

# GÖZDEN GEÇİRİLMİŞ KARŞILIKLI ANLAŞMA USULÜ VE TÜRKİYE'DEKİ SON GELİŞMELER

## THE REVISED MUTUAL AGREEMENT PROCEDURE AND RECENT DEVELOPMENTS IN TURKEY



Mustafa Cemil KARA\*

### öz

Türkiye, uluslararası vergi uyumsuzluklarının çözümü, hukuki öngörülebilirliğin artırılması ve Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma (Base Erosion and Profit Shifting-BEPS) Projesi'nin 14. eyleminin minimum standardına uyum sağlamak amacıyla Karşılıklı Anlaşma Usulü'ne (KAU) ilişkin 14.10.2021 tarih ve 7338 Sayılı Kanun ile yeni düzenlemeleri yürürlüğe koymuştur. BEPS Projesi'ne taraf ve Çok Taraflı Sözleşme'ye (Multilateral Instrument-MLI) imza atan bir ülke olarak Türkiye, etkili, hızlı ve sonuç odaklı bir karşılıklı anlaşma mekanizması geliştirmek için son yıllarda artan uluslararası çabaların güçlü bir destekçisi olmuştur. 1 Ocak 2022 tarihinden itibaren KAU başvurularında yeni kanun hükümlerinin uygulanacak olmasından ötürü bu makale yeni

### ABSTRACT

In accordance with the need to resolve international tax disputes, improve legal certainty and align with the minimum standard of Action 14 of the Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Project Turkey has enacted new regulations on the Mutual Agreement Procedure (MAP), namely Law Numbered 7338 and dated 14.10.2021. As a party to the BEPS Project and a signatory country to the Multilateral Instrument (MLI), Turkey has been a strong supporter and partner of international efforts that have increased in the recent years to develop an effective, fast and result-oriented mutual agreement mechanism in order to prevent conflicts arising from tax treaties. Since the MAP provisions of the new Law will be applied to MAP applications as of January 1, 2022, this article sets

\* Dr., Grup Başkanı, Gelir İdaresi Başkanlığı, LLM-Uluslararası ve Avrupa Birliği Vergi Hukuku Yüksek Lisansı (Maastricht Üniversitesi/Hollanda), mustafa.cemil.kara@gelirler.gov.tr, ORC-ID: 0000-0003-3756-8719.

Kara, M. C. (Ekim 2022). Gözden Geçirilmiş Karşılıklı Anlaşma Usulü ve Türkiye'deki Son Gelişmeler, *Vergi Raporu*, 277, (11-22).

<sup>1</sup> Bu çalışma, yazarın 2022 yılının Haziran ayında EUROPEAN TAXATION (Volume 62, No.7) dergisinde yayımlanan "The Revised Mutual Agreement Procedure and Latest Developments in Turkey" başlıklı makalesinin bazı güncellemeleri içeren çevirisidir.

kanunun genel ilkeleri ve özellikleriyle birlikte uluslararası standartlara uygunluğunu ele almaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları, Çok Taraflı Sözleşme, Karşılıklı Anlaşma Usulü, Minimum Standart.

**JEL Sınıflandırma Kodları:** H2, H24, H25, K34.

## GİRİŞ

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının (ÇVÖA) uygulanmasından kaynaklanan uluslararası vergi uyumsuzlukların üstesinden gelmek için yasal bir uluslararası çözüm yolu olan KAU, Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) Model Vergi Anlaşması (MVA) ve Birleşmiş Milletler (BM) MVA'nın 2017 versiyonunun 25. maddelerinde düzenlenmektedir. Ülkelerin iç hukuklarında mevcut olan olağan kanun yolları her zaman etkili olmadılarından akit devletlerin yetkili makamları uyumsuzlukları karşılıklı olarak mutabık kalınan bir temelde KAU maddesi uyarınca çözmeye çalışmaktadır. Dolayısıyla KAU taraf devletler arasında iş birliği temelinde ikili bir çözümü etkinleştirmeyi amaçlamaktadır.<sup>1</sup>

Son yıllarda KAU davalarının sayısı önemli ölçüde artmış ve bunların çözümü mevcut anlaşma hükümleri çerçevesinde her zaman mümkün olamamıştır. Mevcut durumda KAU'nun kullanımını gelişmiş ülkeler arasında yaygın olmasına rağmen gelişmekte olan ülkelerde henüz beklenen düzeyde değildir. Bu nedenle, son zamanlarda uluslararası düzeyde KAU mekanizmasının etkinliğini artırmaya yönelik bazı önlemler alınmıştır. BEPS Projesi ve MLI ile uyumlu olarak gözden geçirilmiş KAU ile gelişmekte olan ülke-

out the general principles and the new features of the Law as well as the assessment of their alignment with the international standards.

**Keywords:** Double Tax Agreements, Multilateral Instrument, Mutual Agreement Procedure, Minimum Standard.

**JEL Classification Codes:** H2, H24, H25, K34.

lerin KAU'yu çok yakın bir gelecekte daha etkin biçimde kullanmaları beklenmektedir.

Anlaşmazlıkların çözüm mekanizmalarının iyileştirilmesine ilişkin Eylem 14 BEPS Projesi'nin en önemli eylemlerinden biri olarak dikkat çekmektedir. KAU'nun etkin bir şekilde kullanılmasının mükellefler açısından belirsizlikleri ve çifte vergilendirme risklerini azaltması umulmaktadır. ÇVÖA'ların uygulanması veya yorumlanmasıyla ilgili herhangi bir uyumsuzluğun çözümü, anlaşmaların etkinliğinde önemli konulardan biridir.<sup>2</sup> Ayrıca, ÇVÖA'larda yer alan KAU hükümlerinin, MLI'nın onaylanması ve yürürlüğe girmesiyle daha etkin bir şekilde uygulanacağı da açıktır. Zira Eylem 14 minimum standardı MLI'a dâhil edildiğinden taraf ülkeler bunları uygulama yükümlülüğünü üstlenmişlerdir. Buna göre MLI'ı onaylayan ülkeler, ÇVÖA'larına OECD MVA'nın 25. maddesinin 1, 2 ve 3. fıkralarını uygulamalı, transfer fiyatlandırması konularında da KAU'nun kullanılmasını sağlamalı ve karşılıklı anlaşmaların sonuçlarına uymalıdır.

Uluslararası standartlara uyum sağlamak adına Türkiye, KAU'ya ilişkin yeni kanun hükümleri ihdas etmiştir. İlerleyen zamanda mevzuatın teknik açıklamalarına ilişkin yeni bir genel tebliğ veya kapsamlı bir kılavuzun yayınlanması beklen-

<sup>1</sup> Zaleha ADAM. "Mutual Agreement Procedure Arbitration in Developing Countries-The ASEAN Experience". 70 Bull. Intl. Taxn. 4. IBFD. 2016. s. 1.

<sup>2</sup> Zaleha ADAM. *a.g.m.* s. 1.

mektedir. Bu makalede, BEPS Eylem 14 minimum standartlarına uygunluk değerlendirmelerini içerecek şekilde “KAU’ya başvuru”, “KAU ve dava süreci”, “KAU başvurusunun sonuçlandırılması”, “başvurudan önce açılan davalar ve uzlaşma talebi” ve KAU’ya ilişkin “diğer hususlar” başlıkları altında yeni kanun hükümleri incelenmektedir.

### 1- GÖZDEN GEÇİRİLMİŞ KARŞILIKLI ANLAŞMA USULÜ

OECD MVA’nın 25. maddesinin birinci fıkrası uyarınca, bir kişi akit devletlerden birinin veya her ikisinin işlemlerinin, anlaşma hükümlerine aykırı vergilendirmeye neden olduğu veya olacağı kanaatinde olduğunda durumu bu devletlerin iç hukuklarında öngörülen hukuk yollarına bağlı kalmaksızın, iki akit devletten birinin yetkili makamına sunabilmektedir. Kişi, anlaşmaya aykırı vergilendirmeye maruz kalma ihtimalinde dâhi yetkili mercilere başvurma hakkına sahiptir. Birinci fıkrada KAU başvurusunun, anlaşma hükümlerine aykırı vergilendirme ile sonuçlanan eylemin ilk bildiriminden itibaren üç yıl içinde yapılması gereği de hükme bağlanmıştır.

OECD MVA’nın 2014 versiyonunda durum küçük bir farklılık göstermektedir. Bu versiyonda kişinin mukimi olduğu taraf devletin yetkili makamına veya durumun modelin “ayrımcılık yapmama” başlıklı 24. maddesinin 1. fıkrası kapsamına girmesi halinde vatandaşı olduğu taraf devletin yetkili makamına durumu sunabileceği belirtilmiştir. Bu hüküm, BEPS Projesi ve MLI doğrultusunda modelin 2017 güncellemesi ile değiştirilerek, kişinin davayı iki akit devletten birinin yetkili makamına sunması mümkün hale getirilmiştir. Bir başka ifadeyle, artık her iki devlete KAU kapsamında başvuru yapılabilecektir.

Örneğin, Türkiye mukimi bir kişinin Fransa-Türkiye ÇVÖA’sına aykırı olarak Fransa’da elde ettiği gelirin vergilendirilmesi üzerine, bu kişi karşılıklı anlaşma kapsamında başvurusunu iki taraf devletten birinin yetkili makamına sunabilecektir. Yetkili makam ile kast edilenin OECD MVA’nın “Genel Tanımlar” başlıklı 3. maddesinde belirtilen anlam olduğuna dikkat edilmelidir. Türkiye için “yetkili makam” terimi Hazine ve Maliye Bakanı veya bakan tarafından yetkilendirilen kişileri ifade eder.

Ayrıca, BM MVA’nın ilgili maddesi, OECD MVA’nın önceki versiyonunun madde hükmünde olduğu gibi kalmaya devam etmektedir. BM MVA kapsamında sadece mukim olunan ülkenin yetkili makamına başvuru yapılabilmektedir. OECD MVA’daki yeni durumun BM MVA için geçerli olmadığına dikkat edilmelidir.

1. fıkranın ikinci cümlesine göre KAU başvurusu, anlaşmaya aykırı işlemin ilk bildirim tarihinden itibaren üç yıl içinde yapılır. Bu fıkradan, asgari olarak kabul edilen üç yıllık sürenin amacının vergi idarelerini geç itirazlara karşı korumak olduğu, ancak taraf devletlerin, anlaşma hükümlerinin iç hukuk düzenlemeleriyle uyumlu hale getirilmesi için ikili anlaşmalarında mükellefler lehine daha uzun süreler belirleyebileceği anlaşılmaktadır. Üç yıllık sürenin idari ve hukuki işlemler esnasında da devam etmesi nedeniyle uygulamada mükellefler için genellikle zorluklar yaşanmakta ve mükellefler KAU uygulaması ile iç hukuk süreçleri arasında tercih yapmak zorunda kalmaktadır. Bu durumun KAU’nun etkinliğini engellediği sürekli dile getirilmektedir. Dolayısıyla bazı devletler kendi iç hukuk süreçlerinin takibinde üç yıllık sürenin işlemeyeceğine dair iç hukuk düzenlemeleri yapmaktadır.<sup>3</sup>

<sup>3</sup> OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (21 Nov. 2017). Commentary on Art. 25. para. 25. Bundan sonraki kullanımlarda OECD modelini temsil etmek üzere İngilizce kısaltması olan OECD MTC tercih edilmiştir; Mustafa Cemil KARA. *Uygulamalar Işığında Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma Çok Taraflı Sözleşmesi*. On İki Levha Yayınları. İstanbul. 2021. s. 224.

Türkiye'nin önceki KAU uygulamasında mükellef tarafından veya yetkili merciler arasında KAU sürecinin başlatılması, Türk vergi hukuku açısından zamanaşımını durduran bir durum olarak kabul edilmediğinden, zamanaşımı işlemeye devam etmiştir. Zamanaşımının durması için Türk vergi hukukunda hüküm bulunması veya ÇVÖA'daki KAU maddesinde bunun için açık bir ifade bulunması gerekmektedir. Yeni kanunla birlikte KAU uygulaması, tahakkuk ettirilen ve tebliğ edilen vergi ve cezalara karşı dava açma süresini durdurmaktadır.<sup>4</sup>

Özetle, 1. fıkra ile ilgili yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde, akit devletlerin yetkili makamlarınca kabul edilebilir bir KAU başvurusu için iki önemli şartın yerine getirilmesi gerekmektedir. Birincisi, mükellefin KAU başvurusunu iki taraf devletten birine yapmasıdır. İkincisi, bu başvurunun anlaşmaya aykırı vergi işleminin ilk bildiriminden itibaren üç yıl içinde yapılmasıdır. Ayrıca, bir ÇVÖA, KAU uygulamalarının usulü hakkında herhangi bir özel kural getirmediğinden yetkili makamlar uygun gördükleri özel usulleri belirleyebilmektedirler. Özel bir usul belirtilmeyen durumlarda, ilgili devletin yetkili idaresine yapılan diğer başvurulara benzer şekilde başvuru yapılabilecektir.<sup>5</sup>

OECD MVA'nın 25. maddesinin ikinci fıkrasında, ilgili yetkili makamın itirazı haklı görmesi, ancak tatmin edici bir çözüme ulaşamaması durumunda, bu makamın konuyu diğer taraf devletin yetkili makamı ile karşılıklı anlaşma yoluyla çözmeye çalışacağı belirtilmektedir. Fıkra da mutabık kalınan her hususun kanunda öngörülen zamanaşımı sürelerine bakılmaksızın uygulanacağı da

belirtilmiştir. Fıkra da açıkça yetkili makamların itirazı haklı bulması ancak uygun bir anlaşmaya varamaması halinde zamanaşımı gibi kısıtlamalara gitmemeleri gerektiği belirtilmektedir.

Türkiye, anlaşma sonucunun tebliğ tarihinden itibaren, vergi mükelleflerinden karşılıklı anlaşma sonucu oluşan vergi iadesini talep etmek için bir yıl içinde yetkili vergi dairesine başvuruda bulunmalarını isteme hakkını saklı tutmaktadır.<sup>6</sup>

25. maddenin üçüncü fıkrasında, taraf devletlerin yetkili makamlarının, anlaşmanın yorumlanmasından veya uygulanmasından kaynaklanan her türlü zorluk veya tereddütü karşılıklı anlaşmayla çözmeye çalışacakları düzenlenmiştir. Yetkili makamlar, anlaşmada ele alınmayan durumlardan kaynaklanan çifte vergilendirmeyi ortadan kaldırmak için de birbirlerine danışabileceklerdir. Yetkili makamlarca üzerinde mutabık kalınan hususlara ilişkin kararlar, bu makamlar karşılıklı anlaşmayı değiştirmeye veya feshetmeye karar vermedikçe kendileri için bağlayıcıdır.<sup>7</sup> KAU sürecinin temel olarak yetkili makamların uyuşmazlıkları mümkün olduğunca çözmek için çaba sarf etmesi esasına dayandığı anlaşılmaktadır. Bu esas aynı zamanda 4. fıkra da tekrarlanmakta ve yetkili makamların bir anlaşmaya varmak amacıyla kendi aralarında veya temsilcilerinden oluşan ortak bir komisyon da dâhil olmak üzere birbirleriyle doğrudan iletişim kurabilecekleri belirtilmektedir. Yetkili makamlarca karşılıklı anlaşmaya varılması için diplomatik yazışma kuralları çerçevesinde iletişim kurulmasına gerek bulunmamaktadır. Yetkili makamlar genellikle birbirleriyle doğrudan iletişim kurmayı tercih etmektedirler. Ayrıca yetkili makamlar-

<sup>4</sup> 14.01.2021 tarih ve 7338 Sayılı Kanun. ([www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2021/10/20211026-1.htm](http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2021/10/20211026-1.htm)). Erişim tarihi: 18 Ağustos 2022.

<sup>5</sup> OECD MTC. Commentary on Art. 25. para. 16; Mustafa Cemil KARA. *a.g.e.* s. 224-225.

<sup>6</sup> OECD MTC. Commentary on Art. 25. para. 99.

<sup>7</sup> OECD MTC. Commentary on Art. 25. para. 54.

ca varılan karşılıklı anlaşmanın mükellefler için bağlayıcı olmadığını belirtmekte fayda bulunmaktadır. Birçok ülkede olduğu gibi, mükellefin sonucu kabul etmemesi halinde, süre sınırlarını dikkate alarak mukimi veya vatandaşı olduğu devletin iç hukukunda yer alan hukuk yollarına başvurması mümkündür.

OECD MVA'nın bir önceki versiyonunda beşinci fıkranın (b) bendinde yer alan "...*olay, diğer akit devletin yetkili makamına arz edildiği tarihten itibaren iki yıl içerisinde...*" ifadesi, modelin 2017 yılındaki güncellemesinde "...*olaya dair yetkili makamlar tarafından zorunlu olarak istenen tüm bilgilerin her iki akit devlet yetkili makamlarına arz edildiği tarihten itibaren iki yıl içerisinde...*" olarak, "*ilgili kişinin talep etmesi halinde, söz konusu olaydan kaynaklanan çözüme kavuşturulmamış her türlü sorun tahkime gönderilecektir*" ifadesi de "*ilgili kişinin yazılı olarak talep etmesi halinde, söz konusu olaydan kaynaklanan çözüme kavuşturulmamış her türlü sorun tahkime gönderilecektir*" olarak değiştirilmiştir. Yapılan değişikliklerle bir mükellef, yetkili makamların uyuşmazlık hakkında iki yıl içinde karşılıklı anlaşmaya varamadığı durumda yazılı olmak şartıyla tahkime başvurabilecektir.<sup>8</sup>

Ayrıca modelin bir önceki versiyonunda fıkraya ait bir dipnota güncellenen fıkrada rastlanmamaktadır. Dipnotta özetle, bazı devletlerde iç hukuk gereğince veya siyasi/idari gerekçelerle tahkime dayalı bir uyuşmazlık çözümünün mümkün olmayabileceği; ayrıca, bazı devletlerin tahkim fıkrasına sadece belirli devletler ile aksettikleri anlaşmalarda yer vermek isteyebile-

cekleri; tahkim fıkrasının sadece her bir devletin uygun bulması durumunda anlaşmaya dâhil edilmesi gerektiğine dair ifadeler yer almakta idi. Ayrıca, dipnotta soruna dair bir mahkeme kararı devletlerin birinde mevcutsa sorunun tahkime gönderilmeyeceğine ilişkin koşulun bu fıkradan çıkarılması hususunda devletlerin anlaşmaya varabilmeleri gerektiği de belirtilmişti. Bu dipnotla OECD MVA'nın tahkimle ilgili hükmünün vergilendirme yetkisini yasama organının aleyhine kısıtlama niyetinde olmadığına vurgu yapıldığı anlaşılmaktadır.<sup>9</sup> Modelin 2017 yılı güncellemesinde bu dipnota yer verilmemesi, diğer ifadeyle tahkim fıkrasının dipnotsuz biçimde modelde yer almasının, KAU'nun yetersiz kaldığı durumlarda son çare olarak vergi anlaşmalarında tahkime başvurulması zorunluluğunun yolunu açtığı şeklinde yorumlanabilmektedir.<sup>10</sup> Nitekim Türkiye'nin bazı ülkelerle<sup>11</sup> birlikte ÇVÖA'larında bu fıkra hükümlerine yer vermeme hakkını saklı tutan bir çekincesi vardır.<sup>12</sup>

## 2- TÜRKİYE'DEKİ SON GELİŞMELER

Taslağının hazırlanmasında yüzden fazla ülkenin aktif olarak yer aldığı MLI'nın ÇVÖA'larla yürürlüğe girmeye başladığında uluslararası vergi hukukunun yapısını önemli ölçüde değiştirmesi beklenmektedir. Türkiye, 7 Haziran 2017 tarihinde çok taraflı sözleşmeyi (MLI) imzalamıştır. BEPS Eylem 14 minimum standardının MLI'a dâhil edilmesiyle, MLI'a taraf ülkeler bunları uygulamakla yükümlü olmuşlardır.

MLI, onay süreci için TBMM'de beklenmektedir. MLI'nın onaylanacağı tarih henüz belli olma-

<sup>8</sup> Mustafa Cemil KARA. *a.g.e. s. 227.*

<sup>9</sup> Okan NETEK ve Mehmet DAĞ. "*Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarında Tahkim Mekanizması Olarak OECD Model Vergi Anlaşması*". Vergi Dünyası Dergisi. Sayı 386. 2013. s. 51.

<sup>10</sup> Mustafa Cemil KARA. *a.g.e. s. 228.*

<sup>11</sup> Danimarka, İsrail, Kore ve Meksika.

<sup>12</sup> OECD MTC. Commentary on Art. 25. para. 97.

sa da yakın gelecekte onaylanacağına dair güçlü beklenti söz konusudur. Türk ÇVÖA'ları MLI'a dair zorunlu yasal süreç tamamlandıktan sonra iç hukukun bir parçası haline geldiğinde MLI ile değişime tabi tutulacaktır. Başka bir deyişle, MLI'ın Türkiye ve ÇVÖA ortakları açısından yürürlüğe girdiğinde ilgili ÇVÖA'ları etkileyeceği açıktır. Bu nedenle, Türkiye'nin MLI minimum standartlarına ilişkin yükümlülükleri ve bildirimleri kapsamında, anlaşmalarında bir takım değişiklikler yapması gerekmektedir. ÇVÖA'ların MLI tarafından değiştirilmediği durumlarda, Türkiye bunları ikili müzakereler yoluyla güncellemeye çalışmaktadır. Bu bağlamda Türkiye ÇVÖA'larını BEPS Eylem 14 minimum standardı ve MLI ile uyumlu hale getirmek için revize etme sürecindedir.

## 2.1- Türkiye'nin Çok Taraflı Sözleşme'nin 16. Maddesine Uyumu

MLI'nın 'karşılıklı anlaşma usulü' başlıklı 16. maddesi uyuşmazlık çözümünü iyileştirmeyi amaçlayan bir minimum standart olarak belirlenmiştir. MLI'a taraf olan devletlerin KAU

zorunluluğuna uymaları gerekmektedir. Minimum standarda yönelik olarak Türkiye herhangi bir çekince koymamıştır. Türkiye'nin mevcut ÇVÖA'larında bir kişi anlaşmaya aykırı olarak vergilendirildiğini düşünüyorsa, yalnızca mukimi olduğu taraf devletin yetkili makamına başvurabilmektedir. MLI'ın 16. maddesi ile kişi uyuşmazlığı her iki devletin yetkili makamlarından birine götürme hakkını elde etmektedir. Dolayısıyla bu maddenin minimum standart olarak Türkiye'nin ÇVÖA'larını değiştirmesi beklenmektedir.

Türkiye, ÇVÖA'lara aykırı olarak vergi muamelesine tabi tutulduğunu iddia eden mükellefin, durumu iki devletten birinin yetkili makamına sunabileceğini düzenleyen MLI hükmünü uygulamayı taahhüt etmektedir. Dolayısıyla ÇVÖA'ların KAU maddesi mükelleflere akit devletlerden birinin yetkili makamına başvurma fırsatı verebilecektir.

Öte yandan Türkiye, madde 16(1) kapsamında üç yıllık başvuru süresinden daha kısa başvuru sürelerini içeren beş ÇVÖA'sını OECD'ye bildirmiştir.

**Tablo 1:** Türkiye'nin Üç Yıldan Daha Az Başvuru Süresi Bulunan Anlaşmaları

No	Diğer Taraf Ülke	Madde Numarası
1	Cezayir	26(1), ikinci cümle
2	Kanada	Protokol 8(a) ve Protokol 8(b)'nin birinci cümlesi
3	İtalya	25(1), ikinci cümle
4	Lübnan	24(1), ikinci cümle
5	Çin Halk Cumhuriyeti	25(1), ikinci cümle

**Kaynak:** BEPS Çok Taraflı Sözleşmesi'ne İlişkin Kanun Teklifi; Mustafa Cemil KARA. *a.g.e.* s. 264.

Türkiye ayrıca Tablo 2’de listelendiği üzere başvuru süreleri üç yıl veya daha fazla olan ÇVÖA’larını OECD’ye bildirmiştir.

**Tablo 2: Türkiye’nin Başvuru Süresi Üç Yıl ve Üzeri Olan Anlaşmaları**

No	Diğer Akit Ülke	Madde Numarası	No	Diğer Akit Ülke	Madde Numarası
1	Avusturya	24(1), ikinci cümle	2	Arjantin	24(1), ikinci cümle
3	Avustralya	25(1), ikinci cümle	4	Bosna Hersek	26(1), ikinci cümle
5	Çad	24(1), ikinci cümle	6	Fildişi Sahili	24(1), ikinci cümle
7	Hırvatistan	24(1), ikinci cümle	8	Estonya	24(1), ikinci cümle
9	Etiyopya	25(1), ikinci cümle	10	Finlandiya	24(1), ikinci cümle
11	Gürcistan	24(1), ikinci cümle	12	Almanya	24(1), ikinci cümle
13	Yunanistan	24(1), ikinci cümle	14	İrlanda	25(1), ikinci cümle
15	Kosova	24(1), ikinci cümle	16	Letonya	24(1), ikinci cümle
17	Litvanya	24(1), ikinci cümle	18	Lüksemburg	25(1), ikinci cümle
19	Makedonya	25(1), ikinci cümle	20	Malta	24(1), ikinci cümle
21	Meksika	24(1), ikinci cümle	22	Karadağ	26(1), ikinci cümle
23	Fas	24(1), ikinci cümle	24	Yeni Zelanda	24(1), ikinci cümle
25	Norveç	25(1), ikinci cümle	26	Umman	24(1), ikinci cümle
27	Filistin	24(1), ikinci cümle	28	Filipinler	25(1), ikinci cümle
29	Portekiz	25(1), ikinci cümle	30	Katar	25(1), ikinci cümle
31	Ruanda	25(1), ikinci cümle	32	Suudi Arabistan	24(1), ikinci cümle
33	Senegal	24(1), ikinci cümle	34	Sırbistan	26(1), ikinci cümle
35	Singapur	25(1), ikinci cümle	36	Slovenya	25(1), ikinci cümle
37	Somali	24(1), ikinci cümle	38	İspanya	24(1), ikinci cümle
39	Suriye	25(1), ikinci cümle	40	Gambiya	24(1), ikinci cümle
41	Venezuela	24(1), ikinci cümle	42	Vietnam	25(1), ikinci cümle
43	Yemen	24(1), ikinci cümle			

**Kaynak:** BEPS Çok Taraflı Sözleşmesi’ne İlişkin Kanun Teklifi; M. C. KARA. *a.g.e. s. 264-265.*

Türkiye MLI’nın 16. maddesinin ikinci fıkrası ile ilgili olarak Tablo 3’te yer alan ve madde 16(4)(b)(ii) kapsamında ülkelerin iç hukuklarındaki zamanasımına bakılmaksızın uygulanması gereken karşılıklı anlaşma hükmünü içermeyen ÇVÖA’larını OECD’ye bildirmiştir.

**Tablo 3:** Türkiye'nin MLI'nın 16(4)(b)(ii). Maddesindeki Hükümü İçermeyen Anlaşmaları

1	Arnavutluk	2	Cezayir	3	Azerbaycan	4	Bahreyn	5	Bangladeş
6	Beyaz Rusya	7	Belçika	8	Brezilya	9	Bulgaristan	10	Kanada
11	Çad	12	Fildişi Sahili	13	Hırvatistan	14	Çek Cumhuriyeti	15	Mısır
16	Etiyopya	17	Yunanistan	18	Macaristan	19	Hindistan	20	Endonezya
21	İran	22	İtalya	23	Ürdün	24	Kazakistan	25	Kore
26	Kosova	27	Kuveyt	28	Kırgızistan	29	Lübnan	30	Lüksemburg
31	Makedonya	32	Malezya	33	Meksika	34	Moldova	35	Moğolistan
36	Fas	37	Umman	38	Çin Halk Cumhuriyeti	39	Pakistan	40	Filistin
41	Filipinler	42	Polonya	43	Katar	44	Romanya	45	Rusya
46	Suudi Arabistan	47	Senegal	48	Singapur	49	Slovakya	50	Somali
51	Güney Afrika	52	Sudan	53	İsveç	54	İsviçre	55	Suriye
56	Tacikistan	57	Tayland	58	Gambiya	59	Tunus	60	Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti
61	Türkmenistan	62	Birleşik Arap Emirlikleri	63	Ukrayna	64	Birleşik Krallık	65	Amerika Birleşik Devletleri
66	Özbekistan	67	Vietnam	68	Yemen				

**Kaynak:** BEPS Çok Taraflı Sözleşmesi'ne İlişkin Kanun Teklifi; Mustafa Cemil KARA. *a.g.e.* s. 265-266.

Sonuç olarak, MLI'nın 16. maddesi uyarınca ÇVÖA'ya aykırı bir uygulamaya maruz kaldığını düşünen bir kişinin, sadece mukim olduğu akit devletin yetkili makamına değil, diğer akit devletin de yetkili makamına başvurması mümkündür. Yetkili makam, uyuşmazlığın çözümünde karşılıklı anlaşma için çaba gösterecektir. Karşılıklı anlaşma sonucu iç hukukta yer alan zamanaşımına bakılmaksızın uygulanacaktır. KAU, anlaşmada yer almayan durumlarda ortaya çıkan çifte vergilendirmenin yanı sıra herhangi bir tereddütü gidermek için de kullanılmalıdır. Özetle, Türkiye OECD MVA 2017'nin 25. maddesinin 1, 2 ve 3. fıkraya hükümlerini, bunların henüz mevcut olmadığı ÇVÖA'larına dâhil etmeli ya da ÇVÖA'larını buna göre güncellemelidir.<sup>13</sup>

## 2.2- Karşılıklı Anlaşma Usulü Uygulamasına İlişkin 7338 Sayılı Kanunda Yer Alan Düzenlemeler

7338 Sayılı Kanun'un getirdiği önemli değişikliklerden biri, vergi anlaşmaları bakımından KAU sürecine nasıl başvurulacağına ilişkin hükümlerin Vergi Usul Kanunu'na (VUK) eklenmesi olarak dikkat çekmektedir. Yeni KAU düzenlemeleriyle KAU sürecinde etkinlik ve uluslararası standartlara uyumluluk hedeflenmektedir. Bu kapsamda KAU'ya başvuru, süre kısıtları, KAU'nun Türkiye'deki zamanaşımına ve dava sürecine etkisi, KAU başvurusunun sonuçlandırılması, KAU ile Türkiye'deki diğer uyuşmazlık çözüm mekanizmaları arasındaki ilişkiler gibi konulara yönelik hüküm ve açıklamalara yeni kanunda yer verilmektedir.

<sup>13</sup> Mustafa Cemil KARA. *a.g.e.* s. 267.



### 2.2.1- Karşılıklı Anlaşma Usulüne Başvuru

KAU'ya ilişkin yeni kanunda, mükelleflerin vergi anlaşmasına aykırı olarak vergilendirildiğini düşündükleri veya bu şekilde vergilendirileceklerine ilişkin emareler bulunduğunu iddia etmeleri halinde KAU için Gelir İdaresi Başkanlığı'na (GİB) başvurabilecekleri belirtilmektedir. KAU'nun uygulanması için gerçekleşen bir vergilendirme veya vergilendirme olasılığı yeterlidir. Yeni kanun, OECD MVA 2017 ile uyumlu olarak mükelleflerin diğer akit devletin yetkili makamı aracılığıyla KAU başvurusunda bulunmalarına imkân tanımaktadır. Ayrıca KAU başvurusunun vergi anlaşmasında öngörülen usul ve sürelerle uygun olarak yapılması gerektiği kanunda açıkça belirtilmektedir. Bu, vergi idaresinin yapılan bir KAU başvurusunu değerlendirebilmesi için ön şarttır. ÇVÖA'larda KAU uygulamasına ilişkin bir süre sınırı yoksa veya iç mevzuat hükümlerine atıfta bulunuluyorsa başvuru, mükellefin anlaşma hükümlerine aykırı vergilendirmeyi ilk öğrendiği tarihten itibaren üç yıl içinde yapılmalıdır. Başka bir ifadeyle, KAU başvurusu anlaşmaya uygun olmayan vergilendirmenin vergi idaresi tarafından mükellefe tebliğ edilmesinden itibaren üç yıl içinde yapılmalıdır.<sup>14</sup> Örneğin, Türkiye-ABD, Türkiye-Fransa, Türkiye-İsrail ÇVÖA'ları gibi anlaşmalarda KAU uygulamasına ilişkin süre sınırlamalarına dair bir hüküm bulunmadığından yeni kanundaki üç yıllık süre uygulanacaktır.

### 2.2.2- Karşılıklı Anlaşma Usulü ve Dava Süreci

Yeni kanun, ÇVÖA'ya aykırı vergilendirmeye ilişkin karşılıklı anlaşma amacıyla GİB'e başvuran mükellefler veya yetkili makamlar için ilgili vergilendirmeye ilişkin davaların süresini düzenlemektedir.

KAU başvurusu yapıldığında, ilgili vergi için mahkemede dava açma süresi askıya alınır. KAU başvurusunun reddedilmesi veya diğer akit devletin yetkili makamıyla anlaşma sağlanamaması halinde, bu durum mükellefe yazılı bir şekilde bildirilir. Mükellef, yazının kendisine tebliğ edildiği tarihten itibaren, geriye kalan 'dava açma süresi' içinde vergi mahkemesinde dava açabilir. Dava açmak için kalan süre on beş günden az ise bu süre yazının tebliğ edildiği tarihten itibaren on beş güne kadar uzar.<sup>15</sup>

Türkiye'deki geçmiş uygulamalara bakıldığında, hiçbir KAU başvurusu mahkemede dava açma süresini durdurmadığından bu durumun Türkiye'deki KAU başvurularını olumsuz etkilediği dile getirilen bir husustur. Dolayısıyla, vergi mükelleflerinin KAU davası açmaları halinde dava açma süresi duracağından, bu yeni kanunun mükelleflerin lehine olduğu söylenmelidir.

### 2.2.3- Karşılıklı Anlaşma Usulü Başvurusunun Sonuçlandırılması

KAU başvurusunun GİB ile diğer akit devletin yetkili makamı arasında bir anlaşmayla sonuçlandırılması halinde durum yazılı bir şekilde mükellefe bildirilir. Mükellefin, yazının tebliğ edildiği tarihten itibaren otuz gün içinde anlaşmayı kabul edip etmediğini GİB'e bildirmesi gerekmektedir. Mükellef bu süre içinde bildirimde bulunmazsa anlaşmayı kabul etmemiş sayılır. Anlaşmanın sonucunun kabul edilmemesi veya kabul edilmemiş sayılması halinde, dava açma süresi otuz günlük sürenin bitiminden sonra yeniden başlar ve vergi mahkemesinde dava açılabilir. Eğer dava açma süresi on beş günden azsa bu süre on beş güne uzatılır. GİB ile diğer akit devletin yetkili makamının aralarında vardıkları anlaşmanın mükellef tarafından zamanında kabul edilmesi

<sup>14</sup> 7338 Sayılı Kanun. Md. 46.

<sup>15</sup> 7338 Sayılı Kanun. Md. 47.

halinde karşılıklı anlaşma oluşur, vergi ve cezalar buna göre uygulanır. Anlaşmaya göre tahakkuk eden vergilere 6183 Sayılı Kanun'a göre belirlenen gecikme zammı oranında gecikme faizi, verginin kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili olduğu döneme ilişkin verginin normal ödeme tarihinden itibaren, mükellefin karşılıklı anlaşma sonucunu kabul ettiğini bildirdiği tarihe kadar geçen süre için uygulanır. Karşılıklı anlaşmanın vaki olduğu durumda, mutabık kalınan hususlar ve buna göre düzeltilen vergi ve cezalar hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikâyette bulunulamaz. Aynı zamanda VUK'ta yer alan ceza indirimi ve uzlaşma hükümlerinden de yararlanılamaz. Diğer anlatımla, mükellef dava açma, uzlaşma gibi başvuru haklarından feragat etmiş olur. Tahakkuk eden vergi ve cezalar düzeltme işleminin mükellefe bildirildiği tarihten itibaren bir ay içinde ödenir. Bu süre içinde düzeltme işlemine tabi verginin tamamı ve cezanın yarısı ödenirse cezanın diğer yarısı indirilir ve ödenmez.<sup>16</sup>

#### **2.2.4- Başvurudan Önce Açılan Davalar ve Uzlaşma Talebi**

Mükellef KAU başvurusundan önce bir dava açmışsa KAU başvurusu sonuçlanıncaya kadar vergi mahkemelerince dava incelenmez. Eğer herhangi bir nedenle incelenir ve bir karara varılırsa KAU'nun sonucu dikkate alınır. Varılan sonuç vergi idaresi tarafından yargı mercilerine bildirilir. Karşılıklı anlaşmanın vaki olmadığı durumda ertelenen davanın duruşmasına vergi mahkemesinde devam edilir.<sup>17</sup>

Geçmiş uygulamaların aksine, yeni kanuna göre vergi mükellefi tarafından KAU başvurusu

yapılması durumunda vergi mahkemesinin davayı incelememesi ve karar vermemesi icap etmektedir. Mahkeme davayı incelemiş ve karar vermiş olsa dâhi bu durumda KAU sonucu mahkemenin kararının önünde gelmektedir. Bu nedenle, KAU sonucunun mutlaka vergi idaresi tarafından yargı mercilerine bildirilmesi gerekmektedir. Ancak, KAU başvurusunun Türkiye ve diğer akit devlet arasında sonuçlandırılmaması halinde vergi mahkemesi, durdurulan dava hakkında karar vermek üzere kendi sürecini başlatabilir. Bu durumun, KAU başvurusu öncesi verilen mahkeme kararları için geçerli olmadığı söylenmelidir.

Mükellef KAU başvurusundan önce uzlaşma talebinde bulunmuşsa uzlaşma, KAU başvurusu sonuçlanana kadar ertelenir. Eğer mükellef anlaşmanın sonuçlandırılmasını beklemeden uzlaşma hakkını kullanmak isterse, KAU başvurusundan vazgeçmiş sayılır ve anlaşmanın gerçekleşmesi halinde, diğer akit devlete yönelik düzeltme talebi hariç yeniden bir KAU başvurusunda bulunamaz. Öte yandan, mükellef anlaşmanın vaki olmadığı durumda yeniden KAU başvurusunda bulunabilir.<sup>18</sup>

#### **2.2.5- Diğer Hususlar**

GİB'e yapılan KAU başvurusu, başvuruya konu vergi ve cezalar için başvuru tarihi itibarıyla zamanaşımı süresini durdurur. Anlaşma sonucunun mükellef tarafından kabul edilmemesi veya kabul edilmemiş sayılması halinde, askıya alınan zamanaşımı süresi, bu durumların ortaya çıktığı tarihi takip eden günden itibaren işlemeye devam eder.<sup>19</sup>

Türkiye'de karşılıklı anlaşmanın sonucuna göre bir düzeltme yapılmasının gerekli oldu-

<sup>16</sup> 7338 Sayılı Kanun, Md. 48.

<sup>17</sup> 7338 Sayılı Kanun, Md. 49.

<sup>18</sup> 7338 Sayılı Kanun, Md. 49.

<sup>19</sup> 7338 Sayılı Kanun, Md. 50.

ğu durumda, KAU'nun sonucu zamanaşımına bakılmaksızın uygulanır. Bununla birlikte, KAU'nun sonucunun uygulanması için ÇVÖA'da bir süre öngörülmüşse, bu sürenin dikkate alınması gerekmektedir. Başka bir deyişle, mükelleflerin KAU talebinde bulunma hakkının, her bir ÇVÖA'da belirlenen süreye bağlı olduğu söylenebilir. Mükelleflerin KAU sürecini başlatma hakkı, belirlenen süre içinde KAU başvurusunun yapılmaması durumunda sona erecektir.

Yeni kanunla, ülke vergi idareleri arasında karşılıklı bir anlaşmaya varılmadan önce mükellefin KAU başvurusunu herhangi bir zamanda geri çekebileceği açıklığa kavuşturulmaktadır. Diğer bir ifadeyle mükellef, karşılıklı anlaşmanın sonucunu kabul ettiği durumlar hariç olmak üzere, sürecin herhangi bir aşamasında başvurusunu geri alabilir. Bu durumda duran zamanaşımı kaldığı yerden işlemeye devam eder. Mükellefin başvurusunu geri çekmesi halinde VUK'un diğer hükümleri kapsamında başvuru yapma hakkı saklıdır.<sup>20</sup> Bu ise vergi mükellefinin KAU başvurusundan vazgeçmesi halinde, VUK ile iç hukuk yollarından yararlanmaya devam edebileceği anlamına gelir.

KAU'ya başvuru tahakkuk eden vergi ve cezaların tahsilatını durdurmaz.<sup>21</sup> Mükellefler, KAU başvurusu yapsalar bile, vergi idaresine ödemekle yükümlü oldukları vergileri ödemek zorundadırlar. Ancak KAU mükellefler lehine sonuçlanırsa, bu durumda tahsil edilen vergi ve cezalar iade edilecektir. Anlaşmaya aykırı olabilecek bir vergi ödemek zorunda kalan mükelleflerin tahsil edilen vergileri iade alma imkânı bulunduğundan ülkelerin vergi tahsilatını durdurma konusunda istekli olmadıkları söylenmelidir.<sup>22</sup>

<sup>20</sup> 7338 Sayılı Kanun. Md. 50.

<sup>21</sup> 7338 Sayılı Kanun. Md. 50.

<sup>22</sup> A. R. DEWANTARA ve N. KURNIAWAN. "New Regulations in Indonesia's Dispute Settlement and Prevention Regime". 27 Asia-Pac. Tax Bull. 1. 2021. s. 7-8.

## SONUÇ

BEPS Projesi ve MLI ile uyumlu olarak güncellenen model vergi anlaşmalarıyla devletlerin KAU'ya ilişkin ÇVÖA yükümlülüklerini iyi niyetle ve zamanında yerine getirmesi umulmaktadır. Ayrıca, vergi mükelleflerinin KAU'ya erişiminin temin edileceğine ve kolaylaştırılacağına dair güçlü bir beklenti de bulunmaktadır. KAU mekanizmasının güçlendirilmesiyle etkinliğinin ve verimliliğinin artacağını söylemek mümkündür.

Türkiye'de yeni kanunla uluslararası standartlara uyumlu yasal düzenleme yapılmış ve KAU mekanizmasının etkin bir şekilde uygulanabilmesinin yolu açılmıştır. KAU'nun etkin kullanımı uluslararası vergi uyuşmazlıklarının çözümünde kilit bir öneme sahiptir. KAU'nun günümüze kadar mükellefler tarafından uluslararası vergi konularında bir sonuca ulaşmak için yeterince kullanılmadığı da ortadadır. Yeni kanun uyarınca mükellef iç hukuk yollarına bağlı kalmaksızın, mukim oldukları ya da mukim olmadıkları akit devletin yetkili makamlarına KAU başvurusunda bulunabileceğinden, mükelleflerin bundan sonraki süreçte daha fazla karşılıklı anlaşmaya başvuracakları beklenmektedir.

Yeni kanunun ardından ilerleyen dönemde bir tebliğ veya kapsamlı bir rehberin yayımlanmasının, uygulamaya yön vermesi açısından yararı büyük olacaktır. KAU hükümlerinin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkili olduğundan GİB'in konuya ilişkin ayrıntılı rehberlik sağlaması umulmaktadır.

## KAYNAKÇA

- ADAM, Z. (2016). "Mutual Agreement Procedure Arbitration in Developing Count-

- ries-The ASEAN Experience”, 70 Bull. Intl. Taxn. 4, IBFD.*
- DEWANTARA, A. R. ve KURNIAWAN, N. (2021). “*New Regulations in Indonesia’s Dispute Settlement and Prevention Regime*”. 27 Asia-Pac. Tax Bull. 1.
  - KARA, M. C. (2021). *Uygulamalar Işığında Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma Çok Taraflı Sözleşmesi*. On İki Levha Yayınları. İstanbul.
  - NETEK, O. ve Dağ, M. (2013). “*Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarında Tahkim Mekanizması Olarak OECD Model Vergi Anlaşması*”. Vergi Dünyası Dergisi. Sayı 386.
  - OECD Model Tax Convention on Income and on Capital (21 Nov. 2017).
  - OECD. (2016). Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS (MLI).
  - 14.01.2021 tarih ve 7338 Sayılı Kanun. ([www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2021/10/20211026-1.htm](http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2021/10/20211026-1.htm)). Erişim tarihi: 18 Ağustos 2022.