

# **ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARINI SORUNLARININ ÇÖZÜMÜNDE KARŞILIKLI ANLAŞMA USULÜ İLE VUK'A EKLENEN KARŞILIKLI ANLAŞMA USULÜ HÜKÜMLERİNİN ETKİLEŞİMİ**

## **I-GİRİŞ**

Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşmalarının (ÇVÖA) esas amacı, uluslararası çifte vergilemenin önlenmesine ilişkin kuralların tespitidir. Bununla birlikte, bu kuralların uygulanmasına yardımcı olmak üzere anlaşma metinlerinde “Ayrım Yapılmaması”, “Bilgi Değişimi”, “Vergilerin Tahsilatında Yardımlaşma” ve “Karşılıklı Anlaşma Usulü” ne ilişkin hükümler de bulunmaktadır.

ÇVÖA'nın hükümlerine rağmen, taraf devletlerin vergi uygulamalarında hatalı işlemler, hatalı yorumlar veya ilgili anlaşma hükümlerinin dikkate alınmaması gibi sorunlu durumlar oluşabilmektedir. Bu sorunlar çifte vergilendirmeye, vergi tarhiyatlarına ve ceza uygulamalarına neden olabilmektedir.

Bu gibi vergi sorunları ile karşılaşan mükellefler sorunun durumuna göre çözümünü için iç hukuk yollarından uzlaşma veya dava yoluna başvurabilir.

Mükellefler, sorunun çözümü için ÇVÖA kapsamında yer alan “Karşılıklı Anlaşma Usulü”ne (KAU) (Mutual Agreement Procedure/MAP) ilişkin madde hükümlerine göre de iç hukuk yollarına bağlı kalmaksızın, olayına göre mukim ve vatandaşı oldukları veya diğer akit devletin yetkili makamlarına da başvurabilirler.

Ancak, mükellefler ÇVÖA Karşılıklı Anlaşma Usulü (KAU)'nü seçtiği takdirde iç hukukta nasıl uygulanacağına ilişkin özel belirlemeler olmadığı için bu yöntemin uygulanması fazla uygulama alanı oluşturmamıştır.

Bu durum, 213 sayılı Vergi Usul Kanununa, 7338 sayılı Kanunla eklenen “Karşılıklı Anlaşma Usulü” hükümleri ile iç hukukta giderilmeye çalışılmıştır.

Sunumumuzda, ÇVÖA sorunlarının ÇVÖA Karşılıklı Anlaşma Usulü (KAU) ve iç hukuk yolları çözümü ele alındıktan sonra bu iki yöntemin etkileşimi ile çözümü konu edilecektir.

## **1- ÇVÖA'LARINDA YER ALAN KARŞILIKLI ANLAŞMA USULÜ HAKKINDA GENEL BİLGİ**

ÇVÖA'da devletler genel olarak OECD Modeli ve Birleşmiş Milletler Modeli olmak üzere iki modeli esas almaktadır. Ülkemiz 1974 yılından bugüne kadar iki modelde de imzaladığı ve uygulamaya koyduğu 89 adet ÇVÖA

bulunmaktadır. Türkiye'nin taraf olduğu ÇVÖA'ları genellikle OECD Model Anlaşmasıdır. Bu model anlaşmalarda farklar olsa da yapı itibariyle birbirine benzer hükümler bulunmaktadır. Bu nedenle, sunumuzda OECD Model ÇVÖA'nın Karşılıklı Anlaşma Usulü (KAU) hükümleri esas alınmaktadır.

KAU, OECD'nin Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşmalarının genellikle 25'inci maddesinde (bazı sözleşmelerde 24 üncü madde) yer almaktadır.

KAU, ÇVÖA'nın, taraf devletlerin ilgili vergi idarelerince uygulanması sırasında oluşan ÇVÖA'a uygun olmayan hatalı işlemlerin ve hatalı yorumların giderilmesi için uluslararası çözüm yoludur.

OECD Model ÇVÖA devamlı olarak güncellenmektedir. En son güncellenme, 2014 OECD Model ÇVÖA modelinin 2017 model olarak güncellenmesidir. Bu güncellemede, Uluslararası vergilendirme alanındaki en önemli gelişmelerden biri olan OECD / G20 BEPS "Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma" Projesi etkili olmuştur. Üye ülkeler OECD Model Anlaşmasına göre ülkeler arası anlaşmalar yaparken ve yaptıkları anlaşmaları revize ederken konulan çekinceler hariç o tarihteki model anlaşma hükümlerine uygun hükümler koymak durumundadır.

Türkiye, bu anlaşmaların farklı yıllarda yapılması nedeniyle uygulanan modeller nedeniyle ülkeler arasında yapılan anlaşmalarda az da olsa farklılıklar olmaktadır.

BEPS kapsamında 2015 yılında yayınlanan ise uluslararası vergilendirmeye ilişkin 15 başlık altında toplanmış eylem planlarından oluşmaktadır. Konumuzu ilgilendiren başlıklar 14 ve 15'inci başlıklardır.

14'üncü Eylem Planı (Vergisel Uyuşmazlıklarını Çözen Mekanizmaların Daha Etkin Hale Getirilmesi):

Bu Eylem Planı, ülkelerin KAU kapsamında, vergi anlaşmalarıyla ilgili ihtilafların çözümüne yönelik engelleri ortadan kaldırma amacını taşımaktadır. Ulusal kanun hükümlerine yönelik tavsiyeler de bu amaçlardan biridir.

Bu konularda OECD'ye verilen taahhütlerin denetimi OECD tarafından meslektaş incelenmesi yoluyla yapılmaktadır.

Türkiye, yapılan incelemelerde genelde taahhütlere uymakla birlikte bazı eksiklikler de bulunduğu tespit edilmiştir. Örneğin, iki idareye de başvurabilme, başvuru süresi 3 yıl olması, zaman aşımında iç hukuka bağlı olmama gibi tavsiyelerde bulunulmuştur.7338 sayılı Kanunla VUK'da bu konularla ilgili düzenleme yapılmıştır.

ÇVÖA Model versiyonlarda olan tahkim hükmü zorunlu olarak değil, taahhüde bağlı uygulanır. 14 Eyleme göre Türkiye taahhütte bulunmamıştır.

### **15 inci Eylem Planı (Çok Taraflı Bir Enstrüman Geliştirmek):**

Bu eylem planı ile, Uluslararası Hukuku Kurallar Çerçevesinde "Çok Taraflı Sözleşme" Paris'te 7 Haziran 2017 tarihinde imzaya açılmış ve Türkiye'nin dahil

olduğu 71 ülke sözleşmeyi imzalamıştır. Sözleşme 39 maddeden oluşmaktadır. En son 95 ülke tarafından imzalanmıştır.

Söz konusu Sözleşme, lkeler arasında akdedilmiş olan ÇVÖA'nı BEPS Eylem Planı ile benimsenen hükümlere göre değiştirilmesini en pratik, hızlı, eř zamanlı ve birbirleriyle uyumlu şekilde sağlamayı amaçlamaktadır.

Çok taraflı anlaşma, imzalanmış olan ÇVÖA'nı yürürlükten kaldırmamakta ve birlikte uygulama esasını getirmektedir.

Bu sözleşme ile bazı maddelere minimum standart konulmuştur.

Akit devletlerin minimum standartları ngren maddeler haricinde kalan maddelere çekince koyma hakları vardır.

Çok Taraflı Sözleşme'nin Türkiye'de yürürlüğe girebilmesi için 2 Haziran 2020 tarihinde Cumhurbaşkanlığı tarafından TBMM'ne sunulan kanun teklifinin onaylanması gerekmektedir.

Teklifte zet olarak: "Tarafl lkeler bakımından ifte vergilendirmeyi nleme anlaşmalarının özüne dokunmadan bu anlaşmalarda Hazine gelirlerinin azalmasına neden olmayacak değişikliklerin yapılmasını ve söz konusu anlaşmaların uluslararası standartlara uyumlu hle getirilmesini amaçlayan Sözleşme'nin bildirim ve çekincelerle birlikte onaylanmasının uygun bulunması öngörülmektedir." denilmektedir.

(KAU) başlıklı 16'ncı maddesi minimum standart olarak kabul edileceğinden, çok Taraflı Sözleşmeye tarafl ülkelerin KAU'e ilişkin maddede düzenlenen zorunluluğa uyması gerekmektedir.

Buna göre;

- Anlaşmaya aykırı uygulamaya maruz kaldığını düşünen bir kişi diğer akit devlet yetkili makamına da 3 yıl içerisinde başvuru yapabilmesi;

- Karşılıklı anlaşma sonucunun i mevzuatta yer alan zamanaşımı süresine bakılmaksızın uygulanması;

- Karşılıklı Anlaşma Usulünün, anlaşmada yer almayan durumlarda da ortaya çıkan ifte vergilendirmenin zm için de kullanılmasını sağlayan hükümlerin bu anlaşmalar bakımından uygulanması, mümkün olabilecektir.

Sözleşmenin "Karşılıklı Düzeltmeler" başlıklı 17'nci maddesi minimum standart olarak kabul edileceğinden, bir akit ülkenin kendi teşebbüsünün kazancına dahil edip vergilendirdiği kazancın, diğer akit ülkede de haksız olarak vergilendirilmesi halinde, diğer Akit lke, söz konusu kazanç üzerinden alınan verginin miktarında gerekli düzeltmeleri yapacaktır.

## **2- ÇVÖA UYGULAMASINDAN DOĞAN SORUNLAR**

OECD Model Vergi Anlaşmasının 25. Maddesine (KAU) göre sorunlar genel olarak;

- Bireysel olay temelinde ortaya çıkan (Md.25/1, 2),

- Anlaşmanın yorumlanması ve uygulanmasından doğan (Md.25/3),

- Anlaşmada düzenlenmeyen durumlardan doğan (Md.25/3 son cümle), olmak üzere üç türde ortaya çıkmaktadır.

Sorun yaratabilecek örnek konular:

- Gerçek veya tüzel kişilerin hangi devletin mukimi oldukları yönünde karşılaşılan sorunlar.

- Diğer devlette, bir işyeri oluşup oluşmadığına ilişkin konular.

- Uluslararası transfer fiyatlaması konuları (Örneğin ülkeler arasında farklı transfer fiyatlandırması yönteminin kullanılması, uygun olmayan emsallerin seçimi, yanlış değerlendirme ve ilişkili kişi)

- Kaynak ülkede faiz, temettü ve gayri maddi hak üzerinden yapılan tevkifatlar

- İşyeri kazancının belirlenmesinde, ana merkezin yurt dışındaki işyerine aktardığı genel gider veya idare giderleri payları ile ilgili sorunlar.

- Serbest meslek faaliyetlerinde karşı ülkede 183 gün kalınıp kalınmadığı konuları.

### **3- ÇVÖA UYGULAMA SORUNLARININ ÇÖZÜMÜNDE İÇ HUKUK YOLU VE ÇVÖA KARŞILIKLI ANLAŞMA USULÜ**

ÇVÖA Uygulama sorunların çözümünde; iki alternatif vardır.

- İç Hukuk (VUK) Hükümleri
- ÇVÖA Karşılıklı Anlaşma Usulü

Türkiye’de ÇVÖA’dan doğan vergisel sorunlar, ÇVÖA’nın 25 inci maddesindeki KAU hükümlerine bağlı kalmadan genellikle iç hukuk (Vergi Usul Kanunu) hükümleri ile çözülmekteydi. Çünkü ÇVÖA KAU hükümlerinin iç hukuk hükümleri ile etkileşimi yoktu. Örneğin, KAU’ya başvurma dava açma süresini ve zamanaşımı süresini etkilemiyordu.

01.01.2022 tarihinden sonra, ÇVÖA KAU başvuru hükümlerinin iç hukukta uygulamasını kolaylaştıracak 7338 sayılı Kanununla Vergi Usul Kanununa eklenen “Karşılıklı Anlaşma Usulü” hükümleri uygulanabilecektir.

#### **3.1. ÇVÖA Uygulama Sorunlarının Çözümünde 01.01.2022 Tarih Öncesi Uygulama**

##### **A) İç Hukuk Yoluyla**

##### **Aa) ÇVÖA Uygulamasında Vergi Hatalarının VUK Hükümlerine Göre Çözümü**

ÇVÖA’ya göre yapılmış olan hatalar, Vergi Usul Kanunu’nun 116’ncı maddesinde tanımlanmış olan vergi hatalarından meydana gelmiş olabilir.

Vergi hataları, hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır

Vergi hataları, idarenin resen tespiti veya mükellefin yazılı müracaatı üzerine ortaya çıkar.

Vergi hatalarının düzeltilmesine, vergi dairesi müdürü karar verir.

Hatanın mükellef aleyhine yapılmış olması halinde, fazla vergi ödenmiş ise mükellefe tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde parasını geri almak üzere müracaat etmediği takdirde hakkı geçersiz olur. (VUK Md.120)

Kendi aleyhine düzeltme yapılanlar düzeltmeye karşı vergi mahkemesinde dava açma hakları vardır. (VUK Md.121)

Vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra vergi hataları için yaptıkları düzeltme talepleri reddolunanlar şikâyet yoluyla Hazine ve Maliye Bakanlığına müracaat edebilirler. Burada da talepleri reddolunanlar 30 gün içinde dava açabilirler. (VUK Md.124).

## **Ab- ÇVÖA Uygulamasında Vergi Hataları Hariç Vergilendirme Sorunlarının VUK Hükümlerine Göre Çözümü**

### **Tarhiyat Öncesi Uzlaşma**

ÇVÖA hükümlerinin uygulanmasında meydana gelen vergi kayıp ve kaçağı, vergi incelemelerinde ortaya çıktığında mükelleflerin tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunma hakları vardır. Yapılan uzlaşma görüşmesinde, uzlaşma sağlanırsa çözüm kesin olarak sağlanmış olur.

### **Tarhiyat Sonrası Uzlaşma**

ÇVÖA hükümlerinin uygulanması sırasında vergi kayıp ve kaçağı; ikmalen, resen veya idarece tarhiyat yoluyla ihbarname ile tebliğ ediliyorsa mükellef 30 gün içinde tarhiyat sonrası uzlaşma talep edebilir. Uzlaşma görüşmesinde uzlaşma sağlanırsa çözüm kesin olarak sağlanmış olur.

### **Dava**

Tarhiyat öncesi veya sonrası uzlaşmalarda, uzlaşma vaki olmaz ise mükellef vergi mahkemelerinde dava açabilir. Tarhiyat öncesi uzlaşma vaki olmaz ise vergi/ceza ihbarnamesinin tebliğinden itibaren 30 gün içinde, tarhiyat sonrası uzlaşma vaki olmaz ise uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren dava açma süresinde, dava açma süresi bitmiş veya 15 günden az kalmış ise 15 gün içinde vergi mahkemesinde dava açılabilir.

Mükellef, yapılan ikmalen, resen veya idarece tarhiyatlarda uzlaşmaya gitmeden vergi mahkemesinde de dava açabilir. Yargı aşamalarından geçen uyuşmazlıkta verilen karar kesindir.

## B) ÇVÖA Uygulama Sorunlarının Çözümünde ÇVÖA Hükümleri

OECD 2014 Model ÇVÖA'nın 25 inci maddesinde KAU hükümleri bulunmaktadır.

Türkiye, “Çok Taraflı Sözleşme” imzalamasına rağmen uygulanmasına ilişkin kanun henüz yürürlüğe girmediğinden ülkeler ile yapılmış mevcut ÇVÖA'ların uygulaması devam etmektedir.

Çok Taraflı Sözleşme uygulaması başladığında, KAU'da OECD Model (2017) Anlaşmasının 25 inci maddesi olarak uygulamaya devam edecektir.

Türkiye'nin yürürlükte olan, ülkelerle yapılmış olan ÇVÖA'larında çok farklı KAU hükümleri yoktur. Bu nedenle, sunumumuzda örnek olarak OECD Model (2014) ÇVÖA'sının 25 inci maddesini inceleyebiliriz.

Bu maddeyi Türkiye'nin en çok ÇVÖA sorunu olabilecek Türkiye-Almanya ÇVÖA açısından aşağıdaki gibi özetleyerek örnekleyebiliriz;

1. Türkiye mukimi bir kişi, Türkiye veya Almanya Devletlerden birinin veya her ikisinin işlemlerinin kendisi için bu Anlaşma hükümlerine uygun düşmeyen bir vergileme yarattığı veya yaratacağı kanaatine vardığında, Türkiye ve Almanya iç mevzuatlarında öngörülen çözüm yollarıyla bağlı kalmaksızın, durumu mukimi olduğu Türkiye Devletinin yetkili makamı Gelir İdaresi Başkanlığına (GİB) başvurabilir.

Uyruklugu nedeniyle ayrımcı muameleye maruz kalan (Örnek. Almanya'da yaşayan vatandaşlar), taleplerini uyruğu olduğu Türkiye yetkili makamlarına iletebilirler. (ÇVÖA Md.24/1)

Bu başvuru, vergilemenin tebliğ tarihinden itibaren üç yıl (anlaşmalarda farklı süreler olabilir) içinde yapılmalıdır.

*Not: Ülkelerle yapılan ÇVÖA'larında ve ekli protokollerde farklı başvuru süreleri olabilir. Örnek: Türkiye-İtalya 2 yıl, Türkiye-Makedonya 5 yıl ve Türkiye-Hollanda taraf ülkelerin iç hukukuna göre.*

2. GİB, tatminkâr bir çözüme ulaşamaz ise, Anlaşmaya ters düşen vergilemeyi önlemek amacıyla, Almanya yetkili makamıyla karşılıklı anlaşma yoluyla sorunu çözmeye gayret sarf edecektir. Anlaşmaya varılan her husus, Türkiye ve Almanya iç mevzuatlarında öngörülen zamanaşımı sürelerine bakılmaksızın uygulanacaktır.

3. GİB ve Almanya yetkili makamı, sorunu çözmek için gayret göstereceklerdir.

4. GİB ve Almanya yetkili makamı, anlaşmaya varabilmek için birbirleriyle, kendilerinden veya temsilcilerinden oluşan ortak bir Komisyon kanalı da dahil olmak üzere, doğrudan haberleşebilirler.

*OECD Model Anlaşmasının KAU ile ilgili 25 inci maddesinin 5 inci fıkrasında Tahkim hükmü bulunmaktadır. Türkiye bu fıkraya çekince koyduğundan Almanya ve Türkiye arasında imzalanan ve Türkiye'nin diğer ülkelerle imzaladığı ÇVÖA'da bu hüküm yoktur.*

*Model Anlaşmada Tahkim hükmü özet olarak aşağıdadır.*

*ÇVÖA hükümlerine uygun olmaya bir vergilendirme için mukim olduğu yetkili makama baş vurulmuş ve diğer ülke yetkili makamına da konu aktarılmış ise bu aktarma tarihinden itibaren 2 yıl geçmiş ve sorun çözülmemiş ise,*

*İlgilinin talebi üzerine sorun tahkime gönderilecektir. Ancak Devletlerden birinde bu çözülmeyen sorunlar hakkında bir mahkeme kararı verilmiş ise, söz konusu sorunlar tahkime gönderilmeyecektir.*

*Sorundan etkilenen kişi tahkim kararını reddetmediği sürece, söz konusu tahkim kararı her iki devlet için de bağlayıcı olacak ve bu devletlerin iç hukuk mevzuatında belirtilen sürelerle bakılmaksızın uygulanacaktır.*

*Akit Devletlerin yetkili makamları karşılıklı anlaşma yoluyla bu fıkranın uygulama şeklini belirleyeceklerdir.*

### **3.2- 01.01.2022 Tarihinden Sonra ÇVÖA ile Etkileşimli Uygulanacak VUK'a 7338 sayılı Kanunla İlave Edilen Karşılıklı Anlaşma Usulü Hükümleri**

ÇVÖA'da sorunların KAU ile çözümünün daha verimli ve etkili olabilmesi için, KAU'nun uygulamasının ilgili ülkelerin iç hukukuyla ilişkisinin kurulması gerekir. Türkiye'de, ÇVÖA'nın KAU'nun doğrudan iç hukukumuzla bağını ve diğer uyuşmazlık çözüm yollarıyla ilişkisini düzenleyen bir yasal hüküm yoktu.

OECD Model ÇVÖA'ların uygulanmasında taraf ülkeler arasında ortaya çıkan sorunlardan dolayı oluşan uyuşmazlıkları gidermek amacıyla 26 Ekim 2021 gün ve 31640 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 7338 sayılı "Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun"un 46 ila 50'nci maddeleriyle 213 sayılı Vergi Usul Kanununa Dördüncü Bölüm olarak eklenen Ek Madde 14 ila 18 "Karşılıklı Anlaşma Usulü" hükümleri getirilmiştir. Bu maddeler 01.01.2022 tarihinden itibaren yapılacak başvurulara uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir.

7338 sayılı kanun, VUK'a Karşılıklı Anlaşma Usulü başlığı altında, iç mevzuatta bulunan yasal yollardan farklı ve bağımsız bir uyuşmazlık çözüm hükümleri getirilmiştir.

Yapılan düzenlemede;

KAU'ne başvuru süresi ve karşılıklı anlaşma usulü sürecinin iç mevzuatımızda yer alan zamanaşımı sürelerine ve dava açma sürecine etkisi belirlenmektedir.

Ayrıca mevzuatımızdaki uzlaşma ve tahsilat süreçleri ile KAU arasındaki ilişki açıklanmaktadır.

Böylece, KAU daha etkin hale getirilerek anlaşma kaynaklı sorunların hızlı, etkili ve bu alandaki uluslararası standartlar ile uygulamalara uygun şekilde çözümlenmesi amaçlanmaktadır.

#### **4- ÇVÖA UYGULAMA SORUNLARININ İÇ HUKUK VE ÇVÖA’NIN KAU HÜKÜMLERİ ETKİLEŞİMİ İLE ÇÖZÜMÜ**

01.01.2022 tarihinden sonra KAU başvurularında ÇVÖA hükümleri ile 7338 sayılı kanunla VUK’a Dördüncü Bölüm olarak “Karşılıklı Anlaşma Usulü” ismiyle ilave edilen Ek Madde 14-18 arasında 5 madde hükümleri etkileşimi ile uygulanması.<sup>1</sup>

#### **TÜRKİYE MUKİMLERİNCE 01.01.2022 VE SONRASI KAU BAŞVURULARI İÇİN UYGULAMA**

##### **1- KAU’nün başlatılmasını kimler talep edebilir**

- ÇVÖA’na aykırı vergilendirilen mükellefler. (ÇVÖA Md.25/1) (VUK Ek.Md.14 /1)
- Uyrakluğu nedeniyle ayrımcı muameleye maruz kalanlar. (ÇVÖA Md.25/1)

##### **2- Hangi makama başvuru yapılır**

- Türkiye mukimleri, Gelir İdaresi Başkanlığına (GİB). (ÇVÖA Md.25/1) (VUK Ek.Md.14 /1)
- ÇVÖA hükümlerine bağılı olarak başvuru, anlaşmaya taraf diğerk Akit Devlet yetkili makamları aracılığıyla da yapılabilir. (VUK Ek.Md.14 /1) (MLI sözleşmesi Türkiye’de uygulamaya başladıktan sonra uygulanır)
- Uyraklık nedeniyle ayrımcı muameleye maruz kalanlar, vatandaşı oldukları devletin yetkili makamına. ÇVÖA Md. 25/1)

##### **3- Başvuru ücretli midir**

- Türkiye’de başvuru ücretsizdir.

---

<sup>1</sup> Bu çalışma, 01.01.2022 öncesi uygulamalar için GİB tarafından yayınlanan “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Yer Alan Karşılıklı Anlaşma Usulüne İlişkin Rehber” de yer alan bilgilerin 7338 sayılı Kanunla VUK’a eklenen KAU hükümleri uyarlanarak bilgi amaçlı olarak tarafımızca hazırlanmıştır. GİB’in böyle bir rehberi beklenebilir.



#### **4- Mükelleflerce KAU'nün başlatılması hangi durumlarda talep edilebilir**

- Mükellefler, ÇVÖA hükümlerine aykırı olarak vergilendirildiği veya bu şekilde vergilendirileceğine ilişkin kuvvetli emareler bulunduğu anda. (ÇVÖA Md.25/1) (VUK Ek.Md.14 /1)

- Vergilendirmenin matrah veya vergi farkları itibarıyla bölünebildiği durumlarda başvuru, ÇVÖA kapsamındaki bölümüne isabet eden kısmı için yapılabilir. (VUK Ek.Md.14/2)

#### **5- KAU'nün başlatılması talebi hangi süreler içinde yapılacaktır**

- Anlaşma hükümlerine aykırı düşen bir vergilemeyle sonuçlanan eylemin ilk bildiriminden itibaren üç yıl içerisinde yapılmalıdır. (ÇVÖA Md.25/1) (VUK.14/3).

Not: Ülkelerle yapılan ÇVÖA'larında ve ekli protokollerde farklı süreler olabilmektedir.

- İlk bildirim, ihbarnamenin tebliğ edildiği, ihtirazi kayıtla verilen beyannamede verginin tahakkuk ettiği, vergi kesintisi yapıldığı tarihtir. (VUK Ek.Md.14/3)

#### **6- KAU'ne nasıl başvurulur**

- Dilekçe ve dilekçenin eki olarak Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenecek belgeler ile başvurulur. (VUK Ek Madde 18/5)

#### **7- KAU'ne Göre Başvuru, Tarh ve Tebliğ Edilen Vergilerin Dava Açma Süresini Durdurur mu**

- KAU'ne göre başvuru; başvuru kapsamındaki tarh ve tebliğ edilen vergi ve cezalar ile ihtirazi kayıtla verilen beyanname üzerine tahakkuk eden vergiye ilişkin dava açma süresini durdurur. (VUK Ek.Md.15/1)

#### **8- KAU ve Dava Açma**

- KAU'ne yapılan başvuruya konu talebin reddi veya diğer Akit Devletin yetkili makamı ile anlaşmaya varılamaması durumunda mükellefe tebliğ edilir.

Mükellef, tebliğ edildiği tarihten itibaren kalan dava açma süresi içerisinde vergi mahkemesi nezdinde dava açabilir. Dava açma süresi, on beş günden az kalmış ise bu süre yazının tebliği tarihinden itibaren on beş gün olarak uzar. (VUK Ek.Md.15/2)

## **9- KAU'nün Başlatılması Talebi Zamanaşımını Durduran veya Kesen Hallerden midir**

- KAU başvurusu, başvuru tarihi itibarıyla VUK'da yazılı zamanaşımı sürelerini durdurur. (VUK Ek.Md.18/1)

. Duran zamanaşımı, mükellef tarafından anlaşma sonucunun kabul edilmemesi durumunda bu durumların ortaya çıktığı tarihi takip eden günden itibaren kaldığı yerden işlemeye devam eder. (VUK Ek.Md.18/2)

. Karşılıklı anlaşma sonucuna göre Türkiye'de düzeltme yapılmasının gerekmesi durumunda, anlaşma sonucu, VUK zamanaşımı hükümlerine bakılmaksızın uygulanır. (VUK Ek.Md.18/2)

Anlaşma sonucunun uygulanması için ÇVÖA'da bir süre öngörülmüş ise bu süre ile ilgili hükümler saklıdır. (VUK Ek.Md.18/2)

. Mükellef, anlaşmayı kabul ettiği durumlar hariç sürecin herhangi bir aşamasında başvurusunu geri çekebilir, bu durumda duran zamanaşımı kaldığı yerden işlemeye devam eder. Mükellefin, başvurusunu geri çektiği durumda, Kanunun diğer hükümleri kapsamındaki başvuru hakları saklıdır. (VUK Ek.Md.18/3)

## **10- KAU'nün Başlatılması Talebi Vergilerin Tahsilatını Durduran Hallerden midir**

- KAU'ne başvurulması, tahakkuk eden vergi ve cezaların tahsilatını durdurmaz. (VUK Ek.Md.18 /4)

## **11- Mükellefin KAU Başlatılmasına İlişkin Talepte Bulunulmasından Sonraki Süreç Nasıl İşlemektedir.**

- Yetkili makam, itirazı haklı bulur ve kendisi tatminkâr bir çözüme ulaşamaz ise, Anlaşmaya ters düşen vergilemeyi önlemek amacıyla, diğer Akit Devletin yetkili makamıyla karşılıklı anlaşma yoluyla sorunu çözmeye gayret sarf edecektir.

- Anlaşmaya varılan her husus, Akit Devletlerin iç mevzuatlarında öngörülen zamanaşımı sürelerine bakılmaksızın uygulanacaktır. (ÇVÖA Md.25/2)

- Yetkili makam, Anlaşmanın yorumundan veya uygulanmasından kaynaklanan her türlü güçlüğü veya tereddütü karşılıklı anlaşmayla çözmek için gayret göstereceklerdir. (ÇVÖA Md.25/3)

- Yetkili makam, anlaşmaya varabilmek için birbirleriyle, kendilerinden veya temsilcilerinden oluşan ortak bir Komisyon kanalı da dahil olmak üzere, doğrudan haberleşebilirler. (ÇVÖA Md.25/4)

## **12- Karşılıklı Anlaşma Usulü Başvurusunun Neticelendirilmesi**

- Başvurunun, GİB ile diğer Akit Devletin yetkili makamı arasında anlaşmaya varılarak sonuçlandırılması hâlinde durum mükellefe tebliğ edilir. (VUK Ek.Md.16/1)

- Tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde mükellefin anlaşmayı kabul edip etmediğini GİB' e bildirmesi şarttır. Bildirimde bulunmadığı takdirde, anlaşmayı kabul etmemiş sayılır. Anlaşma sonucunun kabul edilmemesi durumunda, otuz günlük sürenin bitiminden itibaren dava açma süresi yeniden işlemeye başlar ve vergi mahkemesi nezdinde dava açılabilir. Dava açma süresi, on beş günden az kalmış ise bu süre on beş gün olarak uzar. (VUK Ek.Md.16/2)

- GİB ile diğer Akit Devletin yetkili makamı arasında varılan anlaşmanın mükellef tarafından süresi içinde kabul edilmesi durumunda;

- Anlaşmaya göre vergi ve cezalarda düzeltme yapılır.

- Anlaşma üzerine tahakkuk eden vergilere gecikme faizi; verginin normal vade tarihinden itibaren, karşılıklı anlaşma sonucunu kabul ettiği tarihe kadar geçen süre için uygulanır. (VUK Ek.Md.16/3)

Karşılıklı anlaşma vaki olduğunda,

- Anlaşılan hususlar ve anlaşma uyarınca düzeltilen vergi ve cezalar hakkında dava açılamaz ve,

- Hiçbir mercie şikâyette bulunulamaz,

- Kanunun 376'ncı maddesine göre ceza indiriminden faydalanılamaz ve

- Uzlaşma hükümlerinden yararlanılamaz.

- Söz konusu vergi ve cezalar, düzeltme işleminin mükellefe tebliğ edildiği tarihten itibaren bir ay içerisinde ödenir.

- Düzeltme işlemine konu verginin tamamı ile cezaların yarısının bu süre zarfında ödenmesi halinde cezanın yarısı indirilir. (VUK Ek.Md.18/4)

## **13- Başvuru Öncesi Açılan Davalar ve Uzlaşma Talebi**

KAU başvurusundan önce mükellef;

a) Dava açmışsa;

- Dava, KAU başvurusu sonuca bağlanmadan vergi mahkemelerince incelenmez; karşılıklı anlaşma başvurusuna ilişkin sonuç dikkate alınır. Anlaşma sonucu idare tarafından yargı mercilerine bildirilir.

- Karşılıklı anlaşmanın vaki olmaması halinde, durdurulmuş olan davanın görülmesine, vergi mahkemesinde devam olunur.

b) Uzlaşma talebinde bulunmuşsa;

- Uzlaşma, KAU başvurusunun sonuca bağlanmasına kadar ertelenir.

- Mükellef anlaşmanın sonucunu beklemeksizin uzlaşma hakkını kullanmayı talep ettiği takdirde başvurusundan vazgeçmiş sayılır ve

- Uzlaşmanın vaki olduğu durumda, diğer Akit Devlete yönelik düzeltme talebi hariç, tekrar karşılıklı anlaşma usulü başvurusunda bulunamaz.

- Uzlaşmanın vaki olmadığı durumda ise mükellef, tekrar KAU başvurusunda bulunabilir. (VUK Ek.Md.17)

#### **14- KAU hükümlerinin Uygulamasına İlişkin Hususları Belirleme Yetkisi**

KAU hükümlerinin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir. (VUK Ek.Md.18/5)

### **II- DEĞERLENDİRME VE SONUÇ**

OECD'nin yaptığı istatistiklere göre KAU 2020 yılı envanteri aşağıdaki gibidir.

2019 yılından 2020 yılına devreden KAU'ya başvuru 6.348, bu dönemde yeni başvuru 2.508, bu dönemde sonuçlanan 2.378 ve 2020 yılı sonundaki mevcut başvuru sayısı 6.478'dir.

Bu sayıların içinde transfer fiyatlaması KAU başvurusu 2019 yılından 2020 yılına devreden 3.402, bu dönemde yeni başvuru 1.178, bu dönemde sonuçlanan 1.077 ve 2020 yılı sonundaki mevcut başvuru sayısı 3.503'tür.

Türkiye'nin durumu:

2019 yılından 2020 yılına devreden KAU'ya başvuru 17, bu dönemde yeni başvuru 9, bu dönemde sonuçlanan 2 ve 2020 yılı sonundaki mevcut başvuru sayısı 24'tür.

Bu sayıların içinde transfer fiyatlaması KAU başvurusu 2019 yılından 2020 yılına devreden 6, bu dönemde yeni başvuru 6, bu dönemde sonuçlanan 1 ve 2020 yılı sonundaki mevcut başvuru sayısı 11'dir.

Başvurunun sonuçlanma süresi konusunda yapılan bir istatistikte, transfer fiyatlandırılması durumunda ortalama süre 35 ay, diğer durumlarda ise 18,5 aydır.

Bu istatistikler göstermektedir ki KAU'ya, Türkiye ve dünyada yeterli başvuru olmadığı, anlaşmanın çok uzun zamanda sonuçlandığı anlaşılmaktadır. KAU'nun daha özendirici olması gerekmektedir.

Türkiye açısından ayrıca:

Konunun iyi anlaşılması ve uygulanabilmesi için 7338 sayılı Kanunla gelen "Karşılıklı Anlaşma Usulü" uygulama açıklamalarının yer aldığı Rehber veya tebliğ yayınlanmalıdır.

KAU'nun verimli uygulanabilmesi için Çok Taraflı Sözleşme TBMM'de bekleyen yasa tasarısının Kanunlaşması ve etkin uygulanması ÇVÖA sorunlarının giderilmesinde önemli olacak ve yabancı sermayenin ülkemize gelmesini teşvik edecektir.

ÇVÖA KAU hükmünün iç hukuk hükümleriyle birlikte uygulanması tek başına iç hukuk hükümleriyle uygulanmasından daha fazla yararlı olacak ve sorun iki ülke tarafından birlikte çözülmüş olduğundan fayda sağlayacaktır.

ÇVÖA sorunun çözümünde iç hukuka göre mi yoksa KAU hükümlerinin etkileşimli olarak uygulanması, KAU hükümlerinin uygulanmasında mukim olunan ülkeye mi (MLI uygulaması başladığında diğer ülkeye de başvurulabilecek) başvuru, KAU başvurusundan önce mi yoksa sonra mı dava açma veya uzlaşma talebi yapılacağı tercihi daha faydalı olacağı dava özelinde analiz edilmelidir.

KAU uygulamalarının olumsuz olduğu düşünülen tarafları:

Mükellefler başvurudan sonraki sürece katılamamaktadır.

Anlaşmaya varma zorunluluğu yoktur.

Emarelere göre başvuru KAU uygulamasında zaman kaybına neden olabilecektir.