



**ÇVÖA SORUNLARININ ÇÖZÜMÜNDE KARŞILIKLI ANLAŞMA USULÜ
İLE
7338 SAYILI KANUNLA VUK'A EKLENEN
KARŞILIKLI ANLAŞMA USULÜ HÜKÜMLERİNİN ETKİLEŞİMİ**

**Erdođdu ÖZ
Yeminli Mali Müşavir
İstanbul YMM Odası Platform Toplantısı
09.03.2022**

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 çözümü için **iç hukuk yollarından uzlaşma veya dava yoluna başvurabilir.**

Mükellefler, **sorunun çözümü için ÇVÖA’sı 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 yapılacaktır.

SUNUMUN AKIŐI

I- ÇVÖA'LARINDA YER ALAN KARŞILIKLI ANLAŞMA USULÜ HAKKINDA GENEL BİLGİ

II- ÇVÖA UYGULAMASINDAN DOĞAN SORUNLAR

III- ÇVÖA UYGULAMA SORUNLARININ ÇÖZÜMÜNDE İ HUKUK YOLU VE ÇVÖA KARŞILIKLI ANLAŞMA USULÜ AÇIKLAMALARI

IV- ÇVÖA UYGULAMA SORUNLARININ VUK VE ÇVÖA'NIN KARŞILIKLI ANLAŞMA HÜKÜMLERİ ETKİLEŞİMİ İLE ÇÖZÜMÜ

V-DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

I- ÇVÖA'LARINDA YER ALAN KARŞILIKLI ANLAŞMA USULÜ HAKKINDA GENEL BİLGİ

- ÇVÖA'da devletler genel olarak **OECD Modeli** ve **Birleşmiş Milletler Modeli (UN Model)** 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 alınacaktır.**
- **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 Kar Kaydırma” (Base Erosion and Profit Shifting)** 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 rapor (Addressing Base Erosion and Profit Shifting) ise uluslararası vergilendirmeye ilişkin 15 başlık altında toplanmış eylem planlarından oluşmaktadır. Konumuzu ilgilendiren başlıklar 14 ve 15 nci başlıklardır.

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

- Bu Eylem Planı, ülkelerin (Mutual Agreement Procedure) MAP (KAU) kapsamında, vergi anlaşmalarıyla ilgili ihtilafların çözümüne yönelik engelleri ortadan kaldırma amacını taşımaktadır. Ulusal kanun hükümlerine yönelik tavsiyeler de bu amaçlardan biridir.
- BEPS asgari standardını içeren eylem, aşağıdaki dört temel alanı hedeflemektedir:

Anlaşmazlıkları önlemek;

Kullanılabilirlik ve (KAU)' ne erişim;

(KAU) vakalarının çözümü;

(KAU) anlaşmalarının uygulanması.

- Bu konularda verilen taahhütlerin denetimi OECD tarafından **akran (meslektaş) incelenmesi** yoluyla yapılmaktadır.
- İnceleme iki aşamalıdır.
 - 1.Eksiklerin tespiti ve öneriler,
 2. Asgari standartlara uyulup uyulmadığının, raporlanmasıdır.
- Türkiye için 1inci aşama 14 Şubat 2019, 2 nci aşama 25 Mayıs 2021 tarihinde tamamlanmıştır.
- Türkiye, yapılan incelemelerde genelde taahhütlere uymakla birlikte bazı eksiklikler de bulunduğu tespit edilmiştir. Örneğin, iki idareye de başvurabilme, başvuru süresi 3 yıl olması, zamanaşımında iç hukuka bağlı olmama gibi.

tavsiyelerde bulunulmuştur.7338 sayılı Kanunla VUK'ta bu konularla ilgili düzenleme yapılmıştır.

- ÇVÖA Model versiyonlarda olan tahkim hükmü zorunlu olarak değil, taahhüte 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” (“Multilateral Instrument” (MLI))**, 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, ülkeler arasında akdedilmiş olan **ÇVÖA’nı BEPS Eylem Planı ile benimsenen hükümlere göre değiştirilmesini** en pratik, hızlı, eş 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 öngören maddeler haricinde kalan maddelere çekince koyma hakları vardır.

- MLI'nın (Çok Taraflı Sözleşme) Türkiye'de yürürlüğe girebilmesi için 2 Haziran 2020 tarihinde Cumhurbaşkanlığı tarafından TBMM'ne sunulan kanun teklifinin onaylanması gerekmektedir.
- Teklifin başlığı, “Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırmanın Engellenmesine Yönelik Vergi Anlaşmaları ile İlgili Önlemlerin Uygulanmasına İlişkin Çok Taraflı Sözleşmenin Onaylanmasının Uygun Bulduğuna Dair Kanun Teklifi” dir.
- Teklifte özet olarak: “Taraflar ülkeler bakımından çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının özüne dokunmadan bu anlaşmalarda Hazine gelirlerinin azalmasına neden olmayacak değişikliklerin yapılmasını ve söz konusu anlaşmaların uluslararası standartlara uyumlu hâle getirilmesini amaçlayan Sözleşme'nin bildirim ve çekincelerle birlikte onaylanmasının uygun bulunması öngörülmektedir.” denilmektedir.
- Bunun için TBMM onaylamayı bir kanunla uygun bulacak, daha sonra Cumhurbaşkanı da onaylayacak, Resmi Gazete'de yayınlanacak ve yürürlük tarihi için Cumhurbaşkanı Kararnamesi yayınlanacaktır.
- Sözleşme uygulamasının kanunlaşmasına kadar sözleşmeyi imzalayanlar geçici pozisyonunu OECD'ye bildirmelidir. Sözleşmenin uygulamasına başlamasına kadar geçici pozisyonlar değiştirilebilir.
- Bu ara dönemde, ülkeler birbirilerinin pozisyonlarını görerek anlaşma hazırlığı yapabilirler.

- (KAU) başlıklı 16 ncı Maddesi minimum standart olarak kabul edileceğinden, MLI'ya taraf 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 iç mevzuatta yer alan zamanaşımı süresine bakılmaksızın uygulanması;
- Karşılıklı Anlaşma Usulünün, anlaşmada yer almayan durumlarda da ortaya çıkan çifte vergilendirmenin çözümü 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 ülke, söz konusu kazanç üzerinden alınan verginin miktarında gerekli düzeltmeleri yapacaktır.

BEPS EYLEM PLANI

“Matrah Aşındırma ve Kar Kaydırma Projesi

BEPS EYLEM 14

Vergisel Uyuşmazlıklarını Çözen Mekanizmaların
Daha Etkin Hale Getirilmesi (KAU)

BEPS EYLEM 15

Çok Taraflı Bir Enstrüman Geliştirmek

Çok Taraflı Sözleşme
MLI 16

KAU (Minimum Standart)

Çok Taraflı Sözleşme
MLI 17

Karşılıklı Düzeltmeler (Minimum
Standart)

II- 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 (Örnek:Ülkeler arasında farklı transfer fiyatlandırması yönteminin kullanılması ve uygun olmayan emsallerin seçimi) (yanlış değerlendirme ve ilişkili kişi) .
- Kaynak ülkede faiz, temettü ve gayrimaddi 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.

III- ÇVÖA UYGULAMA SORUNLARININ ÇÖZÜMÜNDE İÇ HUKUK YOLU VE ÇVÖA KARŞILIKLI ANLAŞMA USULÜ

ÇVÖA Uygulama sorunların çözümünde; iki alternatif vardır.

İç Hukuk (VUK) Hükümleri ve 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.

.

.

1-ÇVÖA Uygulama Sorunlarının Çözümünde 01.01.2022 Tarih Öncesi Uygulama

11.1- İç Hukuk Hukuk Yoluyla

1.1.1- ÇVÖA Uygulamasında Vergi Hatalarının VUK Hükümlerine Göre Çözümü

ÇVÖA' a göre yapılmış olan hatalar, Vergi Usul Kanunu'nun 116 ncı maddesinde tanımı yapılmış olan vergi hatalarından meydana gelmiş olabilir.

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

117 ncı maddesinde **hesap hataları**:

- Matrah hataları, Vergi miktarında hatalar, Verginin mükerrer olması

118 inci maddede **vergilendirme hataları**;

- Mükellefin şahsında hata, Mükellefiyette hata, Mevzuda hata, vergilendirme veya muafiyet döneminde hata.
- 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 şikayet yoluyla Hazine ve Maliye Bakanlığına müracaat edebilirler. Burada da talepleri reddolunanlar 30 gün içinde dava açabilirler(VUK Md.124).
- 5 yıllık zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hataları düzeltilemez.

(İstisnası; zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı, İlan yoluyla tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği, ihbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı Kanuna göre haczin yapıldığı tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olamaz.)

1.1.1.2- ÇVÖA Uygulamasında Vergi Hatalar 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.
- Mükellef veya ceza muhatabı aynı vergi veya ceza için uzlaşma talebinden önce dava açmışsa dava, uzlaşma işleminin sonuca bağlanmasından önce vergi mahkemelerince incelenmez.

1.2- ÇVÖA Uygulama Sorunlarının Çözümünde ÇVÖA Hükümleri

- 2014 Model ÇVÖA'nın 25 inci maddesinde KAU hükümleri bulunmaktadır.
- Türkiye, "**Çok Taraflı Sözleşme**" ("Multilateral Instrument" ("MLI" imzalamasına rağmen uygulanmasına ilişkin kanunu henüz yürürlüğe girmediğinden ülkeler ile yapılmış mevcut ÇVÖA'larının uygulaması devam etmektedir.
- MLI uygulaması başladığında, KAU' de 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.

Uyrukluğ u nedeniyle ayrımcı muameleye maruz kalan (Örnek.Almanya'da yaşayan vatandaşlar), taleplerini uyruğ u 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 Anlaşmasınının 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 fikranın uygulama şeklini belirleyeceklerdir.*

1.2- 01.01.2022 Tarihinden Sonra ÇVÖA ile Etkileşimli Uygulanacak VUK'na 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.
- KAU'nun iç hukukla bağının kurulması ve mevcut düzenleme boşluğunun giderilmesi için 2016 yılında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu Taslağınının 303-307 maddeleri arasındaki hükümlere "Karşılıklı Anlaşma Usulü" uygulama esasları bölümü eklenmiş, ancak bu kanun taslağı kanunlaşmamıştır.
- Diğer taraftan, KAU'nun uygulanmasına ilişkin olarak Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından Ağustos 2009'da "Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Yer Alan "Karşılıklı Anlaşma Usulü"ne İlişkin Rehber" hazırlanmış, bu rehber 2019 Ekim ayında yayınlanan rehberle yenilenerek 01.01.2022 öncesi KAU başvurularına uygulanmıştır. Ancak, iç hukuk hükümlerinin KAU uygulamasına ilişkin özel hükümler içermemesi nedeniyle uygulama başarılı olduğu söylenemez.

- OECD Model ÇVÖA'larının 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 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.

Özet olarak

Yapılan değişiklikler

- ÇVÖA'nda hüküm varsa, başvuru diğer akit devlet yetkili makam aracılığıyla da yapılabilir.
- Mükellef, kendisine bildirim yapıldığı tarihten itibaren başvuruyu üç yıl içerisinde yapılması esastır.

Karşılıklı anlaşma usulü ve dava açma:

- KAU'ne göre başvuru; tarh ve tebliğ edilen vergi ve cezalar ile ihtirazi kayıtla verilen beyanname üzerine tahakkuk eden vergiye ilişkin dava açma süresini durdurur.
- Anlaşmaya varılamaması durumunda tebliğ tarihinden itibaren kalan dava açma süresi içerisinde vergi mahkemesinde dava açabilir.

Karşılıklı anlaşma usulü başvurusunun neticelendirilmesi:

- Başvurunun, anlaşmayla sonuçlandırılması hâlinde mükellefin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde anlaşmayı kabul edip etmediğini GİB' e bildirmesi şarttır. Bildirimde bulunmadığı takdirde, anlaşmayı kabul etmemiş sayılır. Otuz günlük sürenin bitiminden itibaren dava açma süresi yeniden işlemeye başlar ve vergi mahkemesi nezdinde dava açılabilir.
- 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.

Karşılıklı anlaşma vaki olduğunda,

- Anlaşılan hususlar ve anlaşma uyarınca düzeltilen vergi ve cezalar hakkında dava açılmaz 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.

Başvuru öncesi açılan davalar ve uzlaşma talebi:

Mükellef KAU başvurusundan önce;

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.

Diğer hususlar:

- GİB'e yapılan KAU başvurusu, başvuru tarihi itibarıyla VUK'da yazılı zamanaşımı sürelerini durdurur. Duran zamanaşımı, mükellef tarafından anlaşma sonucunun kabul edilmemesi durumunda bu durumların ortaya çıktığı tarihi takip eden günden itibaren kaldığı yerden işlemeye devam eder.
- Karşılıklı anlaşma sonucuna göre Türkiye'de düzeltme yapılmasının gerekmesi durumunda, anlaşma sonucu, VUK zamanaşımı hükümlerine bakılmaksızın uygulanır. Şu kadar ki, anlaşma sonucunun uygulanması için ÇVÖA'da bir süre öngörülmüş ise bu süre ile ilgili hükümler saklıdır.
- Mükellef, anlaşmayı kabul ettiği durumlar hariç, anlaşmanın kabul başvurusunu geri çekebilir, bu durumda duran zamanaşımı kaldığı yerden işlemeye devam eder. Başvurusunu geri çektiği durumda, Kanunun diğer hükümleri kapsamındaki başvuru hakları saklıdır.
- KAU'ya başvurulması, tahakkuk eden vergi ve cezaların tahsilatını durdurmaz.
- KAU hükümlerinin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.

IV- ÇVÖA UYGULAMA SORUNLARININ İÇ HUKUK VE ÇVÖA'NIN KAU HÜKÜMLERİ ETKİLEŞİMİ İLE ÇÖZÜMÜ

ÇVÖA uygulama sorunlarının çözümünde;

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.

(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.)

KONU	TÜRKİYE MUKİMLERİNCE 01.01.2022 VE SONRASI KAU BAŞVURULARI İÇİN UYGULAMA (ÇVÖA Md.25) (VUK KAU Ek Mad 14-18)
1- KAU'nün Başlatılmasını Kimler Talep Edebilir?	<p>- ÇVÖA'na aykırı vergilendirilen mükellefler. (ÇVÖA Md.25/1) (VUK Ek.Md.14 /1)</p> <p>Uyrukluđu nedeniyle ayrımcı muameleye maruz kalanlar.(ÇVÖA Md.25/1)</p>
2- Hangi makama başvuru yapılır?	<p>- Türkiye mukimleri, Gelir İdaresi Başkanlığına (GİB). (ÇVÖA Md.25/1) (VUK Ek.Md.14 /1)</p> <p>- ÇVÖA hükümlerine bağlı olarak başvuru, anlaşmaya taraf diğer Akit Devlet yetkili makamları aracılığıyla da yapılabilir.(VUK Ek.Md.14 /1)(MLI sözleşmesi Türkiye'de uygulamaya başladıktan sonra uygulanır)</p> <p>- Uyrukluk nedeniyle ayrımcı muameleye maruz kalanlar, vatandaşı oldukları devletin yetkili makamına. ÇVÖA Md. 25/1)</p>
3- Başvuru ücretli midir?	Türkiye'de başvuru ücretsizdir.

**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 İçinde
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?	<p>- Dilekçe ve dilekçenin eki olarak Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenecek belgeler ile başvurulur.(VUK Ek Madde 18/5)</p>
7- KAU'ne Göre Başvuru, Tarh ve Tebliğ Edilen Vergilerin Dava Açma Süresini Durdurur mu ?	<p>- 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)</p>
8- KAU ve Dava Açma	<p>- KAU'ne yapılan başvuruya konu talebin reddi veya diğer Akit Devletin yetkili makamı ile anlaşmaya varılamaması durumunda mükellefe tebliğ edilir.</p> <p>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)</p>

9- KAU'nun 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 açılmaz ve,
- . Hiçbir mercie şikayette bulunulamaz,
- . Kanununun 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.16/4)

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)

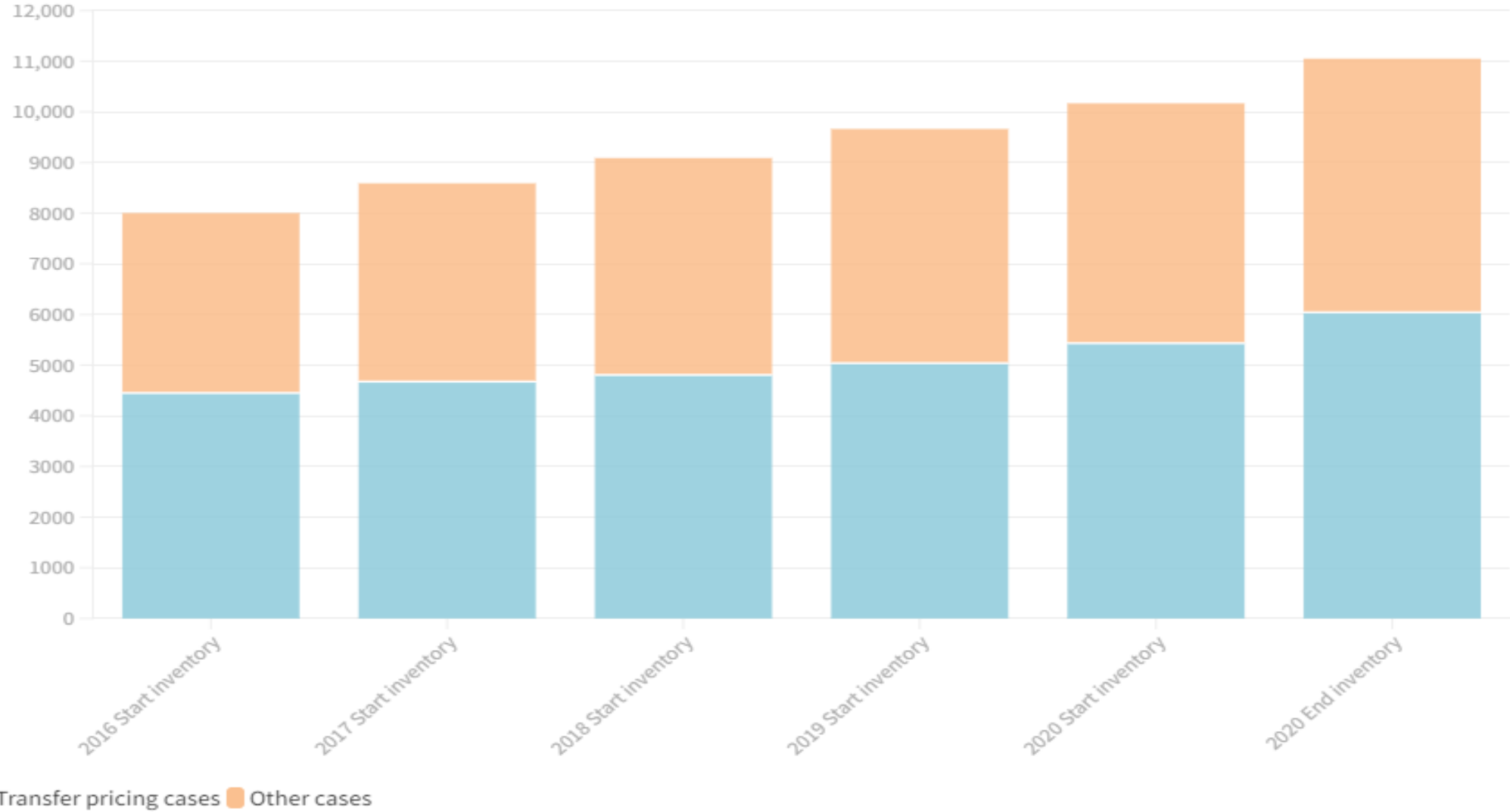
**14- KAU hükümlerinin
Uygulamasına İlişkin
Hususları Belirleme
Yetkisi**

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

V-DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

OECD İstatistikleri

MAP Inventory evolution (all cases)*

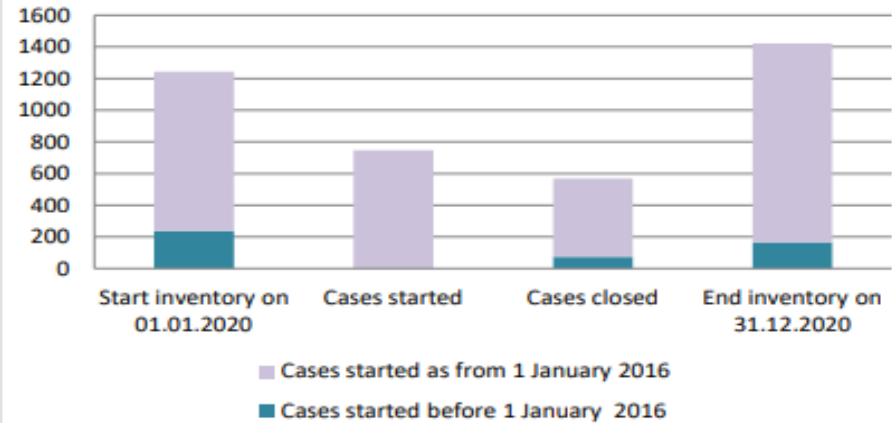


Tüm vakalar*	2020 Envanteri başlat	2020'de başlayan vakalar	2020'de kapanan davalar	2020 Son envanter
1 Ocak 2016'dan önce veya BEPS Kapsayıcı Çerçeveye katılma yılından önce alınan davalar	2449	0	653	1796
1 Ocak 2016 tarihinde veya sonrasında veya BEPS Kapsayıcı Çerçeveye katılma yılında alınan vakalar	3899	2508	1725	4682

vaka tipi	Ortalama süre
Transfer fiyatlandırması durumları	35 ay
Diğer durumlar	18,5 ay

Germany

Total MAP Caseload

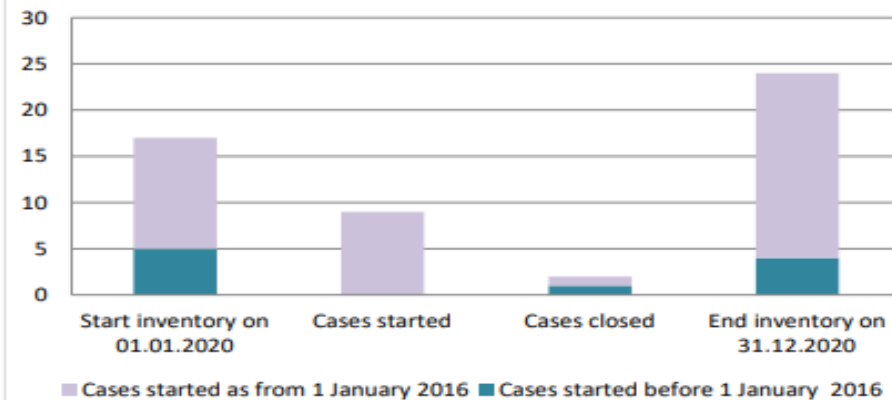


Cases started before 1 January 2016	2020 Start inventory	Cases started	Cases closed	2020 End inventory
Transfer pricing cases	73	0	26	47
Other cases	166	0	47	119

Cases started as from 1 January 2016	2020 Start inventory	Cases started	Cases closed	2020 End inventory
Transfer pricing cases	444	323	178	589
Other cases	561	424	318	667

Turkey

Total MAP Caseload



Cases started before 1 January 2016	2020 Start inventory	Cases started	Cases closed	2020 End inventory
Transfer pricing cases	0	0	0	0
Other cases	5	0	1	4

Cases started as from 1 January 2016	2020 Start inventory	Cases started	Cases closed	2020 End inventory
Transfer pricing cases	6	6	1	11
Other cases	6	3	0	9

V- DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

DEĞERLENDİRMELERİM

- KAU'nun verimli uygulanabilmesi için MLI'ın (Çok Taraflı Sözleşme) TBMM'de bekleyen yasa tasarısının Kanunlaşması ve etkin uygulanması ÇVÖA sorunlarının giderilmesinde önemli olacak ve yabancı sermayenin ülkemize gelmesini teşvik edecektir.
- Konunun iyi anlaşılması ve uygulanabilmesi için 7338 sayılı Kanunla gelen ‘Karşılıklı Anlaşma Usulü’ uygulama açıklamalarının yer aldığı Rehber veya tebliğ yayınlanmalıdır.
- Anlaşma sağlandığında sorun iki ülke tarafından birlikte çözülmüş olduğundan fayda sağlayacaktır.

KAU uygulamalarının olumsuz olduğunu düşündüğüm tarafları:

- Mükellefler başvurudan sonraki sürece katılamamaktadır. Anlaşmaya varma zorunluluğu yoktur. Emarelere göre başvuru zaman kaybıdır.

DEĞERLENDİRMELERİNİZ

1. OECD İstatistikleri hakkında görüşleriniz ?
2. Diğer.

TEŞEKKÜRLER.....

YMM Erdoğan ÖZ