



# ULUSLARARASI VERGİLENDİRMEDE KARŞILIKLI ANLAŞMA USULÜ

**ÖZGE ÖZMEN KORKUT**

Yüksek Lisans Tezi

Lisansüstü Eğitim Enstitüsü

İzmir Ekonomi Üniversitesi

İzmir

2022

# ULUSLARARASI VERGİLENDİRMEDE KARŞILIKLI ANLAŞMA USULÜ

ÖZGE ÖZMEN KORKUT

İzmir Ekonomi Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü  
Kamu Hukuku Anabilim Dalı'na  
Yüksek Lisans Tezi  
olarak sunulmuştur.

İzmir  
2022

# ÖZET

## ULUSLARARASI VERGİLENDİRMEDE KARŞILIKLI ANLAŞMA USULÜ

Özmen Korkut, Özge

Kamu Hukuku Yüksek Lisans Programı

Tez Danışmanı: Dr. Öğretim Üyesi Hüseyin IŞIK

Temmuz, 2022

Bu çalışma, çifte vergilendirmenin önlenmesi amacıyla geliştirilen alternatif bir çözüm yöntemi olan karşılıklı anlaşma usulünün uluslararası hukuk ve iç hukuk bakımından karşılaştırmalı analizine özgülenmiştir. Günümüz hukuk sistemlerinde, alternatif çözüm yolları ön plana çıkmış ve bu doğrultuda gerek arabuluculuk gerekse uzlaşma kurumları iç hukukta etkin bir şekilde uygulanmaya başlanmıştır. Gelişen teknoloji ve küreselleşen dünya, uluslararası vergilendirme sorunlarını da beraberinde getirmiştir. Uluslararası vergilendirmenin en önemli sorunları arasında çifte vergilendirme yer almaktadır. Bu nedenle devletler çifte vergilendirmenin önlenmesi maksadı ile bir araya gelerek çok taraflı anlaşmalar hazırlamışlardır. Tezimizde uluslararası vergilendirme kavramı, çifte vergilendirmenin önlenmesi ve karşılıklı anlaşma usulünün ulusal ve uluslararası mevzuatlardaki yeri açıklanacaktır. Bu bağlamda Model Anlaşmalar incelenecek ve Türkiye Cumhuriyeti ile Almanya ve Hollanda arasındaki ikili vergi anlaşmalarında bu uygulamanın hangi koşullara tabi tutulduğu, iç hukukla bağlantısının ne şekilde olacağı gibi soruların cevabı aranacaktır.

Anahtar Kelimeler: Uluslararası vergilendirme, karşılıklı anlaşma usulü, vergi model anlaşmaları, çifte vergilendirme.



# ABSTRACT

## MUTUAL AGREEMENT PROCEDURE AT INTERNATIONAL TAXATION

Özmen Korkut, Özge

Master's Program in Public Law

Advisor: Dr. Hüseyin IŞIK

July, 2022

This study is allotted to the comparative analysis of the mutual agreement procedure, which is an alternative solution method developed for the avoidance of double taxation, in terms of international law and domestic law. In today's legal systems, alternative solutions have come to the fore and in this direction, both mediation and reconciliation institutions have begun to be implemented effectively in domestic law. Developing technology and the globalizing world have brought along international taxation problems. Double taxation is one of the most important problem of international taxation. For this reason, States have come together and prepared multilateral agreements in order to avoid double taxation. In our thesis, the concept of international taxation, the avoidance of double taxation and the place of mutual agreement procedure in national and international legislation will be explained. In this context, Model Agreements will be analyzed and the conditions under which this application is subject in bilateral tax agreements between the Republic of Turkey and Germany and

Netherlands. Then, some questions will be discussed such as where it was detained and how its connection with domestic law.

Keywords: International taxation, mutual agreement procedure, tax model agreements, double taxation.



Kıymetli Eşim Kerem'e ve  
Oğullarımız Son ile  
Gevrek'e ithafen



## TEŞEKKÜR

Araştırmam boyunca bilgilerini esirgemeyen, her aşamasında bana yardımcı olan, araştırmam süresince üzerimde büyük emeği olan değerli hocam ve tez danışmanım Dr. Öğr. Üyesi Hüseyin Işık'a en içten teşekkürlerimi sunmak isterim.

Bu süreçte tüm desteğini sunan, hayat arkadaşım olduğunu her anlamda hissettiren, sevgisiyle ve vizyonu ile her açıdan bana ışık olan kıymetli eşim Kerem Korkut'a teşekkürlerimi ve sevgilerimi sunarım.

Beni bugünlere getiren, eğitim ve öğretim hayatımdaki ilk rol modellerim olan, hayatım boyunca beni destekleyen, öğretmenlik yetilerini sadece çok sevdiği öğrencilerine değil, bana da uygulayan sevgili annem Tülün Arzu Özmen ve babam Nural Özmen'e; bugün sahip olduğum akademik nosyonun temellerini atan rahmetli büyükbabam Süleyman Sürer'e içtenlikle teşekkür ederim.



## ÖNSÖZ

Teknolojik gelişmeler ışığında, küreselleşme daha belirgin bir hal almış olup etkileri pek çok alanda hissedilmeye başlamıştır. Günümüz dünyasını, teknolojik gelişmelerden ayrı düşünmek mümkün olmamaktadır. Teknolojiye ayak uydurmak, artık sadece kişiler bazında değil devletler nezdinde de büyük bir önemi haizdir. Nitekim küreselleşme sonucunda çok uluslu şirketler artmaya başlamış ve bunun doğal bir sonucu olarak Devletlerin vergilendirme talepleri gündeme gelmiştir. Uluslararası vergilendirmenin, niteliği gereği çok taraflı ilişkileri beraberinde getirmesi neticesinde Devletler arasındaki iletişimin sağlanarak alternatif çözüm yollarının oluşturulması ve kullanılması uygun görülmüştür. Bunun en belirgin örneğini ise karşılıklı anlaşma usulü oluşturmaktadır.

Türkiye, uzun yıllardır ikili vergi anlaşmaları ile karşılıklı anlaşma usulünü benimsemiş olmasına karşın ilk kez 2021 yılında Vergi Usul Kanunu'nda yapmış olduğu düzenleme ile iç hukukunda yer vermiştir. Bu gelişme ile birlikte, az bilinen karşılıklı anlaşma usulünün daha anlaşılır bir şekilde izah edilebilmesi ve uluslararası hukuk ile iç hukuk bakımından karşılaştırmalı analizi maksadıyla tez konum, uluslararası vergilendirmede karşılıklı anlaşma usulü olarak belirlenmiştir.

Tezimin hazırlanma sürecinde, gerek bilgi birikimiyle gerekse de fiili tecrübesiyle oldukça büyük desteğini gördüğüm tez hocama bir kez daha teşekkürlerimi sunarım.

İZMİR

01/07/2022

Özge Özmen Korkut

## İÇİNDEKİLER TABLOSU

ÖZET.....	iii
ABSTRACT.....	v
TEŞEKKÜR.....	viii
ÖNSÖZ.....	ix
İÇİNDEKİLER TABLOSU.....	x
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xv
ŞEKİL LİSTESİ.....	xvii
BÖLÜM 1: GİRİŞ.....	1
BÖLÜM 2: ULUSLARARASI VERGİLENDİRMENİN TEMEL İLKELERİ VE VERGİ ANLAŞMALARI.....	5
2.1. Vergi Hukukunun Uluslararası Hukukla İlişkisi.....	6
2.2. Uluslararası Vergilendirme.....	8
2.2.1. Kaynak İlkesi.....	11
2.2.2. İkametgah İlkesi.....	12
2.2.3. Uyruklu İlkesi.....	14
2.2.4. Türk Vergi Mevzuatının Konuya Yaklaşımı.....	15
2.2.4.1. Gelir Vergisi Kanunu.....	15
2.2.4.2.1. Tam Mükellefiyet.....	15
2.2.4.2.2. Dar Mükellefiyet.....	17
2.2.4.2. Kurumlar Vergisi Kanunu.....	17
2.2.4.2.1. Tam Mükellefiyet.....	17
2.2.4.2.2. Dar Mükellefiyet.....	18
2.3. Uluslararası Vergi Anlaşmaları.....	19
2.3.1. Uluslararası Anlaşmaların Yapılması.....	22
2.3.1.1. Uluslararası Hukuk Açısından.....	22
2.3.1.2. Ulusal Hukuk (Türk Mevzuatı) Açısından.....	24

2.3.2. Uluslararası Anlaşmaların Sona Ermesi.....	26
2.3.2.1.Uluslararası Hukuk Açısından.....	26
2.3.2.2.Ulusal Hukuk (Türk Mevzuatı) Açısından.....	27
2.4.Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları.....	30
2.4.1. Çifte Vergilendirme Kavramı.....	30
2.4.1.1.Uluslararası Çifte Vergilendirmenin Unsurları.....	34
2.4.1.2.Uluslararası Hukuksal Çifte Vergilendirmenin Türleri.....	35
2.4.1.2.1. Yatay-Dikey-Çapraz Çifte Vergilendirme.....	35
2.4.1.2.2. Gerçek-Görünüşte Çifte Vergilendirme.....	36
2.4.1.2.3. Kişisel-Kişisel Olmayan-Karışık Çifte Vergilendirme.....	36
2.4.2. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Konusunda Ulusal Düzenlemeler.....	37
2.4.2.1.Matrahtan İndirim Yöntemi.....	37
2.4.2.2.Mahsup Yöntemi.....	38
2.4.2.3.İstisna Yöntemi.....	39
2.5.Uluslararası Anlaşma Modelleri.....	41
2.5.1. Model Anlaşma Kavramı.....	41
2.5.2. OECD Modeli.....	43
2.5.3. BM Modeli.....	45
2.5.4. Türk Modeli.....	47
2.5.5. İkili Vergi Anlaşmaları.....	48
2.5.5.1.Türkiye-Almanya Anlaşması.....	50
2.5.5.2.Türkiye-Hollanda Anlaşması.....	51
2.5.6. Türk İç Hukukunda Karşılıklı Anlaşma Usulüne İlişkin Düzenlemeler.....	51
BÖLÜM 3: KARŞILIKLI ANLAŞMA USULÜ.....	55
3.1.Karşılıklı Anlaşma Usulüne Başvuru.....	55

3.1.1. Genel Olarak.....	55
3.1.2. Başvuru Usulü.....	57
3.1.2.1.Vergi Model Anlaşmalarına Göre Başvuru Usulü.....	57
3.1.2.1.1. OECD Modeli.....	57
3.1.2.1.2. BM Modeli.....	60
3.1.2.2. İkili Vergi Anlaşmalarına Göre Başvuru Usulü.....	62
3.1.2.2.1. Türkiye – Almanya Anlaşması.....	62
3.1.2.2.2. Türkiye – Hollanda Anlaşması.....	66
3.1.2.3.Vergi Usul Kanunu Hükümlerine Göre Başvuru Usulü.....	68
3.1.3. Başvuru Süresi.....	69
3.1.3.1.Vergi Model Anlaşmalarına Göre Başvuru Süresi.....	69
3.1.3.1.1. OECD Modeli.....	69
3.1.3.1.2. BM Modeli.....	72
3.1.3.2. İkili Vergi Anlaşmalarına Göre Başvuru Süresi.....	73
3.1.3.3.Vergi Usul Kanunu Hükümlerine Göre Başvuru Süresi.....	75
3.2.Karşılıklı Anlaşma Usulü Ve Dava Açma.....	77
3.2.1. Genel Olarak.....	77
3.2.2. Karşılıklı Anlaşma Usulüne Başvurunun Davalara Etkisi.....	78
3.2.2.1.Vergi Model Anlaşmalarına Göre Karşılıklı Anlaşma Usulüne Başvurunun Davalara Etkisi.....	78
3.2.2.1.1. OECD Modeli.....	78
3.2.2.1.2. BM Modeli.....	80
3.2.2.2. İkili Vergi Anlaşmalarına Göre Karşılıklı Anlaşma Usulüne Başvurunun Davalara Etkisi.....	80
3.2.2.3.Vergi Usul Kanunu Hükümlerine Göre Karşılıklı Anlaşma Usulüne Başvurunun Davalara Etkisi.....	80

<i>Davalara Etkisi</i> .....	81
3.3. <i>Karşılıklı Anlaşma Usulü Başvurusunun Neticelendirilmesi</i> .....	83
3.3.1. <i>Genel Olarak</i> .....	83
3.3.2. <i>Vergi Model Anlaşmalarına Göre Karşılıklı Anlaşma Usulü Başvurusunun Neticelendirilmesi</i> .....	83
3.3.2.1. <i>OECD Modeli</i> .....	83
3.3.2.2. <i>BM Modeli</i> .....	85
3.3.3. <i>İkili Vergi Anlaşmalarına Göre Karşılıklı Anlaşma Usulü Başvurusunun Neticelendirilmesi</i> .....	88
3.3.3.1. <i>Türkiye-Almanya Anlaşması</i> .....	88
3.3.3.2. <i>Türkiye-Hollanda Anlaşması</i> .....	88
3.3.4. <i>Vergi Usul Kanunu Hükümlerine Göre Karşılıklı Anlaşma Usulü Başvurusunun Neticelendirilmesi</i> .....	89
3.4. <i>Karşılıklı Anlaşma Usulüne Başvuru Öncesi Açılan Davalar Ve Uzlaşma Talebi</i> .....	91
3.4.1. <i>Vergi Model Anlaşmalarına Göre Başvuru Öncesi Açılan Davalar ve Uzlaşma Talebi</i> .....	91
3.4.1.1. <i>OECD Modeli</i> .....	91
3.4.1.2. <i>BM Modeli</i> .....	92
3.4.2. <i>İkili Vergi Anlaşmalarına Göre Başvuru Öncesi Açılan Davalar ve Uzlaşma Talebi</i> .....	93
3.4.3. <i>Vergi Usul Kanunu Hükümlerine Göre Başvuru Öncesi Açılan Davalar ve Uzlaşma Talebi</i> .....	94
3.5. <i>Karşılıklı Anlaşma Usulüne İlişkin Diğer Hususlar</i> .....	95
3.5.1. <i>Genel Olarak</i> .....	95
3.5.2. <i>Vergi Model Anlaşmalarına Göre Diğer Hususlar</i> .....	95

3.5.3. Karşılıklı Anlaşma Usulüne İlişkin Uluslararası İstatistikler.....	98
3.5.4. İkili Vergi Anlaşmalarına Göre Diğer Hususlar.....	101
3.5.5. Vergi Usul Kanunu Hükümlerine Göre Diğer Hususlar.....	102
3.5.6. Karşılıklı Anlaşma Usulü ile Vergi Usul Kanunu'ndaki Uzlaşmanın Kıyaslanması.....	103
3.5.7. Karşılıklı Anlaşma Usulüne Getirilen Eleştiriler.....	105
3.5.7.1. Genel Eleştiriler.....	105
3.5.7.2.Zamanaşımı.....	106
3.5.7.3.Karşılıklı Anlaşma Usullerinin Süresi.....	106
3.5.7.4.Vergi Mükellefinin İştiraki.....	107
3.5.7.5.İkincil Tarhiyatlar.....	107
3.6. Karşıt Düzeltmeler.....	108
3.7. Karşılıklı Anlaşma Usulünde Tahkim.....	113
3.7.1. Genel Olarak.....	113
3.7.2. Vergi Anlaşmalarına Göre Tahkim.....	114
3.7.2.1.OECD Modeli.....	114
3.7.2.2.BM Modeli.....	116
3.7.3. Türk Mevzuatı Açısından Tahkim.....	118
BÖLÜM 4: SONUÇ.....	120
KAYNAKÇA.....	124

## KISALTMALAR LİSTESİ

AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AİHS	: Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
AİHM	: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
AYM	: Anayasa Mahkemesi
BM	: Birleşmiş Milletler
Bkz	: Bakınız
ÇVÖA	: Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları
GATT	: Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşması
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
ICC	: International Chamber of Commerce
KAU	: Karşılıklı Anlaşma Usulü
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
MAMYKHK	: Milletlerarası Münasebetlerin Yürütülmesi ve Koordinasyonu Hakkındaki Kanun
MTO	: Milletlerarası Ticaret Odası
OECC	: Avrupa Ekonomik İşbirliği Teşkilatı
OECD	: Organisation for Economic Cooperation and Development
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
UN	: United Nations
VAHS	: Viyana Andlaşmalar Hukuku Sözleşmesi

VUK

: Vergi Usul Kanunu





## ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 1. İstisna, İndirim ve Mahsup Yöntemlerinin Gösterilmesi.....	40
Şekil 2. En Büyük UDY Kaynağı Ülkeler (2003-2020).....	49
Şekil3. En Fazla İhracat Yapılan 10 Ülke.....	50
Şekil 4. KAU'dan Yararlanmak İçin Gereken Ülkeler İtibariyle Yetkili Makamlara Başvuru Sürelerine İlişkin Tablo.....	75
Şekil 5. Vergi Uyuşmazlıklarının Önlenmesi ve Çözümü.....	86
Şekil 6. 25/1'inci Madde Gereğince Beş Adımda KAU.....	87
Şekil 7. Karşılıklı Anlaşma Usulü Sonuçları (2020 Yılında Kapanan Davalar).....	99
Şekil 8. OECD KAU 2020 İstatistikleri-Türkiye.....	100
Şekil 9. OECD KAU Envanteri.....	101

## BÖLÜM 1: GİRİŞ

Vergi anlaşmaları, niteliği itibarıyla uluslararası anlaşma statüsündedir. Uluslararası vergi anlaşmalarının ilk çıkış noktası sadece devletlerin vergilendirme yetkilerini belirlemek iken tarihsel süreçte farklı alanlara hizmet edecek şekle dönüşmüştür.

Devletler pek çok sebeple aralarında anlaşmalar yapmaktadırlar. Bunlardan en belirgin olanları; çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması ya da hafifletilmesi, gereksiz formalitelerin önlenmesi ve uyuşmazlıkların çözümünün kolaylaştırılması, uluslararası vergi kaçakçılığının ve vergiden kaçmanın önlenmesi, vergi idarelerinin tahakkuk ve tahsilinde etkinliğin artırılması, bilgi alışverişinin genişletilmesi, vergi kanunlarının uyumlaştırılmasıdır.<sup>1</sup>

Yapılan vergi anlaşmaları göstermektedir ki devletler, uyuşmazlıkları maksimum hızda ve maksimum fayda ile çözmeyi hedeflemektedir. Bu sebeple devletlerin katılımı ile model anlaşmalar meydana getirilmiştir. Bu anlaşmalar herhangi bir yaptırım olmayarak, daha çok yol gösterici niteliği olan anlaşmalardır.

Karşılıklı anlaşma usulü ise Türkiye'nin taraf olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları neticesinde yasal mevzuatta yer almış alternatif bir çözüm yöntemidir. Karşılıklı anlaşma usulü, genellikle bu anlaşmaların 25'inci maddelerinde yer almıştır. Nitekim OECD'nin Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşması'nın<sup>2</sup> 25'inci maddesinde ve Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Ülkeler Arasındaki Birleşmiş Milletler Çifte Vergilendirme Model Anlaşması'nın<sup>3</sup> 25'inci maddesinde karşılıklı anlaşma usulü yer almaktadır.

---

<sup>1</sup> Arslan, M. (2011) *Vergi Hukuku*, 7. Baskı. Bursa: MKM Yayıncılık, s. 33.

<sup>2</sup> Organisation for Economic Co-operation and Development. (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version*, [Çevrimiçi]. Erişim adresi: <https://www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm> . (Erişim tarihi: 15.11.2021)

<sup>3</sup> Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Ülkeler Arasındaki Birleşmiş Milletler Çifte Vergilendirme Model Anlaşması.

*United Nations Model Double Taxation Convention Between Developed And Developing Countries*

(2021), [Çevrimiçi] Erişim Adresi:

<https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2>

OECD tarafından ilki “Gelir ve Sermaye Üzerine Taslak Çifte Vergilendirme Anlaşması” (Draft Double Taxation Convention on Income and Capital) başlığıyla 1963’te OECD Konseyi’nin üye devletlere bir önerisi olarak kabul edilen ve 1977 ve 1992’de değişiklikler geçiren “Model Anlaşma”, 1992 sonrasında çok daha fazla değişime uğrayarak son olarak 2010, 2014 ve 2017 yıllarında güncellenmiştir. Türkiye’nin imzaladığı vergi anlaşmalarının büyük çoğunluğunda esas alınan söz konusu Model, vergi anlaşmaları hukukunun gelişim sürecine de öncülük etmektedir.<sup>4</sup> Ancak Türkiye’nin karşılıklı anlaşma usulü konusunda yapmış olduğu ikili vergi anlaşmalarında OECD’nin 2014 Modelini ve BM Modelini esas aldığı söylemek uygun olacaktır.

BM Modeli olarak anılan, “Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Ülkeler Arasındaki Birleşmiş Milletler Çifte Vergilendirme Model Anlaşması” (Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries) ilk olarak 1980 yılında yayımlanmış ve bu model 1992, 1994, 1995 ve 1997 yıllarında revize edilmiştir. 2001 yılında yeni bir anlaşma hazırlanarak yürürlüğe girmiştir. BM Modeli, OECD Model Anlaşmasını esas alan bir anlaşma olup en önemli ayırım noktası, gelişmekte olan ülkelerin çıkarlarına değinen yapısı olmuştur. Bu nedenle gelişmemiş ya da gelişmekte olan ülkeler tarafından daha çok tercih edilen bir anlaşma modeli olarak yer almıştır.

Nihayet 14.10.2021 tarihli 7338 Sayılı Vergi Usul Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un<sup>5</sup> 46, 47, 48, 49 ve 50’inci maddeleri ile karşılıklı anlaşma usulü Türkiye Cumhuriyeti mevzuatına girmiştir.

İki veya daha fazlayı ülkeyi ilgilendiren vergi problemlerinde, anlaşmaların yorum farklılıkları sebebiyle farklı uygulamalar ortaya çıkabilmektedir. Bunun sonucunda zarar gören mükellefler ise konuyu idari yargıya taşımak zorunda kalmaktadır. Ülkeler arasındaki uygulama farklılıkları nedeniyle yaşanan sıkıntının devlet yargısı ile çözülmesinin gerek vakit gerekse kaynak kaybına sebep olduğu açıktır. Devletlerin bizzat müdahil olarak uyuşmazlıkları çözme imkânı sağlayan bu yöntem sayesinde

---

[022-03/UN%20Model\\_2021.pdf](#) (Erişim Tarihi:10.05.2022)

<sup>4</sup> Başok, C. B. (2016) *Uluslararası Vergi Anlaşmalarının Yorumlanması*. Yüksek Lisans Tezi. Ankara, Ankara Üniversitesi, s. 48.

<sup>5</sup> 7338 Sayılı Vergi Usul Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, *T.C. Resmi Gazete*, Sayı: 31640, 14.10.2021 [Çevrimiçi]. Erişim Adresi: [www.resmigazete.gov.tr](http://www.resmigazete.gov.tr) (Erişim Tarihi: 25.10.2021)

hem hızlı hem daha ekonomik hem de daha iradi sonuçlar amaçlanmaktadır. Karşılıklı anlaşma usulü, bu yönüyle diplomatik bir çözüm yöntemi olarak karşımıza çıkmaktadır.<sup>6</sup> Karşılıklı anlaşma usulü, hem vergi idarelerine hem de mükelleflere yüksek maliyet ve gereksiz prosedürler yüklemeksizin, denetimin sonuçlanmasına dahi gerek olmaksızın erken aşamada çözüm imkanı sunan bir yöntemdir.<sup>7</sup> Ancak bu prosedür, kesin sonuç garantisi vermemektedir.

Karşılıklı anlaşma usulü, daha yoğun şekilde uygulamaya geçirildiğinde hem devlet idareleri hem de mükellefler açısından büyük rahatlık ve kolaylık sağlayacak bir yöntem olarak karşımıza çıkmaktadır.

Karşılıklı anlaşma usulü konusunda, OECD Model Anlaşmasında ve diğer anlaşmaların bir kısmında tahkim imkânı da tanınmıştır. Ancak Türkiye, tahkim usulünün Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın<sup>8</sup> 9'uncu ve 73'üncü maddelerine aykırılık teşkil ettiği gerekçesiyle, tahkim açısından çekince koymuştur.<sup>9</sup> Bu sebeple Türkiye'nin taraf olduğu karşılıklı anlaşma usulünde, anlaşma sağlanamaması halinde tahkim gündeme gelemeyecektir. Nitekim, son kanun değişikliği ile birlikte Vergi Usul Kanunu'nda<sup>10</sup> yer alan karşılıklı anlaşma usulüne ilişkin maddelerde de tahkime yer verilmemiştir.

Bu noktada çalışmamızın konusunu, uluslararası vergilendirmede karşılıklı anlaşma usulünün uygulanma şekli, esasları ve sonuçları ile Türk Hukuku'nda karşılıklı anlaşma usulüne ilişkin hükümlerin incelenmesi, karşılaştırılması ve uygulaması teşkil etmektedir.

---

<sup>6</sup> Yıldırım, M. (2010), *Uluslararası Vergi Hukukunda Tahkim*. 1. Baskı. İstanbul: On İki Levha Yayınları, s. 53; Mutlucan Sayın, S. (2017), *Transfer Fiyatlandırması: Uluslararası Vergilendirmede Bir Çözüm Yöntemi Olarak Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları*, Doktora Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, s. 137.

<sup>7</sup> Mutlucan Sayın, S. (2017) s.137; Burkowski, S.C. (2008) *The History of PATA and Its Effect on Advanced Pricing Arrangement and Mutual Agreement Procedure*, Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, Vol 17(1), s. 33.

<sup>8</sup> 2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, *T.C. Resmi Gazete*, Sayı: 17863, 09.11.1982 [Çevrimiçi]. Erişim Adresi: [www.resmigazete.gov.tr](http://www.resmigazete.gov.tr) (Erişim Tarihi: 12.10.2021)

<sup>9</sup> OECD (2017) Model, m. 25, para. 97.

<sup>10</sup> 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, *T.C. Resmi Gazete*, Sayı: 10703, 10.01.1961 [Çevrimiçi]. Erişim Adresi: [www.resmigazete.gov.tr](http://www.resmigazete.gov.tr) (Erişim Tarihi: 13.10.2021)

Bu bağlamda çalışmamızın birinci bölümünde vergi anlaşmaları ile ilgili genel bilgilere yer verilerek anlaşmaların yapılma şekilleri ve bağlayıcılıkları hakkında bilgilendirmelerde bulunulmuştur.

Çalışmamızın ikinci bölümünde vergi anlaşmaları; üçüncü bölümünde karşılıklı anlaşma usulüne başvuru şekli; dördüncü bölümünde karşılıklı anlaşma usulü ve dava açma şekli; beşinci bölümünde karşılıklı anlaşma usulü başvurusunun neticelendirilmesi; altıncı bölümünde başvuru öncesi açılan davalar ve neticelendirilmesi; yedinci bölümünde karşılıklı anlaşma usulüne ilişkin diğer hususlar; sekizinci bölümde karşıt düzeltmeler ile dokuzuncu bölümde karşılıklı anlaşma usulünde tahkim müessesesi inceleme konusu yapılmıştır.

## BÖLÜM 2: ULUSLARARASI VERGİLENDİRMEİN TEMEL İLKELERİ VE VERGİ ANLAŞMALARI

Vergi, kamuya ilişkin hizmetleri yerine getirmek maksadı ile devletlerin veya vergilendirme yetkisi bulunan diğer kamu kuruluşlarının, gerçek ve tüzel kişilerden cebren ve karşılıksız bir şekilde kanunda yer alan esaslara uygun olarak iade etmemek üzere temin ettikleri ekonomik değerdir.<sup>11</sup>

O halde vergi, basitçe izah etmek gerekirse, bir devletin kamu giderlerini karşılamak ve vatandaşlarına kamu hizmetleri sunabilmek maksadıyla her vatandaşından gücü oranında tahsil ettiği kamu geliridir. Kamu ile mükellefler arasındaki ilişkiyi düzenleyen, kamu gelirlerinin ne şekilde elde edileceğine ve elde edilen kamu gelirlerinin nasıl harcanacağına ilişkin esasları düzenleyen alana vergi hukuku adı verilmektedir. Bir diğer ifade ile üstün hak ve yetkilere sahip devlet ile devlete karşı güçsüz durumda olan vergi mükellefinin çıkarlarını dengeleyen özel kuralların bütününe vergi hukuku denilmektedir.<sup>12</sup> Vergi, bir devletin en önemli geliri olması sebebiyle neredeyse tüm hukuk sistemlerinde kabul görmüş bir uygulamadır. Nitekim Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin Ek 1 No'lu Protokolü'nün 1'inci maddesinde devletlerin vergilendirme hakları ele alınmıştır.<sup>13</sup> Devletlerin kamu gelirlerinden en önemlisi konumunda bulunan verginin eksiksiz ve zamanında tahsilinin sağlanması, vergi kaçaklarının önlenmesi gibi amaçlar sebebiyle vergi hukuku, literatürde önemli bir yer edinmiştir.

Verginin devletler nezdindeki öneminden mütevellit, verginin tahsili aşamasında devletlere ayrıcalık tanınmıştır. Nitekim Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin Ek 1 No'lu Protokolü'nün 1'inci maddesinin 2'inci fıkrasında bu hususa da değinilmiştir.

<sup>11</sup> Karakoç, Y. (2013) *Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme*. Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 15 (Özel S.), s.1263.

<sup>12</sup> Candan, T. (2006) *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*. 2. Baskı. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, s.3.

<sup>13</sup> AİHS Ek 1 Nolu Protokol (11. Protokol ile değiştirilen ve yeniden düzenlenen metin) Madde 1 gereğince; herkesin mülkiyetinin dokunulmazlığına saygı gösterilmesini talep etme hakkı mevcuttur. Burada devletlere pozitif ve negatif olarak iki farklı yükümlülük yüklenmiştir. Pozitif yükümlülüğü tedbirler olarak koruma yükümlülüğü; negatif yükümlülüğü ise kişilerin mülkiyet hakkına müdahale etmeme yükümlülüğüdür. Kişilerin mülkiyet hakkına müdahale edilebilmesinin tek istisnası Devletlerin kamu yararı nedeniyle talep edebileceği vergileridir. Ancak bu istisna elbette ki bir kısım sınırlamalara tabi tutulmuş, AİHM tarafından aksi durumlarda pek çok ihlal kararı verilmiştir. Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Ek 1 Nolu Protokolü, [Çevrimiçi] Erişim Adresi: <https://inhak.adalet.gov.tr/Resimler/Dokuman/10122019104649ek1.pdf> (Erişim Tarihi: 25.10.2022)

Öyle ki; her devlet, vergilerin ödenmesini sağlamak üzere gerekli kanuni tedbirleri alma hakkına sahiptir. Türk mevzuatı açısından ise AATUHK'de<sup>14</sup>, kamu alacaklarının tahsilini garantilemek maksadıyla bir kısım güvence önlemlerine yer verilmiştir. Bunların bazılarında değinmek gerekirse; üçüncü kişilere getirilen sorumluluk, kamu borcunu ödememek için yapılan bir kısım hukuki işlemlerin geçersiz sayılmasına ilişkin hükümler, borçludan teminat talep edilmesi, kamu alacaklarına tanınmış olan rüçhan hakkı, ihtiyati haciz ve tahakkuk uygulamalarını saymak uygun olacaktır.<sup>15</sup>

### **2.1. Vergi Hukukunun Uluslararası Hukukla İlişkisi**

Kamu hukukunun bir dalı olan uluslararası hukuk, uluslararası ilişkileri düzenleyen bir disiplindir. Küreselleşen dünyada, uluslararası ticari ilişkiler hızla artmış ve akabinde devletlerarası vergilendirme sorunlarını da beraberinde getirmiştir. Bu noktada uluslararası hukuk ile vergi hukuku ortak bir paydada buluşmak durumunda kalmıştır.

Uluslararası hukuk kuralları ilk zamanlar başlıca üç alanla sınırlı kalmaktaydı: diplomasi ve konsolosluk ilişkileri, deniz hukuku ve savaş hukuku. Oysa zamanla uluslararası ilişkilerin yoğunlaşmış çeşitli alanlara yayılmasıyla uluslararası hukukun alanı da genişledi.<sup>16</sup> Günümüz anlamıyla örgütlenmiş, egemen devletlerin kurulması ve birbirleriyle ilişkilere girmeleri ve ilişkilerini derinleştirmeleri, fikri ve bilimsel alandaki ilerlemeler sonucu mümkün olabilmiş; bu bağlamda devletler egemen olmalarına karşın ortak kurallara uyma ihtiyacını duyarak bunun sonucunda uluslararası hukukun gelişmesini sağlamışlardır.<sup>17</sup>

Her ülkenin vergilendirme yetkisi, kural olarak kendi ülkesiyle sınırlıdır. Yetkinin kullanılabilmesi bu alan, ilgili ülkenin mali sınırlarıdır.<sup>18</sup> Bir devletin mali sınırları, o ülkenin gümrük sınırları demektir. Ancak her ne kadar ülkenin coğrafi sınırları

<sup>14</sup> 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, *T.C. Resmi Gazete*, Sayı: 8469, 28.07.1953 [Çevrimiçi]. Erişim Adresi: [www.resmigazete.gov.tr](http://www.resmigazete.gov.tr) (Erişim Tarihi: 13.10.2021)

<sup>15</sup> Yılmaz, S. (2012) *Kamu Alacaklarının Tahsili Hukukunda İhtiyati Haciz Müessesesi Ve İhtiyati Hacze Karşı Açılan Davalarda İdari Yargı Yerlerince Verilen Kararların Uygulanması*. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 61 (4), s. 1445.

<sup>16</sup> Sur, M. (2020) *Uluslararası Hukukun Esasları*. 14. Baskı. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., s.6.

<sup>17</sup> Sur, M. (2020), s.7.

<sup>18</sup> Canyaş, O. (2016) *Çifte Vergilendirmeyi Önleme Andlaşmalarının İç Hukuktaki Konumu*. 1. Baskı. Ankara: Adalet Yayınevi, s.27.

içerisinde olsa da serbest bölge, serbest liman ve antrepolar ülke dışında kabul edilmektedir. Her devlet, diğer devletin alanına girmeksizin vergilendirme yetkisini tayin etme konusunda serbesttir.<sup>19</sup> Ancak, bu durumda, ülke içinde yaşayan yabancılarla ülke dışında bulunan vatandaşların vergilendirilmesi ile ilgili bazı önemli sorunların ortaya çıkması kaçınılmazdır. Örneğin, bir kişiden, birden fazla devletin aynı vergiye esas konuda vergi almak istemesi, çifte vergilendirme sorununu ortaya çıkarmaktadır.<sup>20</sup> Çifte vergi ve diğer vergi sorunları devletlerin iç mevzuatı ve iki taraflı ya da çok taraflı anlaşmalarla çözümlenmektedir. Bundan dolayıdır ki, vergi hukuku ile devletler hukuku sıkı bir ilişki içine girmiştir.<sup>21</sup> Nitekim devletler arası hukuk, devletleri ve diğer devletler arası kişileri karşılıklı ilişkilerinde bağlayan ortak hukuk kurallarının tamamını ifade eder.<sup>22</sup>

Devletler arasında egemenlik hakkının kullanılmasından doğan bu tür uyumsuzluklar, kısmen iç mevzuatın devletler hukuku ilkelerine göre düzenlenmesiyle, kısmen ülkeler arasındaki ikili ya da çok taraflı vergi anlaşmalarıyla çözülmeye çalışılmaktadır. Örneğin, Avrupa Birliği Anlaşmasının ortaya çıkardığı üye ülkelerin vergi sistemlerinin ahenkleştirilmesi zorunluluğu ve Genel Tarife ve Ticaret Anlaşması (GATT)<sup>23</sup> ile devletlerin gümrük vergilerinde değişiklik yapabilme özgürlüklerine getirilen sınırlamalar.<sup>24</sup> Zira bir devletin egemenlik hakkı ancak kendi iradesiyle imzaladığı uluslararası anlaşmalarla sınırlandırılabilir.<sup>25</sup>

Ulus devlet olarak bir ülkenin vergilendirme yetkisinin bittiği yerde vergi kayıplarının çözüm yolları önce uluslararası hukuk kurallarıyla çözümlenmeye başlar. Hangi devlet hangi işlemde ne oranda pay alacaktır sorusu uluslararası kurallara göre

---

<sup>19</sup> Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N. ve Göker, C. (2019). *Vergi Hukuku*. 28. Baskı. Ankara: Turhan Kitabevi, s.66.

<sup>20</sup> Pehlivan, O. (2013) *Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi*. 1. Baskı. Trabzon: Murathan Yayınevi, s. 22.

<sup>21</sup> Atar, Y. (1994) *Vergi Hukuku Genel Esaslar*. 2. Baskı. Konya: Mimoza Yayınları, s. 3.

<sup>22</sup> Gündüz, A; Günel R. V. (2019) *Milletlerarası Hukuk*. 10. Baskı. Lefkoşa: Savaş Yayınevi, s.2.

<sup>23</sup> Türkiye de GATT'ın 12'nci maddesinin uygulanması için uygun bulma kanunu çıkarmıştır. 3447 sayılı Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşmasının (GATT) VII nci Maddesinin Uygulanmasına Dair Anlaşmanın Onaylanması nın Uygun Bulunduğu Hakkında Kanun, *T.C. Resmi Gazete*, Sayı: 19823, 12.05.1988 [Çevrimiçi]. Erişim Adresi: [www.resmigazete.gov.tr](http://www.resmigazete.gov.tr) (Erişim Tarihi: 15.10.2021)

<sup>24</sup> Arslan, M. (2011), s. 43.

<sup>25</sup> Ormanoğlu, H. D. (2018), *Modern Devletin Bir Unsuru Olarak Egemenlik ve Uluslararası Ceza Mahkemesi*, İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 9 (1), s. 253.



çözömlenir. Bu hukuk dalı vergi hukukunu o kadar yakından etkilemektedir ki uluslararası vergi hukuku adı verilen alanın ortaya çıkmasına neden olmuştur.<sup>26</sup>

Görölmektedir ki bir devletin en önemli gelir kalemlerinden olan verginin tahsilinin sağlanması için devletlerarası anlaşmalar gündeme gelmekte, böylece mükellefin çifte vergilendirme nedeniyle oluşan yükü ortadan kaldırılmak ya da hafifletilmek suretiyle devletlerin gelirlerine mümkün mertebe kavuşması sağlanmaktadır.

## **2.2.Uluslararası Vergilendirme**

Uluslararası vergi hukukunun temelini uluslararası vergi anlaşmaları oluşturmaktadır. Vergilendirme yetkisi devletlerin egemenliğinin önemli unsurlarından biridir.<sup>27</sup> Uluslararası vergilendirme, vergilendirme yetkisi konusunda ölkeler arasında geçerli olan kuralların, ortak kurallar adı altında toplanmasıdır.<sup>28</sup> Birden fazla devletin vergilendirme yetkisinin çakışmasının nedeni, bahse konu devletlerin ayrı ayrı egemen devletler olmalarından kaynaklanmaktadır.<sup>29</sup>

Her devletin egemen olmasının doğal sonucu olarak egemen devletler birbirleriyle eşitlerdir. Bu durumun hukuki yansıması ise tüm devletlerin hukuksal statüsünün aynı olması sonucudur.<sup>30</sup>

Devletlerin egemenlik kavramı 12'nci yüzyıla kadar dayanmaktadır. Egemenlik kavramının kullanılmasında bir kısım amaçlar yer almaktadır. Bunlar; bir devletin kendi toprakları içerisinde kendi varlığına karşı çıkabilecek diğer devletler yönetimlerini engellemek, başka devletlerin yönetimlerinin varlığını kabul etmemek, bu devletin toprakları haricinde kendisinden daha yüksek bir güç bulunmadığını belirtmektir. Egemenlik kavramı, iç egemenlik ve dış egemenlik şeklinde ikiye ayrılmaktadır. İç egemenlikte, ülkenin kendi iç ilişkileri gündemde iken dış egemenlikte devletin diğer devletlerle olan dış ilişkileri söz konusu olmaktadır.<sup>31</sup>

<sup>26</sup> Biyan, Ö. (2018) *Vergi Hukuku Lisans Örenimi İçin*. 1. Baskı. Bursa: Dora Yayınevi, s. 7.

<sup>27</sup> Işık, H. (2014) *Uluslararası Vergilendirme*. 1. Baskı. İstanbul: On İki Levha Yayınları, s. 7

<sup>28</sup> Yegen, B. (2019) *Türkiye'de Güncel Mali Tartışmalar*. 1. Baskı. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, s. 218.

<sup>29</sup> Soydan, B.Y. (1995) *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*. 1. Baskı. İstanbul: Beta Basım Yayım A.Ş., s. 14.

<sup>30</sup> Pazarıcı, H. (2017) *Uluslararası Hukuk Dersleri 2. Kitap*. Gözden Geçirilmiş 11. Baskı. Ankara: Turhan Kitabevi, s. 22.

<sup>31</sup> Ormanoğlu, H. D. (2018), s. 248.

Uluslararası hukuk sistemleri, sadece kişiler arasındaki ilişkileri değil, aynı zamanda devletler arasındaki ilişkileri de düzenleyebilmektedir. Çünkü devletler de kişilerde olduğu gibi hak ve borç sahibi olabilmektedir. Bu sebeple devletlerarası ilişkileri düzenleyecek hukuk kurallarına ihtiyaç duyulmakta ve bu ihtiyaç uluslararası hukuk kuralları ile giderilmektedir. Elbette artan ekonomik ve ticari ilişkiler karşısında uluslararası vergi hukukuna da ihtiyaç gündeme gelmiştir.<sup>32</sup>

Uluslararası vergilendirmedeki öncelikli amaç, ülkelerin vergilendirme yetkilerinin çatışması neticesinde ortaya çıkan sorunları uluslararası hukuk kapsamında çözebilmektir.<sup>33</sup> Devletin vergilendirme yetkisi tarihsel süreç içerisinde değişim göstermiştir. İlk önce devletin vergilendirme yetkisinin ülke sınırları içinde uygulanacağı belirtilmiştir. Akabinde ülke sınırları dışındaki kendi ülke vatandaşlarına uygulanacağı ve sonrasında ülke içinde olan yabancılara da uygulanacağı belirtilmiştir.<sup>34</sup>

Uluslararası vergi hukukunu ele aldığımızda, çıkan sorunların genellikle dış egemenlik noktasında yer aldığını görmekteyiz. Ancak her özgürlüğün olduğu gibi devletlerin egemenlik yetkisinin de bir sınırının olacağı açıktır. Bu sebeple devletlerin egemenlik yetkilerine sınırlama getiren, devletlerarası ekonomik ilişkileri düzenleyen iki taraflı ve çok taraflı uluslararası sözleşmeler gündeme gelmiştir. Uluslararası sözleşmeler ile uluslararası vergilendirmenin esasları ve sınırları belirlenmeye çalışılmıştır.

Uluslararası hukukun kuralları ile oluşturulmuş devletler arasında imzalanan ikili veya çok taraflı vergi anlaşmaları ile ülkelerin kendi iç hukuklarında yer alan ve diğer devletlerin vergilendirme yetkilerini etkileyen kurallardan meydana gelen esnek bir terim olarak uluslararası vergilendirme kavramından söz edilmektedir.<sup>35</sup> Bu kavramdan anlaşıldığı üzere, devletler egemenlik yetkilerinin kendi iradeleriyle sınırlandırılmasını kabul eden anlaşmalar imzalamakta ve bu kapsamda uluslararası vergilendirme işlemlerini yapmaktadırlar. Bilindiği üzere vergilerin hukuka uygunluğunun en temel unsuru kanunilik ilkesidir. Gerek Avrupa İnsan Hakları

---

<sup>32</sup> Yegen, B. (2019), s. 219.

<sup>33</sup> Yegen, B. (2019), s. 220; Pehlivan, O. ve Öz, E. (2015). *Uluslararası Vergilendirme*. 2. Baskı. Trabzon: Celepler Matbaacılık, s.19.

<sup>34</sup> Işık, H. (2014), s. 12.

<sup>35</sup> Işık, H. (2014), s. 10.

Sözleşmesi'nde<sup>36</sup> gerekse de Anayasa'da<sup>37</sup> belirtildiği üzere, bir verginin elde edilebilmesi için öncelikle verginin kanuna dayanması gerekmektedir. Vatandaşların kamu gücüne (vergilerin tahsili aşamasında uygulanan kamu gücüne) karşı korunması mülkiyet hakkı kapsamında ele alınmaktadır. Mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin AYM'de ve AİHM'de mülkiyet hakkını ihlal edilip edilmediğinin tespiti için üç aşamalı bir sistem uygulanmaktadır:

- a) Birinci aşama, bahse konu müdahalenin kanuna dayanıp dayanmadığı,
- b) İkinci aşama, yapılan müdahalenin kamu yararına veya meşru bir amaca dayanıp dayanmadığı,
- c) Üçüncü aşama, müdahalenin ölçülü bir şekilde yapılıp yapılmadığı veya hakkın özüne dokunup dokunmadığıdır.<sup>38</sup>

Dolayısıyla devletlerin kamu geliri elde edebilmesinin birincil koşulu, bu gelirlerin kanunla düzenlenmiş olmasıdır. Nitekim ülkemiz mevzuatında da tahsil edilen vergilerin genel ve özel kanunlarda gereksinimleri oluşturulmuştur. Aksi takdirde hukuka uygun bir vergilendirme işleminden bahsetmek mümkün olmayacaktır. Bu bağlamda, devletlerin vergi mevzuatlarının kendi ülkelerinde hüküm ifade edeceği de kuşkusuzdur. Uluslararası vergilendirme sorunu ise genellikle devletlerin vatandaşlarını kendi ülkelerindeki faaliyetlerinin yanı sıra ülke dışındaki gelirlerinden dolayı da vergilendirmek istemesi noktasında ortaya çıkmaktadır.

Vergilendirmede, gelir üzerinden alınan vergiler bakımından “dar mükellefiyet” ve “tam mükellefiyet” olmak üzere iki tür mükellefiyet türü karşımıza çıkmaktadır. Dar mükellefiyet, bir devletin egemen olduğu ülke içerisinde bulunan yabancı bir ülkenin mukimini ekonomik faaliyetlerinin vergilendirilmesi halinde söz konusudur. Tam mükellefiyet ise bir devletin, kendi mukimini, başka ülkedeki ekonomik faaliyetinden dolayı da vergilendirmesi durumunda ortaya çıkmaktadır.

---

<sup>36</sup> Bkz. AİHS Ek Protokol 1 m.1

<sup>37</sup> Bkz. Anayasa m. 73.

<sup>38</sup> Balcı, M. (2020) *Güncel Yargı Kararları Işığında Teminat İsteme ve İhtiyati Haciz Uygulamalarında Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri*. 1. Baskı. İstanbul:On İki Levha Yayınları, s. 296.

Devletlerin vergilendirme yetkilerini sınırlayan ilkeler yasalarla belirlenmektedir.<sup>39</sup> Doktrinde uluslararası vergilendirmenin ne şekilde yapılacağına dair üç farklı ilke esas alınmaktadır. Bu ilkelerden ilki kaynak ilkesi; ikincisi ikametgâh ilkesi; üçüncüsü ise uyrukluk ilkesidir.

### 2.2.1. *Kaynak İlkesi*

Vergilendirmenin, bir devletin kendi ülkesi üzerindeki egemenlik hakkına dayanarak yapılması halinde kaynak ilkesine göre vergilendirme gerçekleşmektedir. Kaynak ilkesi, vergilendirmenin sonuçlarından birisidir. Zira yukarıda izah ettiğimiz gibi devletlerin egemenlik haklarının doğal bir sonucu olarak devletler, hüküm sürdükleri topraklarda gerçekleşen her türlü ekonomik faaliyeti vergilendirmek isteyeceklerdir. Nitekim, verginin oluş nedenine yani kaynağına bakıldığında da o ülkedeki imkanların vergiyi doğuran ekonomik olaya sebebiyet verdiği görülmektedir. Örnek vermek gerekirse; A kişinin B ülkesinde bulunan turizm tesisi, B ülkesinin imkanlarının kullanılması suretiyle tesis edilmiştir. Yine bu turizm tesisinin B ülkesinin deniz kaynaklarının olduğu bir şehirde kurulması halinde, o tesisin kazanç sağlama nedeninin B ülkesinin doğal imkanları ve yine o tesise sağladığı alt yapı ve belediye hizmetlerinin olduğu açıktır. Bu durumda B ülkesinin, A kişisinden kendi egemenliği altında bulunan gelirleri için vergi talep etmesi, kaynak ilkesine dayalı vergilendirme faaliyetinin konusunu oluşturacaktır.<sup>40</sup>

Kaynak ilkesinin uygulanmasına ilişkin doktrindeki bir tanımı örnek vermek uygun olacaktır.

*“Bir devlet içerisinde bulunan kişiler vatandaş ya da yabancı olsun, o devletin kendi vergilendirme yetkisine dayanarak koyduğu bütün mükellefiyetlere uymak zorunda olup kendilerine başka devletlerin vergi kanunlarının uygulanacağını ileri süremezler.”<sup>41</sup>*

Tanımdan anlaşıldığı üzere, devletlerin kendi ülkelerinde gerçekleşen olaylara vergi uygulaması tabii bir haktır. Kaynak ilkesi gereğince, bir devletin kendi ülke

---

<sup>39</sup> Terzi, M. (2018) s.31.

<sup>40</sup> Cenkeri, E. (2012) *Uluslararası Düzeyde Yasa Çakışmaları*, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 12 (Özel S.), s. 196, 197.

<sup>41</sup> Bayar, İ. N. (2006) *Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Mahsup Sistemi*. 1. Baskı. Maliye ve Hukuk Yayınları, s. 12.

sınırları içerisinde gerçekleşen her türlü vergi konusu ve vergiyi doğuran olay, o devlette vergilendirilecektir.<sup>42</sup> Kaynak ilkesinin en yaygın görüldüğü vergiler ise emlak vergileri ile katma değer vergileri olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu bağlamda bir ülkede yabancının mülkiyetindeki bir taşınmaz için yabancının vergi ödeyeceği devlet, taşınmazın bulunduğu ülke olacaktır.

Kaynak ilkesi çerçevesinde devletler ülkelerinin sınırları içindeki ekonomik faaliyetleri vergilendirme yoluna gitmektedirler. Kaynak ilkesinin vergi hukukunda ortaya koyduğu mükellefiyet türü dar mükellefiyet olmaktadır.<sup>43</sup> Zira devletin yabancı üzerindeki vergilendirme yetkisi sadece kendi ülkesindeki faaliyetle sınırlı olup, yabancının başka ülkelerdeki gelirlerinin kaynak devleti tarafından vergilendirilmesi söz konusu olmayacaktır.

Kaynak ilkesinin Türkiye'deki uygulamasına, GVK'nın 6'ncı maddesi örnek verilebilir. Madde gereğince; Türkiye'de yerleşik olmayan gerçek kişiler, Türkiye'deki kazançlarından mütevellit Türkiye'de vergilendirileceklerdir.<sup>44</sup>

### 2.2.2. *İkametgâh İlkesi*

Kişilerin ikametgâh sahibi oldukları devletler tarafından vergilendirilmesi durumunda ikametgâh ilkesi gündeme gelmektedir. Ancak ikametgâh ilkesi geniş anlamda uygulanmakta olup bir ülkede ikametgâh sahibi olan mükellefin, diğer ülkelerdeki gelirlerinin de vergilendirilmesi sonucunu doğurmaktadır.<sup>45</sup> Doktrinde yer alan tanımlara bir örnek vermek gerekirse;

*“İkametgâh ilkesi, bir devletin ülkesel egemenliği altında ikamet eden kişilerin, dünya çapındaki gelirlerini vergilendirmesidir.”*<sup>46</sup>

İkametgâh sahibi olma, uluslararası vergi mevzuatı kapsamında mukimlik kavramı ile tanımlanmıştır. Dolayısıyla burada medeni hukuk bağlamında bir ikametgâh kavramının olmadığını, kişinin mali ikametgâhının esas alındığını söylemek uygun

<sup>42</sup> Karataş, M. (2020) *Çifte Vergilendirmenin Önlenmesinde Çözüm Yolu Olarak Uluslararası Vergi Anlaşmaları ve Türkiye Uygulaması*, Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 1, s. 133; Holmes, K. (2007). *International Tax Policy and Double Tax Treaties An Introduction to Principles and Application*. 1. Baskı. Amsterdam:IBDF, s. 19-20.

<sup>43</sup> Işık, H. (2014), s. 15.

<sup>44</sup> Karataş, M. (2020), s.133; Holmes, K. (2007), s. 20-21.

<sup>45</sup> Özer, M. L. (2006) *Vergilendirmede Global Eğilimler Ve Uluslararası Vergi Anlaşmaları*. Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi, s. 80-81.

<sup>46</sup> Bayar, İ. N. (2006), s. 14.

olacaktır. Mali ikametgâh ise kişinin gelir getirici faaliyette bulunduğu yer olarak anlaşılmalıdır.

İkametgah ilkesine göre, şahsın mali ikametgahı nerede ise vergilendirme işlemini o devlet yapacaktır. Çünkü vergileme amacına yönelik olarak özel ikametgahtan farklı olan “Mali İkametgah” OECD tarafından 1963 yılında yayınlanan bir raporda dile getirilmiş ve uygulamada “mukimlik” kavramı ile eşanlamlı bir kavram olarak benimsenmiştir. Mali ikametgah, vergi mükellefinin bulunduğu, oturduğu ya da işlerini yürüttüğü yer olacaktır.<sup>47</sup>

İkametgâh ilkesinin arkasında ülkede ikamet eden kişinin ekonomik ve hayati işlevlerini ülke ile bağlantılı olarak yürüttüğü, ülkeye aidiyetinin bulunduğu, ülkenin sağladığı olanakları kullandığına ilişkin görüş yer almaktadır.<sup>48</sup> Bu bağlamda devletlerin, kişileri tam mükellefiyet kapsamına aldıkları görülmektedir.

*Örnek: “Kişi A, ikametgahının olduğu A devletinde 50 TL gayrimaddi hak geliri, B devletinde ise 25 TL kira geliri elde etmiştir. İkamet devletinin kendi ülkesinde ve diğer ülkede elde edilen gelir unsurlarını, vergilendirme hakkı bulunduğu durumda vergilendirme şu şekilde olacaktır. İkamet devleti olan A devleti 50 TL gayrimaddi hak geliri ile 25 TL kira gelirinin toplamı olan 75 TL üzerinden vergi alacaktır. Kaynak devleti olan B ise sadece 25 TL üzerinden vergi alacaktır.”<sup>49</sup>*

İkametgah ilkesinin Türkiye’deki uygulamasına örnek olarak ise Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 3’üncü maddesinin 1’inci fıkrası verilebilecektir. İlgili madde gereğince; vergi mükellefi olan kurumun, Türkiye’de kanuni veya iş merkezi olması durumunda hem yurt içi hem de yurt dışı kazançlarının Türkiye’de vergilendirilmesi esas alınmaktadır.<sup>50</sup>

---

<sup>47</sup> Bahar, C. O. (2007) *Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmaları ve Yabancıların Türkiye’de Vergilendirilmeleri*. 1. Baskı. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, s. 22.

<sup>48</sup> Işık, H. (2014), s. 13.

<sup>49</sup> Işık, H. (2014), s. 14.

<sup>50</sup> Karataş, M. (2020), s.134.

### 2.2.3. Uyruluk İlkesi

Uyruluk ilkesinde, vatandaşlık kavramı esas alınmaktadır. Buna göre; devletler, vatandaşlarını kendi ülkesi sınırları içinde ve dışında elde ettiği tüm gelir ve servetler yönünden vergilendirmektedir.<sup>51</sup>

Asli veya mütesep yolla bir devletin vatandaşı olan bir kişi, o devletin topraklarından çıkıp başka bir devletin yargı yetkisine girmekle, ülkesine girdiği devlet açısından “yabancı”, yurttaşlık bağı ile bağlı olduğu devlet açısından “ülke dışındaki vatandaş” konumunda olmaktadır. Diğer bir ülkenin topraklarına girmekle, kişi, o ülkenin hakimiyeti altına girmekte ancak aynı zamanda kendi ülkesinin de o kişi üzerindeki egemenliği devam etmektedir.<sup>52</sup> Dolayısıyla bir kişi yabancı olarak addedildiği bir ülke sınırları içerisinde faaliyette bulunduğu da vatandaşı olduğu ülkenin kişi üzerindeki egemenliği devam etmektedir. Bu nedenle, bu ilke bağlamında devletler kendilerine yurttaşlık bağı ile bağlı olan kişilerin ulusal ya da uluslararası tüm gelir ve servetlerini vergilendirmektedir.<sup>53</sup>

Bir devletin tabiiyetinde bulunan kişinin hem dahili hem de harici gelirlerinin uyruluk ilkesi bağlamında vergilendirmesi çifte vergilendirmeye yol açacağından tercih edilmemektedir.<sup>54</sup> ABD, vatandaşlarını bazı istisnalar haricinde tüm dünyadaki gelirleri üzerinden vergilendirmektedir.<sup>55</sup> Nitekim ABD şahsılık ilkesini katı bir şekilde uygulaması nedeniyle, OECD'nin hazırladığı model anlaşmaların yükümlülüğe ilişkin 1'inci maddelerine çekince koymaktadır.<sup>56</sup> Başkaca hiçbir gelişmiş ülkede vatandaşlığa dayalı dünya genelinde vergilendirme sistemi bulunmamaktadır.<sup>57</sup>

Uyruluk ilkesinin Türkiye'deki uygulamasına Gelir Vergisi Kanunu'nun 3'üncü maddesinin 2'nci fıkrasında denk gelmekteyiz. Buna göre; resmi daire ve kuruluşlara

---

<sup>51</sup> Kırbaş, S. (1987). *Vergi Hukuku, Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar*. 1. Baskı. Ankara: Siyasal Kitabevi Yayınları, s. 42.

<sup>52</sup> Öz, N. S. (2005) *Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri*. 1. Baskı. Maliye ve Hukuk Yayınları, s. 16.

<sup>53</sup> Yegen, B. (2019), s. 222.

<sup>54</sup> Bayar, İ. N. (2006), s. 13.

<sup>55</sup> Işık, H. (2014), s. 16.

<sup>56</sup> Bayar, İ. N. (2006), s. 14.

<sup>57</sup> Işık, H. (2014), s. 16.

veya merkezi Türkiye’de yer alan teşekküller ile teşekküllere bağlı olup işleri nedeniyle yurt dışında oturan Türk vatandaşları, yurt içi ve yurt dışındaki tüm gelirlerden Türkiye’de vergilendirilecektir.<sup>58</sup>

#### **2.2.4. Türk Vergi Mevzuatının Konuya Yaklaşımı**

Uluslararası vergilendirme genellikle kazanç üzerinden elde edilen dolaysız vergilerle ilgilenmektedir.<sup>59</sup> Bu sebeple Türk vergi mevzuatında kazançla ilişkin olan kanunları ele alacağız.

##### **2.2.4.1. Gelir Vergisi Kanunu<sup>60</sup>**

Gelir Vergisi Kanunu gerçek kişilere uygulanmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu’nda gerçek kişiler açısından tam mükellefiyet ve dar mükellefiyet ayrı bölümlerde, maddeler halinde açıklanmıştır.

##### **2.2.4.2.1. Tam Mükellefiyet**

Kanunun ikinci bölümünde tam mükellefiyet kavramı ele alınmıştır.<sup>61</sup> Tam mükellef kavramından Türkiye’de yerleşmiş olan gerçek kişileri anlamamız gerekmektedir. O halde bu fıkra yönünden Türk vergi sisteminin ikametgâh ilkesini esas aldığını söylemek uygun olacaktır.

Kanunun 3’üncü maddesinin 2’inci fıkrasında ise Türkiye’de yerleşmiş sayılan gerçek kişiler kapsamı belirlenmiştir. Buna göre; resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye’de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup bahse konu daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları da yine tam mükellefiyet kapsamına girecektir. Bu fıkra göstermektedir ki; Türkiye aynı zamanda uyrukluk ilkesini de esas almaktadır. O halde Türkiye hem ikametgâh ilkesini hem de uyrukluk ilkesini kabul eden bir kanun yapısına sahiptir.

Ancak aynı fıkroda parantez içerisinde;

*“bu kişilerden, buldukları memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratları dolayısıyla Gelir Vergisine veya benzeri bir vergiye tabi tutulmuş bulunanlar,*

<sup>58</sup> Karataş, M. (2020), s.134.

<sup>59</sup> Işık, H. (2014), s. 16.

<sup>60</sup> 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, *T.C. Resmi Gazete*, Sayı: 10700, 06.01.1961 [Çevrimiçi]. Erişim Adresi: [www.resmigazete.gov.tr](http://www.resmigazete.gov.tr) (Erişim Tarihi: 25.01.2022)

<sup>61</sup> Ayrıntılı bilgi için bkz. GVK m. 3 ve GVK m. 5.



*mezkûr kazanç ve iratları üzerinden ayrıca vergilendirilmezler*<sup>62</sup> hükmüne yer verilmiştir.

Bu düzenleme ile birlikte çifte vergilendirmenin önüne geçildiği, hakkaniyet ilkesinin uygulandığı görülmektedir. Gerçekten de bir mükellefin hali hazırda aynı kazanç üzerinden işbu kazancı elde ettiği ülkeye vergi ödemiş olmasına rağmen sırf uyrukluğu sebebiyle tekrar vergiye tabi tutulması adalet ilkesi ile bağdaşmamaktadır. Zira uyrukluğun nedeniyle çifte vergilendirmeye tabi tutulan mükellef, kendisiyle aynı konumda olan ve aynı kazançta sahip olup yabancı ülkede çalışmayan mükelleflere göre daha ağır bir vergi yükü altına girecektir. Bunun doğal bir sonucu olarak da geliri azalacaktır. Bu durumun kişinin yabancı ülkede kazanç elde etmesinden dolayı cezalandırıldığı görüntüsü oluşturacağı ve kamuya güven ilkesini sarsacağı açıktır. Bu gibi çekinceler sebebiyle, çifte vergilendirmeyi önleyici düzenlemenin, ilgili madde metninde bir cümle ile dahi olsa açıkça belirtilmiş olması son derece yerinde olmuştur.

Türkiye'ye yerleşmiş sayılacak kişiler de kanunda açıklanmıştır. Buna göre; Türk Medeni Kanunu'nun 19'uncu ve müteakip maddeleri gereğince ikametgahı Türkiye'de bulunan kişiler ile bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar, Türkiye'de yerleşmiş sayılacaktır. Altı aylık süre hesap edilirken, geçici olarak ülkeden ayrılmalar, Türkiye'deki oturma süresini kesmeyecektir. Ancak kalıcı olarak ülkeden çıkıldığı zaman pek tabii hesaplamada süreyi kesen bir neden olarak ele alınacaktır.

Kanunda ayrıca Türkiye'de yerleşmiş sayılmayacak yabancı kişiler de düzenlenmiştir. Belli ve geçici görev veya iş için Türkiye'ye gelen iş, ilim ve fen adamları, uzmanlar, memurlar, basın ve yayın muhabirleri ve durumları bunlara benzeyen diğer kimselerle tahsil veya tedavi veya istirahat veya seyahat maksadıyla gelenler ile tutukluk, hükümlülük veya hastalık gibi elde olmayan sebeplerle Türkiye'de alıkonulmuş veya kalmış olan yabancılar, Türkiye'de altı aydan fazla kalsalar dahi yerleşmiş sayılmayacaklardır. Bu düzenleme ile yukarıda bahsettiğimiz hakkaniyet prensibi dikkate alınmış ve ülkeye kazanç sağlama amacıyla gelmeyen yabancıların, sırf ülkede belirli bir zaruret sebebiyle bulunmasının vergi konusu yapılmayacağı belirlenmiştir.

---

<sup>62</sup> Bkz. GVK m. 3/2.

Nihayet tam mükelleflerin vergisel yükümlülüğü de açıklanmıştır. Tam mükellefler, Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirileceklerdir.

#### **2.2.4.2.2. Dar Mükellefiyet**

Kanunun üçüncü bölümünde dar mükellefiyetin unsurlarına yer verilmiştir.<sup>63</sup> Her ne kadar tam mükellefiyette tanım yapılmış ise de dar mükellefiyet için böyle bir tanıma yer verilmemiş, tam mükellefiyetin muhalifi bir yorum getirilmiştir. Ancak dar mükelleflerin sorumluluğu ve kazanç getirici faaliyetlerinin ne şekilde belirleneceği ayrıca düzenlenmiştir.

Kanunda belirtilen dar mükellefiyet kapsamında, Türkiye’de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler sadece Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilecektir.<sup>64</sup> Gelir Vergisi Kanunu’nun 7’nci maddesinde bu kazanç ve iratların ne şekilde tayin edileceği açıklanmıştır.<sup>65</sup>

#### **2.2.4.2. Kurumlar Vergisi Kanunu<sup>66</sup>**

Kurumlar Vergisi Kanunu’na tabi kuruluşlar; sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadî kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler ile iş ortaklıklarıdır. Öyleyse Kurumlar Vergisi’nin gerçek kişilere uygulanabilme imkânı yoktur. Kurumlar Vergisi Kanunu’nda tam mükellefiyet ve dar mükellefiyet kavramlarına aynı bölüm içerisinde ve aynı maddede yer verilmiştir. Her ne kadar bilinen anlamıyla bir tanım yapılmamış ise de tam mükellefiyet ile dar mükellefiyet arasındaki ayrımı gösterir nitelikte bir düzenleme yoluna gidilmiştir.

#### **2.2.4.2.1. Tam Mükellefiyet**

Kurumlar Vergisi’nin 3’üncü maddesinin 1’inci fıkrasında tam mükellefiyet düzenlenmiştir. Sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadî kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler, iş ortaklıklarından kanunî veya iş merkezi Türkiye’de bulunanlar tam mükellefiyet kapsamına alınmıştır. Tam mükellefiyete tabi

<sup>63</sup> GVK’nın 6’ncı ve 7’nci maddelerinde bu hususlar belirtilmiştir.

<sup>64</sup> Yegen, B. (2019), s.221; Şenyüz D., Yüce M. ve Gerçek, A. (2014). *Vergi Hukuku*. 7. Baskı. Bursa: Ekin Yayınevi, s. 327, 328.

<sup>65</sup> Bayar, İ. N. (2006), s. 17.

<sup>66</sup> 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, *T.C. Resmi Gazete*, Sayı: 26205, 21.06.2006 [Çevrimiçi]. Erişim Adresi: [www.resmigazete.gov.tr](http://www.resmigazete.gov.tr) (Erişim Tarihi: 25.01.2022)

bu kurumlar, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirileceklerdir.

#### 2.2.4.2.2. *Dar Mükellefiyet*

Sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadî kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler, iş ortaklıklarından kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilirler. Kanuna göre; dar mükellefiyette kurum kazancı, aşağıdaki kazanç ve iratlardan oluşur (KVK m.3):

- Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun Türkiye'de iş yeri olan veya daimî temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticarî kazançlar.

*“(Bu şartları taşıyalar bile kurumların ihraç edilmek üzere Türkiye'de satın aldıkları malları Türkiye'de satmaksızın yabancı ülkelere göndermelerinden doğan kazançlar, Türkiye'de elde edilmiş sayılmaz. Türkiye'de satmaktan maksat, alıcı veya satıcının ya da her ikisinin Türkiye'de olması veya satış sözleşmesinin Türkiye'de yapılmasıdır.)”<sup>67</sup>*

- Türkiye'de bulunan ziraî işletmeden elde edilen kazançlar.
- Türkiye'de elde edilen serbest meslek kazançları.
- Taşınır ve taşınmazlar ile hakların Türkiye'de kiralanmasından elde edilen iratlar.
- Türkiye'de elde edilen menkul sermaye iratları.
- Türkiye'de elde edilen diğer kazanç ve iratlar.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 3'üncü maddesinin 5'inci ve 6'ncı fıkralarında ayrıca kanuni merkez ve iş merkezi de tanımlanmıştır. TTK<sup>68</sup> hükümleri kapsamında kurumların kanuni merkezlerini saptama konusunda sıkıntı yaşanmayacağını söylemek mümkündür ancak iş merkezlerinin saptanması açısından aynı şeyi söylemek mümkün olmayacaktır. Bu sebeple KVK'de iş merkezi kavramına yer

<sup>67</sup> Bkz. KVK m.3.

<sup>68</sup> 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, *T.C. Resmi Gazete*, Sayı: 27846, 14.02.2011 [Çevrimiçi]. Erişim Adresi: [www.resmigazete.gov.tr](http://www.resmigazete.gov.tr) (Erişim Tarihi: 20.02.2022)

verilerek şirketlerin kanuni merkezlerini yurt dışında göstermek suretiyle tam mükellefiyetten kaçınmalarının önüne geçilmiştir.<sup>69</sup>

### **2.3. Uluslararası Vergi Anlaşmaları**

Vergi anlaşmaları, niteliği itibarıyla uluslararası anlaşma statüsündedir. Bu nedenle öncelikle uluslararası anlaşmalardan bahsetmek faydalı olacaktır.

Uluslararası hukukun kaynakları Uluslararası Adalet Divanı Statüsü'nün 38'inci maddesinde belirtilmiştir. Buna göre uluslararası hukukun kaynakları; asli kaynaklar (uluslararası andlaşmalar, uluslararası örf ve adet, hukukun genel ilkeleri), yardımcı kaynaklar (yargı kararları, doktrin) ile hak ve nısfettir (yazılı kuralların sert yönlerini yumuşatarak akla ve vicdana uygun hale getirmek için kullanılan yazısız hukuk ilkesi).<sup>70</sup> Gerek Uluslararası Adalet Divanı Statüsü'ne göre gerekse de doktrine göre uluslararası andlaşmalar, uluslararası hukukun asli kaynakları arasındadır. Dolayısıyla Uluslararası Adalet Divanı, önüne gelen bir uyumsuzluğu öncelikle uluslararası anlaşma hükümlerine neticelendirecektir.

*“Uluslararası anlaşma, uluslararası hukuk kişileri (devletler) arasında, uluslararası hukuka ilişkin sonuçlar doğurmak üzere meydana gelen irade uyuşmasıdır.”<sup>71</sup>*

Dolayısıyla yapılan bir uluslararası anlaşmanın özel hukuktaki hak ve borç doğuran sözleşmelere benzer şekilde bağlayıcılık sağladığı ve bu sebeple sözleşmeye taraf devletler açısından bağlayıcı olduğu ve hukuki sonuçlar doğurduğu sabittir.

Uluslararası vergi anlaşmaları, iki devlet arasında, devletlerin vergilendirme yetkilerini paylaştıran, bunun sonucunda da her bir devlet açısından yabancı devlet uyruğuna tabi veya mukimi, vergi yükümlülerinin elde etmiş oldukları vergi gelirlerini vergilendirmeme yükümlülüğünü doğuran anlaşmalardır.<sup>72</sup>

Uluslararası vergi anlaşmalarının ilk çıkış noktası sadece devletlerin vergilendirme yetkilerini belirlemek iken tarihsel gelişim içerisinde çok daha fazla alana hizmet

---

<sup>69</sup> Bayar, İ. N. (2006), s. 18.

<sup>70</sup> Sur, M. (2020), s.19, 20.

<sup>71</sup> Sur, M. (2020), s.22.

<sup>72</sup> Çiçek, H.G.; Mutlucan Sayın, S. *Uluslararası Vergi Hukukunun Kaynakları Üzerine Bir Değerlendirme*, Uludağ Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 32 (2), s.150.

edecek şekilde düzenlemeler yapılmıştır. Nitekim internet çağının ve teknolojinin etkilerini iyice hissettirmesiyle yaşanan ekonomik gelişmeler, ticaretin küreselleşmesi neticesinde devletler birbirleriyle pek çok konuda işbirliği yapma yoluna gitmeye başlamışlardır.

Gelişmekte olan ülkeler açısından vergi gelirleri ülkelerinin kalkınmaları için oldukça önemlidir. Ancak gelişmekte olan ülkelerin vergi kapasitelerini kurumsal bakımdan artırmaları kolay değildir ve bu süreçte pek çok sorunla karşı karşıya kalırlar. Bu ülkelerin uluslararası vergilendirme çalışmalarında yer almalarını engelleyen en önemli sorun kurumsal kapasite eksiklikleridir. Bunu çözmek için karşılaşılan sorunları analiz etme bakımından destek almaları, idari kapasitelerini yükseltmeleri, önceliklerini belirlemeleri ve buna göre stratejilerini oluşturmaları önemlidir.<sup>73</sup>

Devletler çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması ya da hafifletilmesi, gereksiz formalitelerin önlenmesi ve uyuşmazlıkların çözümünün kolaylaştırılması, uluslararası vergi kaçakçılığının ve vergiden kaçmanın önlenmesi, vergi idarelerinin tahakkuk ve tahsilinde etkinliğin artırılması, bilgi alışverişinin genişletilmesi, vergi kanunlarının uyumlaştırılması gibi nedenlerle aralarında anlaşmalar yapmaktadırlar.<sup>74</sup> Nitekim Türkiye de ülke ekonomisine dış kaynak sağlanması ve yatırımın özendirilmesi amacıyla çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına önem vermektedir.<sup>75</sup>

Yapılan vergi anlaşmaları göstermektedir ki devletler, uyuşmazlıkları maksimum hızda ve maksimum fayda ile çözmeyi hedeflemektedir. Özellikle vergi kaçakçılığının önlenmesi yönünde yapılan anlaşmalar, devletlere ekonomik kazanımlar da sağlamakta, bu sebeple devletler açısından önemli bir konuma ulaşmaktadırlar. Yapılan uluslararası vergi anlaşmalarında devletlerin ekonomik özelliklerinin ön plana çıktığı gözlemlenmektedir. Nitekim gelişmiş ülkeler güçlü sermayeye sahip olmaları

---

<sup>73</sup> Işık, H. (2019) *BEPS Çok Taraflı Vergi Sözleşmesi, OECD Vergi Model Anlaşması İle Bağlantısı Ve Türkiye'nin İkili Vergi Anlaşmalarına Etkisi*, Çankaya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 5 (1), s. 1740

<sup>74</sup> Arslan, M. (2011), s. 33.

<sup>75</sup> Güçlü, Y. (2003) "*Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Türkiye*", TC. Dışişleri Bakanlığı Yayınları, Uluslararası Ekonomik Sorunlar Dergisi, (11) [Çevrimiçi]. Erişim Adresi: <https://www.mfa.gov.tr/cifte-vergilendirmeyi-onleme-anlasmalari-ve-turkiye.tr.mfa> Erişim Tarihi: 19.06.2022

ve daha çok yurt dışına yatırım yapan ülke konumunda olmaları sebebiyle, ikamet ilkesinin uygulanması konusunda ısrarcı olmaktadır. Zira ikamet ilkesinin uygulanması halinde tam mükellefiyetten bahsedilerek diğer ülkelerde elde edilen gelirlerden hak iddia edebilecek ve dolayısıyla kamu giderleri için yeni gelir kaynağı oluşturabilecektir. Bu ülkelerin neredeyse tam zıttı konumda olan gelişmemiş ya da az gelişmiş ülkeler ise genellikle yatırım yapılan ülkeler olmaları sebebiyle kaynak ilkesinin uygulanmasını talep etmektedir. Çünkü gelir getirici faaliyet bu ülkenin kaynakları kullanılarak yapılmış olup bu ülkeye de bir katkısının olması beklenmektedir.<sup>76</sup>

Uluslararası vergi anlaşmalarının niteliğine bakıldığında, ülkelerin kendi iradeleri ile vergilendirme yetkilerinin kısıtlandığı görülmektedir.<sup>77</sup> Ancak yine de ekonomik olarak her iki ülkeye de fayda sağlayan bu anlaşmaların yapılması gelişen dünya düzeninde kaçınılmaz bir durumdur.

Uluslararası anlaşmalar, Anayasa'nın 90'ıncı maddesinin 5'inci fıkrası gereğince usulüne uygun yürürlüğe konulmuş olması halinde kanun hükmünde olmaktadır. Ancak ilgili fıkranın devamında temel hak ve özgürlüklere ilişkin olan uluslararası anlaşmalarla kanunların çelişmesi halinde, uluslararası anlaşmaların dikkate alınacağı belirtilmiştir. Bu nedenle uluslararası anlaşmaların normlar hiyerarşisindeki yerine ilişkin doktrinde üç farklı görüş yer almaktadır. Bunlardan ilki uluslararası anlaşmaların Anayasa ile yasa arasında bir yerde olduğunu dolayısıyla kanunun üstünde olduğunu savunmaktadır.<sup>78</sup> Nedeni ise usulüne uygun yürürlüğe konulmuş uluslararası anlaşmalara karşı anayasaya aykırılık iddiasının ileri sürülememesidir. Bu sebeple Pazarıcı'ya göre de milletlerarası andlaşmalar, Türk normlar hiyerarşisinde kanun üstü bir değere, sahiptir.<sup>79</sup> İkinci görüş ise uluslararası anlaşmaların kural olarak kanun ile eş değer olduğunu ancak temel hak ve özgürlüklere ilişkinse kanundan üstün olduğunu ileri sürmektedir. Üçüncü görüş ise uluslararası anlaşmalar ile kanunların eşit düzeyde olduğu, Anayasanın temel hak ve özgürlüklerle çelişme halinde

---

<sup>76</sup> Soydan, B. Y. (1995), s.17; Işık, H. (2014), s. 15; Cenkeri, E. (2012), s. 196-201; Özer, M. L. (2006), s. 83-84.

<sup>77</sup> Mert, A. (2015). *Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Tahkim*. Yüksek Lisans Tezi. Uludağ Üniversitesi, s.3.

<sup>78</sup> Canyaş, O. (2016), s.128-131.

<sup>79</sup> Gözler, K. (2004) *Milletlerarası Andlaşmalara Kanun Üstü Bir Değer Tanınabilir Mi?(Anayasa Değişikliği Teklifi Hakkında Bir Eleştiri)* [Çevrimiçi]. Erişim Adresi: <https://www.anayasa.gen.tr/madde90.htm> (Erişim Tarihi: 23.01.2022).

uluslararası anlaşmaların esas alınacağına ilişkin maddesinin sadece çatışma durumunda çözüm sağlayan özel bir çatışma normu olduğu şeklindedir.<sup>80</sup> Nihayet uluslararası vergi anlaşmalarının iç hukuktaki konumu açısından aynı tartışmaların gündemde olduğunu söylemek uygundur. Bizim katıldığımız görüş ise yukarıda izah edilen gerekçelerle uluslararası anlaşmaların ve dolayısıyla vergi anlaşmalarının kanun üstü bir konuma sahip olduğuna ilişkin birinci görüştür. Nitekim uluslararası anlaşmaların kanunlardan üstün kabul edildiği farklı hukuk düzenleri de yer almaktadır. Bunlara Hollanda, Japonya, Portekiz ve Yunanistan'ın hukuk sistemleri örnek olarak gösterilebilecektir.<sup>81</sup>

### **2.3.1. Uluslararası Anlaşmaların Yapılması**

Uluslararası anlaşmalar, borçlar hukukundaki sözleşmelerle birçok ortak özellik barındırır. Buradaki en önemli konu devletlerin iradelerinin uyuşmasıdır. Anlaşmaların yapımı üç aşamadan oluşur. Bu aşamalar;<sup>82</sup> anlaşma metninin oluşturulması, anlaşmanın bağlayıcılık kazanması, anlaşmanın hüküm doğurması şeklindedir.

#### **2.3.1.1. Uluslararası Hukuk Açısından**

Konuyu uluslararası hukuk yönünden yukarıda bahsettiğimiz üç aşama yönünden inceleyeceğiz. Anlaşma metninin oluşturulması; yetki, görüşmeler, metnin hazırlanma usulü, metnin kesinleşmesi ve imza aşamalarından oluşur.<sup>83</sup>

Devlet adına görüşmeye yetkili olan kişiler açısından Viyana Sözleşmesi'nde<sup>84</sup> ikili bir ayrıma gidilmiştir. Buna göre; devlet adına görüşmeye yetkili olan kişiler; yetki belgesi gerektirmeyen<sup>85</sup> ve yetki belgesi gerektiren<sup>86</sup> olarak ikiye ayrılır. Önemle belirtmek gerekir ki Türkiye, Viyana Sözleşmesi'ne taraf değildir, ancak Viyana

---

<sup>80</sup> Canyaş, O. (2016), s.131-134.

<sup>81</sup> Canyaş, O. (2016), s. 292.

<sup>82</sup> Sur, M. (2020), s.27; Pazarcı, H. (2003) *Uluslararası Hukuk 2. Kitap*. Gözden Geçirilmiş 7. Baskı. Ankara: Turhan Kitabevi ve Canyaş, O. (2016) s. 246.

<sup>83</sup> Sur, M. (2020), s.27.

<sup>84</sup> Viyana Andlaşmalar Hukuku Sözleşmesi, [Çevrimiçi] Erişim Adresi: <http://www.turkishgreek.org/kuetuephane/item/140-viyana-andlasmalar-hukuku-soezlesmesi> (Erişim Tarihi: 23.01.2022)

<sup>85</sup> Viyana Sözleşmesi m. 7 gereğince yetki belgesi olmaksızın Devleti temsile yetkili kişiler tahdidi olarak sayılmıştır. Bunların en başında elbette ki Devlet başkanları yer almaktadır. Ayrıntılı bilgi için bkz. Viyana Sözleşmesi m.7/2.

<sup>86</sup> Viyana Sözleşmesi'nin 2'inci maddesinde yetki belgesi tanımlanmıştır. Buna göre; bir Devletin yetkili kurumlarının, andlaşmalarla ilgili belirli iş ve eylemleri yapmak maksadıyla kendisini temsil edecek kişilere verdiği belgeye yetki belgesi denilmektedir.

Sözleşmesi'nin hükümlerine teamül kuralları çerçevesinde çoğunlukla uyum göstermektedir.

Yetki belgesi gerektirmeyen kişiler haricindekilere uluslararası anlaşmaları yapabilmeleri için yetki belgesi verilmesi zaruridir. Aksi takdirde uluslararası anlaşma yapabilmeleri mümkün değildir. Eğer bir anlaşma yapılmışsa, bu durumda yapılan anlaşma geçersiz olacaktır, meğerki ilgili devlet yetki belgesini sonradan kabul etmiş olsun.

Anlaşmaların hazırlanması aşaması, iki taraflı ya da çok taraflı anlaşma olma niteliğine göre değişiklik göstermektedir. İki taraflı anlaşmalar belirli bir prosedüre bağlı olmayıp çok daha sade ve hızlı bir şekilde sonuçlandırılabilir. Devletlerin temsilcileri arasında yapılan görüşmeler neticesinde anlaşmalar hazırlanmakta ve anlaşma dili genellikle her iki devletin resmi dilinde ve İngilizce olmaktadır. Çok taraflı anlaşmalar ise uluslararası konferanslarda yapılan anlaşmalar ile uluslararası örgütler tarafından hazırlanan anlaşmalar olarak ikiye ayrılmaktadır. Çok taraflı anlaşmalar, birden fazla devletin söz sahibi olması sebebiyle doğası gereği çok daha uzun ve karmaşıktır. Ancak özellikle Birleşmiş Milletler Örgütü'nün etkin rol oynaması neticesinde günümüzde uluslararası örgütler tarafından yapılan anlaşmaların yaygınlaştığını görmekteyiz.<sup>87</sup> Buna, Uluslararası Sivil Havacılık Örgütünde hazırlanan uçuş normları örnek olarak gösterilebilir.<sup>88</sup>

Anlaşma metnine imza atılması halinde, anlaşma kesinleşmiş olur. Bu aşamada eğer basit usulle yapılan bir sözleşme değilse imzanın henüz bağlayıcılığı yoktur. Ancak devletler anlaşmaya aykırı davranmamalıdır. Eğer sözleşme basit usulle yapılmışsa bu durumda imza ile birlikte devletler açısından bağlayıcılık da oluşturacaktır.<sup>89</sup>

Basit usulle yapılmayan anlaşmaların bağlayıcılık kazanması için devletlerce kendi iç hukuklarında anayasalarında belirlenen yöntemler doğrultusunda incelenip

---

<sup>87</sup> Sur, M. (2020), s.33: BMÖ'nün uluslararası metinler hazırlamak üzere kurduğu alt komisyonlar mevcuttur. Örneğin, Uluslararası Hukuk Komisyonu, BM İnsan Hakları Komisyonu gibi.

<sup>88</sup> Sur, M. (2020), s.31.

<sup>89</sup> Sur, M. (2020), s.34.



kabul edilmelidir. Bu işlemlerin sonrasında uluslararası anlaşmalar bağlayıcılık kazanacaktır.<sup>90</sup>

Anlaşmaların yürürlüğe girme anı, aksi belirtilmedikçe bütün tarafların anlaşmaya bağlanmayı istediklerini belirttikleri andır. Çok taraflı sözleşmelerde ise genellikle muayyen sayıda devletin rızası yeterli görülmekte ve bu sebeple birçok sözleşmede yürürlüğe girme tarihi, bağlanma iradesi bildirildikten sonraki bir tarih (1-12 ay sonrası gibi) olarak belirlenmektedir. Örneğin; Avrupa Sosyal Şartı'nın(1961) beşinci kabul onay belgesinin Avrupa Konseyi Genel Sekreterine tevdi tarihinden itibaren otuzuncu günden sonra yürürlüğe girmesi öngörülmüştür.<sup>91</sup> Benzer şekilde Türkiye-Almanya Anlaşmasının<sup>92</sup> imza tarihi 19.09.2011 iken yürürlük tarihi 01.08.2012; Türkiye-Hollanda Anlaşmasının<sup>93</sup> imza tarihi 27.03.1986 iken yürürlük tarihi 01.01.1989 tarihidir.<sup>94</sup>

### **2.3.1.2. Ulusal Hukuk (Türk Mevzuatı) Açısından**

Türk hukuk sisteminde kuvvetler ayrılığı prensibi gereği, uluslararası anlaşmaların yapım sürecindeki yetki yürütme organındadır. Önceki sistemimizde yürütme organı Bakanlar Kurulu iken 21.01.2017 tarihinde yapılan Anayasa değişikliği ile birlikte yürütme yetkisi tek başına Cumhurbaşkanına verilmiştir.<sup>95</sup>

Türkiye'de de uluslararası sisteme benzer şekilde yetki belgesi gerektiren ve gerektirmeyen kişiler ayrımı yapılmaktadır. Yetki belgesi gerektirmeyen kişiler, 1173 Sayılı Milletlerarası Münasebetlerin Yürütülmesi ve Koordinasyonu Hakkındaki

---

<sup>90</sup> Sur, M. (2020), s.35.

<sup>91</sup> Sur, M. (2020), s.48.

<sup>92</sup> Türkiye Cumhuriyeti ile Almanya Federal Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi ve Vergi Kaçakçılığını Önleme Anlaşması. *T.C. Resmi Gazete*, Sayı: 28183, 24.01.2012 [Çevrimiçi]. Erişim Adresi: [www.resmigazete.gov.tr](http://www.resmigazete.gov.tr) (Erişim Tarihi: 21.01.2022)

<sup>93</sup> Türkiye Cumhuriyeti ile Hollanda Krallığı Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığını Engel Olma Anlaşması. *T.C. Resmi Gazete*, Sayı:19907, 22.08.1988 [Çevrimiçi]. Erişim Adresi: [www.resmigazete.gov.tr](http://www.resmigazete.gov.tr) (Erişim Tarihi: 21.01.2022)

<sup>94</sup> Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü (1999). *Hollanda'da Mukim Bir Kurumun Türkiye'de Elde Edilen Faiz Gelirinin Vergilendirilmesi Hk.* [Çevrimiçi] Erişim Adresi: <https://www.verginet.net/dtt/1/HollandadamukimbirkurumunTurkiyedeeldeedilenfaizgelirininver4155.aspx#:~:text=Bilindi%C4%9Fi%20%C3%BCzere%2C%20%22T%C3%BCrkiye%20Cumhuriyeti%20ile,01.01.1989%20tarihinden%20itibaren%20uygulanmaktad%C4%B1r>. Erişim Tarihi: 25.06.2022.

<sup>95</sup> Sur, M. (2020), s.28-29.

Kanun'un 1'inci maddesinde belirtilmiştir.<sup>96</sup> Buna göre yetki belgesi gerektirmeden yetkili olan kimseler, cumhurbaşkanı ve dışişleri bakanıdır.<sup>97</sup>

Bu kimseler dışında bulunan kişilerin yetki belgesinin bulunması zorunludur. 9 Nolu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile belirtildiği üzere<sup>98</sup>; yetki belgesi, Cumhurbaşkanı Kararı ile verilir ve bu karar Resmî Gazetede yayımlanmaz.

Uluslararası anlaşmaların hazırlık sürecinde yapılacak görüşmeler, Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi No:1 gereğince, dış işleri bakanlığınca gerçekleştirilmektedir.<sup>99</sup>

Mevcut hukuk sistemimizde anlaşmalar, cumhurbaşkanı tarafından onaylanmadan önce TBMM tarafından uygun bulma yasası kabul edilmelidir. Öncelikle uygun bulma tasarısı dışişleri bakanlığınca hazırlanmaktadır. Akabinde cumhurbaşkanı tarafından genel gerekçesiyle birlikte TBMM'ye sunulmaktadır. TBMM Dışişleri Komisyonu'nda kanun teklifi ile ekindeki anlaşma incelenip görüşüldükten sonra TBMM Genel Kurulu'na gelir. TBMM, anlaşmayı tümüyle kabul ya da reddetmelidir. Eğer kabul edilirse, bu sefer de Cumhurbaşkanının onayına sunulmalıdır. Uygun bulma yasası ile kabul edilen anlaşma cumhurbaşkanı tarafından onaylandıktan sonra Resmî Gazetede yayımlanması gerekmektedir. Anlaşmanın yürürlük tarihi Cumhurbaşkanı Kararında belirtilmektedir. O tarihte anlaşma kanun hükmünü kazanmaktadır. Ancak önemle belirtilmelidir ki eğer bir uluslararası anlaşma, uluslararası alanda yürürlüğe girmemişse iç hukukta da yürürlüğe girmesi mümkün değildir.

---

<sup>96</sup> 1173 Sayılı Milletlerarası Münasebetlerin Yürütülmesi ve Koordinasyonu Hakkındaki Kanun, *T.C. Resmi Gazete*, Sayı: 13201, 17.05.1969 [Çevrimiçi]. Erişim Adresi: [www.resmigazete.gov.tr](http://www.resmigazete.gov.tr) (Erişim Tarihi: 20.01.2022)

<sup>97</sup> Sur, M. (2020), s.29.

<sup>98</sup> 9 Nolu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, *T.C. Resmi Gazete*, Sayı: 30479, 15.07.2018 [Çevrimiçi]. Erişim Adresi: [www.resmigazete.gov.tr](http://www.resmigazete.gov.tr) (Erişim Tarihi: 21.01.2022)

<sup>99</sup> 9 Nolu CB Kararnamesi m.1 gereğince Milletlerarası andlaşmaların imzalanması, katılım bildirimlerinin yapılması ve sair hususlarda atanacak temsilciler Cumhurbaşkanı kararıyla belirlenmektedir.

<sup>99</sup> Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi No:1, *T.C. Resmi Gazete*, Sayı: 30474, 10.07.2018 [Çevrimiçi]. Erişim Adresi: [www.resmigazete.gov.tr](http://www.resmigazete.gov.tr) (Erişim Tarihi: 21.01.2022)

Her anlaşma için ayrı bir uygun bulma yasası çıkarılmaktadır. Ancak bazı anlaşmalar için uygun bulma yasası çıkartılmasına gerek olmamaktadır. Bu anlaşmalar Anayasa'nın 90'ıncı maddesinde sayılmıştır.<sup>100</sup>

### **2.3.2. Uluslararası Anlaşmaların Sona Ermesi**

#### **2.3.2.1. Uluslararası Hukuk Açısından**

Anlaşmaların sona ermesi dört farklı şekilde gerçekleşebilir. Buna göre; anlaşmada yer alan bir hüküm dolayısıyla, tarafların ortak iradeleri neticesinde, tek taraflı fesih iradesiyle ve bazı olayların meydana gelmesiyle uluslararası anlaşmalar sona erer.<sup>101</sup>

Anlaşmada yer alan bir hüküm gereği sona erme durumu, genellikle sözleşme akdedilirken belirli süreli olarak belirlenmesi halinde söz konusu olmaktadır. Buna göre sözleşmede belirlenen sürenin geçmesiyle birlikte sözleşme sona erecektir. Bazen sözleşmeye belirli bir olayın gerçekleşmesi ihtimali, sona erdirme nedeni olarak eklenmiş olabilir. Bu durumda yine belirlenen olayın gerçekleşmesiyle birlikte sözleşme sona erecektir. Ayrıca bazı sözleşmeler belirli bir amacı gerçekleştirmek gayesiyle yapılmaktadır. Eğer belirlenen bu amaç gerçekleştirilmişse, pek tabii sözleşme de sona erecektir.

Anlaşmalar tarafların ortak rıza göstermesi neticesinde sona erebilirler. Burada genel kaide anlaşmaların oybirliği ile sona erdirilmesi ise de aksi kararlaştırılabilir.<sup>102</sup>

Tek taraflı fesih iradesiyle son bulmanın gerçekleşebilmesi için anlaşma hükümlerinin tek taraflı feshe izin vermesi gerekmektedir. Buradaki feshe cevaz verme, açık olabileceği gibi zımni de olabilir.<sup>103</sup>

Bazı olayların meydana gelmesi sonucu sona erme hali borçlar hukuku hükümlerine benzer niteliktedir. Öyle ki anlaşma koşullarında anlaşma yapılırken öngörülemeyen esaslı değişiklik gerektiren bir hal gerçekleşmişse bu durumda anlaşmaya son verilebilir. Ancak kural olarak revizyon ya da askıya alma da talep

---

<sup>100</sup> Bkz. Anayasa m. 90.

<sup>101</sup> Sur, M. (2020), s.77.

<sup>102</sup> Bkz. Viyana Anlaşmalar Hukuku Sözleşmesi m.54.

<sup>103</sup> Bkz. Viyana Sözleşmesi m.56.

edilebilecektir.<sup>104</sup> Savaş durumunda ise çağdaş eğilim, genellikle anlaşmaların savaş süresince askıya alınması yönündedir. Ancak prensip olarak savaşa ilişkin hükümler etkisini sürdürmelidir.<sup>105</sup>

İnceleme konumuz olan Türkiye-Almanya Anlaşması'nın 31'inci maddesinde anlaşmanın ne şekilde yürürlükten kalkacağı düzenlenmiştir. Buna göre; anlaşmanın yürürlüğe girdiği tarihten itibaren beş yıl geçtikten sonra başlayan herhangi takvim yılının en geç Haziran ayının 30'uncu gününde Akit Devletlerden herhangi birisi, diplomatik yollarla yazılı fesih ihbarnamesi vererek anlaşmanın feshini talep edebilir.<sup>106</sup>

Türkiye-Hollanda Anlaşması'nın yürürlükten kaldırılmasına ilişkin düzenleme anlaşmanın 30'uncu maddesinde yer almıştır. Almanya Anlaşması ile benzer bir düzenleme içerdiğini söylemek mümkündür. Buna göre; her iki Akit Devlet, anlaşmanın yürürlük tarihinden itibaren beş yıl geçtikten sonra takip eden her yılda en geç altı ay içerisinde yazılı olarak fesih bildiriminde bulunabilir.<sup>107</sup>

### **2.3.2.2. Ulusal Hukuk (Türk Mevzuatı) Açısından**

Mevzuatımızda uluslararası anlaşmalar, 9 Nolu Milletlerarası Andlaşmaların Onaylanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 3'üncü maddesi gereğince, Cumhurbaşkanı kararı ile sonlandırılır. Bu karar, yayımı zorunlu olmayan kararlar hariç olmak üzere Resmî Gazetede yayımlanır.

Yukarıda izah ettiğimiz üzere uluslararası anlaşmaların kabulü prosedüründe TBMM'nin yetkisi bulunmaktadır. Genel olarak daha ağır sonuçlar doğuran, devleti taahhüt altına sokan anlaşmaların kabulü süreci TBMM gibi ikinci bir kontrol mekanizmasına ve prosedüre dahil edilmişken, herhangi bir taahhüt yüklemeyen anlaşmadan çıkma konusunda Cumhurbaşkanı'na tekel yetki tanınmıştır.<sup>108</sup>

Türkiye'nin 20 Mart 2021 tarihli 31429 Sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 3718 Karar sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile "Kadınlara Yönelik Şiddet ve Aile İçi Şiddetin

---

<sup>104</sup> Bkz. Viyana Sözleşmesi m.62.

<sup>105</sup> Sur, M. (2020), s.81.

<sup>106</sup> Bkz. Türkiye-Almanya Anlaşması, m. 30.

<sup>107</sup> Bkz. Türkiye-Hollanda Anlaşması, m. 30.

<sup>108</sup> Sur, M. (2020), s.82.

Önlenmesi ve Bunlarla Mücadeleye İlişkin Avrupa Konseyi Sözleşmesi<sup>109</sup>’ni feshetmesi ile birlikte uluslararası anlaşmaların cumhurbaşkanı kararı ya da kararnamesiyle sonlandırılıp sonlandırılmayacağı oldukça tartışılmıştır. Bir kısım görüş yukarıda izah ettiğimiz gibi bu işlemin hukuka uygun olduğunu belirtmekte iken bir kısım görüş ise bu işlemin uluslararası mevzuata uygun olsa bile ulusal mevzuata uygun olmadığını iddia etmiştir. Buna göre; somut olay irdelendiğinde Cumhurbaşkanı Kararında Sözleşmenin Türkiye açısından feshedildiği ibaresi yer almaktadır. Oysaki Türkiye’nin yapmış olduğu işlem, çekilmedir. Çünkü fesih iradesi gösterilen Sözleşme çok taraflı bir sözleşme olup varlığını devam ettirmektedir. Nitekim bu Sözleşmede de ülkelere tek taraflı çekilme hakkı tanınmıştır. Dolayısıyla sorun, uluslararası alanda çekilme iradesi hüküm ifade etmekte iken 9 Nolu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi’nin cumhurbaşkanına böyle bir yetki tanınmasının Anayasaya aykırılığı konusunda ortaya çıkmaktadır. Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’nın 104’üncü maddesinin 17’nci fıkrasının ilk cümlesinde Cumhurbaşkanının, yürütmeye ilişkin konularda kararname çıkarabileceği düzenlenmiştir. Ancak uluslararası sözleşmelerden çekilmenin yürütme yetkisine ilişkin bir konu olmaması sebebiyle, ilgili kararnamenin uluslararası anlaşmaların onaylanması ve sona erdirilmesine ilişkin hükümleri, onaylanması için kanunla uygun bulunması zaruri olan anlaşmalar bakımından sakattır.<sup>110</sup> Nitekim tartışmalara konu İstanbul Sözleşmesi’nden çekilme ile ilgili İstanbul Barosu tarafından Cumhurbaşkanına, Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile uluslararası sözleşmeleri feshetme/çekilme yetkisi verilmesinin Anayasaya aykırılığı iddiasıyla somut norm denetimi yapılması talebiyle dava açılmıştır.<sup>111</sup> Açılan dava, iki hakimin karşı oyuna rağmen oy çokluğu ile reddedilmiştir.<sup>112</sup>

Bir devletin, çok taraflı milletlerarası sözleşmelerden çekilmesi ya da iki taraflı milletlerarası sözleşmeleri feshedebilmesi için bu işlemin hem iç hukuk kurallarına

<sup>109</sup> Bundan sonra “İstanbul Sözleşmesi” olarak anılacaktır.

<sup>110</sup> Gözler, K. (2021) *Cumhurbaşkanının Uluslararası Sözleşmeleri Feshetme Yetkisi Var mı? (İstanbul Sözleşmesinin Feshi Hakkında 3718 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı Üzerine Eleştiriler)* [Çevrimiçi]. Erişim adresi: <https://www.anayasa.gen.tr/ua-sozlesme-fesih.htm> Erişim Tarihi: 30.07.2022.

<sup>111</sup> Bkz. İstanbul Barosu tarafından açılmış olan davaya ilişkin dava dilekçesi. [Çevrimiçi] Erişim Adresi: [https://www.istanbulbarosu.org.tr/files/docs/ISTANBUL\\_SOZLESMESI22032021.pdf](https://www.istanbulbarosu.org.tr/files/docs/ISTANBUL_SOZLESMESI22032021.pdf). Erişim Tarihi: 31.07.2022.

<sup>112</sup> Öztürk, F. (2022). “İstanbul Sözleşmesi: İki hakimin karşı oy kullandığı kararla ilgili hukukçular ne diyor?” BBC Türkçe, 20 Temmuz [Çevrimiçi]. Erişim Adresi: <https://www.bbc.com/turkce/articles/cjke10zej62o> Erişim Tarihi: 31.07.2022.

hem de dış hukuk kurallarına uygun olması zaruridir.<sup>113</sup> Anayasaya aykırılık iddiaları yönünden, 1963 yılında Türkiye Büyük Millet Meclisi, onaylanmasını uygun bulma kısmı hariç olmak üzere uluslararası sözleşmelerle ilgili konuları yürütmeye ilişkin konular olarak saymıştır. Bu bağlamda yıllarca bu konudaki işlemler Bakanlar Kurulu tarafından gerçekleştirilmiştir. Cumhurbaşkanı'nın yürütme organı olmasıyla beraber Bakanlar Kurulu'nun yetkileri Cumhurbaşkanı'na geçmiştir. Ancak Anayasa'nın 104'üncü maddesinin 17'nci fıkrası uyarınca, Meclis, Cumhurbaşkanı'na uluslararası sözleşmelerden ayrılma yetkisi veren 9 No'lu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesini hükümsüz kılabilir. Mevcut durumda TBMM tarafından böyle bir eylemin gerçekleştirilmediği dikkate alındığında, Kararnamenin Anayasa'ya uygun olduğunu söylemek uygun olacaktır. Yetki ve usulde paralellik iddialarına ilişkin olarak ise 2018 yılına kadar muhtelif tarihlerde görev yapan Bakanlar Kurulları uluslararası sözleşmelerden ayrılma konusunda Meclisten yetki almaksızın işlemlerde bulunmuşlardır. Dolayısıyla 55 yıl boyunca Bakanlar Kurulu'nun kullandığı yetkiyi, Cumhurbaşkanı'nın da aynı şekilde kullanması usule uygundur.<sup>114</sup>

Kanaatimizce, doktrinde tartışmalara yol açan konu, ilgili Kararnamenin Anayasaya aykırılığından ziyade 2018 yılında gerçekleştirilen Anayasa değişikliklerinin kabul görmemesidir. Zira yapılan Anayasa değişikliği ile birlikte yürütme yetkisini haiz olan Bakanlar Kurulu kaldırılmış ve Cumhurbaşkanı, yürütmeye yetkili ve görevli kişi olarak tayin edilmiştir.<sup>115</sup> Yürütme ile ilgili konularda Cumhurbaşkanı'nın bireysel olarak karar verme yetkisine sahip olmasının, ülke aleyhine sonuçlar doğurabileceği endişesi dile getirilmiştir. Bakanlar Kurulu, Bakanlardan ve Başbakan'dan oluşan bir yapı olarak karar vermekte iken Cumhurbaşkanı'nın bireysel olarak karar vermesi arasındaki farkın yarattığı etkiler, ilerleyen zamanlarda Anayasa Mahkemesi ve Anayasa hukukçuları tarafından ortaya konulacaktır.

---

<sup>113</sup> Durmuş, M. T. (2021) *Cumhurbaşkanının Uluslararası Sözleşmeler Üzerindeki Tasarruf Yetkisi Ve Türkiye'nin İstanbul Sözleşmesinden Ayrılmasının Hukuki Analizi*, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 29, S. 3, s. 1973.

<sup>114</sup> Durmuş, M. T. (2021), s. 1991-1996.

<sup>115</sup> Aybay, R. (2019) "Temmuz 2018'de Yürürlüğe Giren Anayasa Değişiklikleri ile Yazılı Hukuk Kaynaklarımıza Getirilen Değişiklikler Ve Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri Konusunda Bazı Gözlemler" D.E.Ü. Hukuk Fakültesi Dergisi, Prof. Dr. Durmuş TEZCAN'a Armağan, 21 (Özel S.), s. 2750.

## 2.4.Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları

### 2.4.1. Çifte Vergilendirme Kavramı

Çifte vergilendirme, ulusal veya uluslararası çifte vergilendirme kavramı olarak karşımıza çıkabilmektedir. Ulusal çifte vergilendirme, aynı devletin içinde, mali federalizm veya siyasi otoritenin alt birimlere devri gibi nedenlerle, çeşitli siyasi bölümlere dağıtılan vergilendirme yetkilerinin çakışmasıdır. Federal örgütlenme biçimine sahip ülkelerde ulusal çifte vergilendirme gerçekleşebilmekte ve bu durum vergilendirme hatası olarak kabul edilmektedir. Uluslararası çifte vergilendirme ise, birden fazla devlete ait vergilendirme yetkisinin çakışması sebebiyle aynı vergi yükümlüsü ve/veya aynı vergi konusundan aynı dönem içinde, aynı nitelikte birden fazla vergi alınması olarak tanımlanır.<sup>116</sup>

Vergilendirme yetkisine sahip devletlerin aynı dönemde, aynı kişiden, aynı kazanç üzerinden, aynı ya da benzer nitelikte vergi alması durumuna çifte vergilendirme denir.<sup>117</sup>

Çifte vergilendirme, birden fazla devlete ait vergilendirme yetkisinin çakışması nedeniyle veya aynı yetkinin birkaç kez kullanılması sebebiyle aynı vergi yükümlüsü ve/veya aynı vergi konusundan aynı vergilendirme dönemi içinde aynı nitelikte birden fazla vergi alınmasıdır.<sup>118</sup>

Çifte vergilendirmenin tanımı OECD modelinde yapılmıştır. Buna göre çifte vergilendirme aşağıdaki gibi tanımlanmıştır:

*“iki (veya daha fazla) devletin, bir mükellefi, aynı vergilendirme dönemi içerisinde aynı konu üzerinden vergilendirmesi”<sup>119</sup>*

Doktrinde benzer nitelikte pek çok tanım yapılmıştır. Bunlardan bazılarına örnek vermek gerekirse;

---

<sup>116</sup> Kızılgül, U. (2019), *Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunu Ve Türkiye’de Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Hukuki Etkinliği*. Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi, s.10.

<sup>117</sup> Biyan, Ö. (2018), s. 70.

<sup>118</sup> Soydan, B. Y. (1995), s.3.

<sup>119</sup> *OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*. [Çevrimiçi] Erişim Adres: [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017\\_mtc\\_cond-2017-en#page3](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page3) (Erişim Tarihi:16.01.2022)

Çifte vergilendirme, aynı vergi konusu üzerinden, aynı vergilendirme döneminde birden fazla vergi alınması durumudur. Bu şekilde iki defa vergi almak vergi adaletini ve eşitliğini bozmakta ve modern vergileme ilkelerine de ters düşmektedir.<sup>120</sup>

Çifte vergilendirme veya başka bir deyişle mükerrer vergilendirme, birden fazla devlete ait vergilendirme yetkisinin çakışmasından veya aynı yetkinin birkaç kez kullanılmasından dolayı, aynı vergi mükellefi ve/veya aynı vergi konusundan aynı vergilendirme dönemi içinde aynı nitelikte birden fazla vergi alınmasıdır.<sup>121</sup>

OECD'nin tanımını esas aldığımızda çifte vergilendirmenin oluşması için gerekli olan unsurları dört başlık altında tanımlamak mümkün olacaktır.

- Vergilendirme işlemini iki veya daha fazla devletin gerçekleştirilmesi,
- Aynı mükellefin vergilendirilmesi,
- Aynı vergi dönemine ilişkin vergilendirme yapılması,
- Aynı konu üzerinden vergilendirme işleminin gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

O halde, çifte vergilendirmeden bahsedebilmek için bu dört unsurun bir arada bulunması zaruridir.<sup>122</sup>

Uluslararası çifte vergilendirme, dünya ticaretinin küreselleşmesiyle birlikte ekonomik sebeplerle ortaya çıkmış olsa da aslında devletlerin egemenlik hakkından doğan vergilendirme yetkilerini kullanmak istemelerinden ileri gelmektedir.<sup>123</sup>

Çifte vergilendirmenin mükerrer vergilendirme ile sıklıkla karıştırıldığı görülmektedir. Ancak arada önemli farklılıklar bulunmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 117'inci maddesinde mükerrer vergilendirmenin tanımı yapılmıştır. Buna göre, mükerrer vergilendirme aşağıdaki gibi tanımlanmıştır:

---

<sup>120</sup> Berkay, F. ve Armağan, R. (2011) *Vergilemenin Uluslararası Boyutlarından Çifte Vergilendirme Sorunsalının Türk Vergi Sistemine Etkisi*. Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi, 3 (5), s. 89.

<sup>121</sup> Arslan, D. (2021) *Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Bakımından OECD'nin Tahkim Önerisi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi*, 1. Baskı. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık A.Ş., s.10, 11.

<sup>122</sup> Arslan, D. (2021), s. 11.

<sup>123</sup> Terzi, G. (2018) *Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önlenemeye Yönelik Model Vergi Anlaşmaları ve Anlaşmazlıkların Çözüm Yöntemleri*, Gümrük Ticaret Dergisi, 5 (12), s.31.



*“Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınması”<sup>124</sup>*

Çifte vergilendirme, yukarıda unsurlarını saydığımız gibi iki veya daha fazla devletin yaptığı vergilendirmede ortaya çıkmaktadır. Mükerrer vergilendirme ise bir devletin kendi ülkesindeki vergilendirmeyi hatâen gerçekleştirmesi durumunda söz konusu olmaktadır. Kaldı ki mükerrer vergilendirme olması için sadece iki kez vergilendirme yapılmasına da gerek olmamaktadır. Pek tabii ikiden fazla vergilendirme de mükerrer vergilendirmenin konusu olabilecektir. Çifte vergilendirme ve mükerrer vergilendirmenin birbirinden ayrıldığı bir diğer nokta ise mükellefin başvuru yollarının, meydana geliş şekillerinden mütevellit farklı olmasıdır. Nitekim, mükerrer vergilendirme, düzeltme yoluna başvurularda, sonuç alınamazsa iç hukuk yolları tüketilerek giderilebilmekte iken çifte vergilendirme uluslararası vergi hukukunu gündeme getirmektedir. Bu konuda mevzuatımıza yeni dahil olan karşılıklı anlaşma usulü ileriki bölümlerde ayrıntılı bir şekilde incelenecektir.

Çifte vergilendirmenin farklı nedenlere dayalı olarak meydana gelmelerinden dolayı iki ayrı değerlendirme kalemi daha oluşmuştur. Buna göre; hukuki anlamda uluslararası çifte vergilendirme olabileceği gibi ekonomik anlamda uluslararası çifte vergilendirme de söz konusu olabilecektir. Bu terimler OECD tarafından ilk defa 1963 yılında yayınlanan raporda ortaya atılmış; milletlerarası çifte vergilendirme kavramı ekonomik ve hukuki olmak üzere ikiye ayrılmıştır.<sup>125</sup>

Hukuksal çifte vergilendirme, aynı vergi konusu üzerinden, aynı dönemde, aynı kişiden aynı veya benzer verginin iki veya daha fazla sefer alınmasıdır. Ekonomik çifte vergilendirme ise iki veya daha fazla kişinin aynı vergi konusu üzerinden ayrı ayrı vergilendirilmesi durumudur.<sup>126</sup>

Hukuksal çifte vergilendirmede, vergi yükümlüsünün aynılığı aranmaktadır. Ekonomik çifte vergilendirmede ise aynı vergi konusundan dolayı farklı vergi yükümlülerinin vergilendirilmesi söz konusudur.

---

<sup>124</sup> Bkz. VUK m. 117/3.

<sup>125</sup> Arslan, D. (2021), s. 13.

<sup>126</sup> Bayar, İ. N. (2006), s. 2; Holmes, K. (2007), s. 22.

Hukuksal çifte vergilendirmenin nedeni iki veya daha fazla devletin vergilendirmede değişik ilkeleri kabul etmesidir. Ekonomik çifte vergilendirmede ise aynı vergi konusu üzerinden birden fazla kişinin birden fazla devlet tarafından vergi yükümlüsü olarak tutulması söz konusudur. Ekonomik anlamda çifte vergilendirmenin nedeni, vergi konularının birden çok devlet tarafından değişik nitelendirilmesi ya da vergi matrahının değişik usullerde hesaplanması olabilmektedir. Devletlerin hukuksal çifte vergilendirmeyi önlemek için vergilendirme yetkilerini sınırlandırmaları, ekonomik çifte vergilendirmeyi önlemek için ise buna ek olarak vergi sistemlerini belli ölçüde uyumlaştırmaları gerekmektedir.<sup>127</sup>

Uluslararası hukuksal çifte vergilendirmeye örnek vermek gerekirse;

*“A ülkesinde ikamet eden ve B ülkesindeki bir şirketin ortağı olan bir kişinin elde ettiği kar paylarının, her iki ülkede de vergilendirilmesi”* hukuksal çifte vergilendirmeyi oluşturacaktır.<sup>128</sup>

Uluslararası ekonomik çifte vergilendirmeye örnek vermek gerekirse;

*“A ülkesindeki bir kuruluş tarafından yapılacak bir yatırım için, B ülkesindeki bir kuruluşa ödenen finansal kiralama bedelinin, A ülkesi tarafından gider olarak gösterilmesine izin verilmemesine karşın; B ülkesindeki kuruluşun, A ülkesindeki kuruluştan elde ettiği finansal kiralama bedelinden, B ülkesi tarafından vergi alınması”* ekonomik çifte vergilendirmeyi oluşturacaktır.<sup>129</sup>

Bir diğer örnek ise Almanya, Türkiye merkezli bir şirketin, Almanya’daki şubeleri ile olan mal alım ve satımları karşılığında ödenen bedelleri emsal bedellerin üzerinde kabul ederek, arada oluşan fiyat farkını örtülü kazanç dağıtımını kabul edebilir. Bu farkı da vergilendirmek isteyebilir. Ancak malı gönderen şirket merkezinin bulunduğu ülke olan Türkiye, şubenin bulunduğu ülkenin merkezden aldığı malın fiyatını emsal fiyatın üstünde kabul ederek, örtülü kazanç dağıtımını olarak nitelendirdiği bu fiyatları, normal kabul ederek, bu şekilde ortaya çıkan şirket kazancını vergilendirebilir. Bu durumda da hem Türkiye hem de Almanya

---

<sup>127</sup> Akyol, Ö. (2012). *Yabancı Menşeli Kurumların Türkiye’de Vergilendirilmesi*. Yüksek Lisans Tezi, Celal Bayar Üniversitesi, s. 12.

<sup>128</sup> Berkay, F. ve Armağan, R. (2011), s. 89.

<sup>129</sup> Bayar, İ. N. (2006), s.2.

tarafından vergilendirme yapılmış olması sebebiyle ekonomik çifte vergilendirme gündeme gelecektir.<sup>130</sup>

#### **2.4.1.1. Uluslararası Çifte Vergilendirmenin Unsurları**

Vergilendirme yetkisinin kullanımında genel kural, bir devletin vergi kanunlarının ilke olarak başka ülkenin vatandaşlarına uygulanmamasıdır.<sup>131</sup> Ancak önceki bölümlerde de izah ettiğimiz üzere, uluslararası şirketlerin artması neticesinde bu kuralın istisnaları oluşmuş ve özellikle kaynak ilkesi doğrultusunda vatandaşı olmayan kişilerden de vergi alınması gündeme gelmiştir.

Literatürde yer alan bir diğer sınıflamaya göre; uluslararası çifte vergilendirmenin ortaya çıkması için beş adet unsurun bulunması gerekmektedir:<sup>132</sup>

1. Birden fazla devletin egemenlik yetkisi sonucu aynı konuyu vergilendirmesi.
2. Vergi mükellefinin aynı kişiler olması.
3. Vergi konusunun, yani vergi alınan şeyin aynı olması.
4. Verginin tarh ve tahakkuk ettirildiği dönemlerin aynılığı.
5. Vergilerin benzerliği.

Burada yukarıdaki bölümde saydığımız unsurlara ek olarak vergilerin benzerliği unsurunun eklendiğini görmekteyiz. Verginin benzerliği kavramının burada yer almasının nedeninin ise OECD'nin 2003 tarihli güncellenmiş Model Anlaşması'nın 2'inci maddesinde yer alan tanım olduğunu görmekteyiz. Anlaşmaya göre, devletlerin sonradan mevcut vergilere ek olarak veya onların yerini almak üzere koyacağı aynı veya benzer yapıdaki vergiler de benzer vergi kapsamına alınmıştır. Dolayısıyla bu şekilde anlaşmaya dahil edilen vergilere ilişkin yapı, yürürlük ötesi bir hal almıştır.<sup>133</sup> Sonraki OECD modellerinde de benzer tanımların yapıldığı ve bu şekilde doktrinde de bir fikir birliğinin oluşturulduğu görülmektedir.

---

<sup>130</sup> Gülçiçek, B. (2015), *Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Kurumlar Vergisi Üzerindeki Etkisi*, Vergi Raporu, 187, s.234.

<sup>131</sup> Işık, H. (2014), s. 12.

<sup>132</sup> Bayar, İ. N. (2006), s. 5; Berkay, F. ve Armağan R. (2011), s. 93; Karataş, M. (2020), s.132.

<sup>133</sup> Bayar, İ. N. (2006), s. 8.

#### **2.4.1.2. Uluslararası Hukuksal Çifte Vergilendirmenin Türleri**

Uluslararası hukuksal çifte vergilendirme OECD Model anlaşmasında tanımlanmış olup bu tanıma göre, aynı vergi mükellefinin iki veya daha çok devlette, aynı vergilendirme döneminde, aynı vergi konusu üzerinden, aynı veya benzer nitelikte vergiye tabi tutulmasıdır.<sup>134</sup>

Soydan'a göre, uluslararası çifte vergilendirme üç türe ayrılmaktadır: Yatay-Dikey-Çapraz Çifte Vergilendirme, Gerçek-Görünüşte Çifte Vergilendirme ve Kişisel-Kişisel Olmayan-Karışık Çifte Vergilendirme.<sup>135</sup>

##### **2.4.1.2.1. Yatay-Dikey-Çapraz Çifte Vergilendirme**

Yatay uluslararası çifte vergilendirmenin doğma sebebi aynı seviyedeki vergilendirme makamlarının çakışmasıdır.<sup>136</sup> Örneğin; İki devletin vergilendirme yasalarının çakışması ya da iki merkezi veya iki federal devletin vergilendirme yetkilerinin çakışması yatay uluslararası çifte vergilendirmeyi oluşturacaktır.<sup>137</sup>

Dikey uluslararası çifte vergilendirme, aralarında hiyerarşi veya bir bağımlılık ilişkisi bulunan, farklı düzeylerdeki vergilendirme makamlarının koydukları vergi yasalarının çakışması sonucunda gündeme gelecektir.<sup>138</sup> Buradaki ayırım noktası, eşdeğer devletlerin vergilendirmesinin söz konusu olmamasıdır. Yani mutlak surette arada hiyerarşik bir statünün oluşması gerekmektedir. Örnek vermek gerekirse; Uluslar üstü bir yapıya sahip olan Avrupa Birliği'nin, asli vergilendirme yetkisine sahip olması ve bu yetkisinin, birliğe üye devletlerin vergilendirme yetkisiyle çakışması halinde dikey uluslararası çifte vergilendirme oluşacaktır.<sup>139</sup>

Çapraz uluslararası çifte vergilendirme, aralarında herhangi bir bağımlılık ilişkisi olmayan ve aynı zamanda eşit seviyede de olmayan vergilendirme makamlarının vergi yasalarının çakışması durumunda oluşacaktır.<sup>140</sup> Örneğin; federal bir devletle, başka bir federal devletin federe devletlerin vergilendirme yetkilerinin çakışması halinde, çapraz uluslararası çifte vergilendirme meydana gelecektir.<sup>141</sup>

---

<sup>134</sup> Arslan, D. (2021), s. 23.

<sup>135</sup> Soydan, B. Y. (1995), s.8,9.

<sup>136</sup> Soydan, B. Y. (1995), s. 8.

<sup>137</sup> Kızılgül, U. (2019), s. 20.

<sup>138</sup> Kızılgül, U. (2019), s. 20.

<sup>139</sup> Soydan, B. Y. (1995), s. 8.

<sup>140</sup> Soydan, B. Y. (1995), s. 8.

<sup>141</sup> Kızılgül, U. (2019), s. 20.

#### **2.4.1.2.2. Gerçek-Görünüşte Çifte Vergilendirme**

Uluslararası çifte vergilendirme, iki veya daha fazla vergilendirme işleminin yapılıp yapılmadığına göre gerçek ve görünüşte çifte vergilendirme olarak ayrılmaktadır.<sup>142</sup>

Gerçek çifte vergilendirme, iki veya daha fazla devletin kanunlarından doğan vergilendirme yetkilerini fiilen kullanmaları halinde söz konusu olacaktır. Örneğin; aynı vergiyi doğuran olay üzerinden iki farklı devlette vergilendirme yapılmış ve bu vergi ödenmişse gerçek çifte vergilendirme oluşacaktır.<sup>143</sup>

Görünüşte çifte vergilendirme ise aslında isminde de yer aldığı gibi çifte vergilendirmenin gerçekte oluşmaması halidir. Görünüşte çifte vergilendirmenin oluşması için vergilendirme yetkisi olan iki devletten birisinin vergilendirme yetkisini kullanmaması gerekmektedir. O halde burada aslında gerçekten bir çifte vergilendirme olup olmadığının tartışılması gerekmektedir. Nitekim, görünüşte çifte vergilendirmenin, uluslararası çifte vergilendirme sayılıp sayılmayacağı hususu doktrinde tartışmalıdır.<sup>144</sup>

#### **2.4.1.2.3. Kişisel-Kişisel Olmayan-Karışık Çifte Vergilendirme**

Uluslararası çifte vergilendirmenin bir diğer türü ise vergilerin vasfına göre yapılan sınıflandırmadan kaynaklanır. Kişisel olan uluslararası çifte vergilendirme, her iki verginin kişisel vergi olması halinde söz konusu olur. Aynı şekilde uygulanan vergilerin ikisinin birden kişisel olmaması halinde de kişisel olmayan uluslararası çifte vergilendirme söz konusu olacaktır. Buna ek olarak devletlerden birinin kişisel vergi uygulaması diğerinin ise kişisel olmayan vergi uygulaması halinde karışık çifte vergilendirme gündeme gelecektir.<sup>145</sup>

Bir mükellefin farklı ülkelerde kişisel mükellefiyete tabi tutulması gibi durumlar, kişisel ve kişisel olmayan vergi mükellefiyetinden doğan çifte vergilendirmeye sebep olmaktadır. Ülkelerin kişisel vergi mükellefiyeti için farklı kriterler uygulaması veya aynı kriterlerin farklı ülkelerde, değişik şekillerde tanımlanması suretiyle de çifte vergilendirme oluşabilecektir. Bir diğer çifte vergilendirme doğurabilecek durum ise

---

<sup>142</sup> Soydan, B. Y. (1995), s. 8.

<sup>143</sup> Arslan, D. (2021), s.24; Soydan, B. Y. (1995), s. 8.

<sup>144</sup> Arslan, D. (2021), s. 24.

<sup>145</sup> Soydan, B. Y. (1995), s. 9.

çeşitli ülkelerde kişisel olmayan vergi mükellefiyeti için farklı kriterler uygulanması halidir.<sup>146</sup>

#### **2.4.2. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Konusunda Ulusal Düzenlemeler**

Çifte vergilendirme ulusal düzeyde geliyorsa, bu sorunu önleme konusunda devletler, tek taraflı olarak vergi kanunlarıyla vergilendirme yetkilerini sınırlandırabilmektedir.<sup>147</sup> Uluslararası ticareti sekteye uğratabilen çifte vergilendirme, devletleri, ulusal mevzuatlarını gözden geçirmeye ve bu konularda yasal düzenlemeler ve değişiklikler yapmaya yöneltmiştir.<sup>148</sup>

Kural olarak, çifte vergilendirmenin vergi mükellefinin mukimi olduğu ya da vatandaşı olduğu devlet tarafından çözümlenmesi ya da önlenmesi esastır. Bu nedenle devletlerden ilk aşamada, kendi vergilendirme yetkilerini sınırlandırmaları beklenmektedir.<sup>149</sup> Bu kaide doğrultusunda devletlerin belirlediği bir kısım yöntemler yer almaktadır. Çifte vergilendirmeyi önleme konusunda ulusal düzeyde üç yöntem kabul edilmektedir. Bunlar: matrahtan indirim yöntemi, mahsup yöntemi ve istisna yöntemidir.

##### **2.4.2.1. Matrahtan İndirim Yöntemi**

Bu yöntem genellikle gelir ve servet vergilerine uygulanmaktadır. Adından da anlaşıldığı üzere verginin matrahtan indirilmesi şeklinde olmaktadır.<sup>150</sup> Kişinin yurtdışında yapmış olduğu kazanç getirici faaliyeti nedeniyle ödemiş olduğu vergiler, masraf sayılarak yurtiçindeki toplam gelirden düşülmektedir.<sup>151</sup> Dolayısıyla mükellefin yurtdışında yapmış olduğu bir harcama, masraf kabul edilmekte, böylece ödenen vergi miktarı kadar fayda sağlanmaktadır.<sup>152</sup>

Türk vatandaşlarının yurtdışında maliki bulunduğu mallar sebebiyle ödedikleri veraset ve intikal vergilerinin beyannamede gösterilmesi ve belge ile ispat edilmesi gibi şartlar yerine getirilerek, yurtiçi ve yurtdışındaki toplam servet değerlerinden

---

<sup>146</sup> Kızılgül, U. (2019), s.22.

<sup>147</sup> Can, S. (2018), *Çifte Vergilendirme ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Yöntemleri*, Hukuk Gündemi, 1, s. 54.

<sup>148</sup> Russo, R. (2007), *Sources of International Tax Law, Fundamentals of International Tax Planning*. 1. Baskı. Amsterdam: IBDF Publications, s. 9.

<sup>149</sup> Karataş, M. (2020), s. 135.

<sup>150</sup> Şenyüz, D., Yüce, M. ve Gerçek, A. (2022). *Vergi Hukuku Genel Hükümler*. 13. Baskı. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, s.384.

<sup>151</sup> Soydan, B. Y. (1995), s. 26.

<sup>152</sup> Biyan, Ö. (2018), s. 70.

indirilmesi şeklinde yapılmaktadır.<sup>153</sup> Ancak bu yöntem çifte vergilendirme sorununu tamamen ortadan kaldırmamaktadır.<sup>154</sup>

#### **2.4.2.2. Mahsup Yöntemi**

Mükellefin yurt dışında elde etmiş olduğu gelirler, yurtiçinde elde ettiği gelirlerle toplanır ve yurtiçindeki gelir vergisi oranı üzerinden vergi hesaplanır. Eğer yurtdışında yapılan vergi ödemesi var ise bu ödeme, hesaplanan vergiden düşülür. Ülkemizde de bu yöntem kullanılmaktadır.<sup>155</sup>

Mahsup yönteminin amacı hem ikametgah hem de uyrukluk ilkesine göre vergileme yetkisinin kullanıldığı durumlarda ortaya çıkacak çifte vergilendirmeyi önlemektir. Bu yöntem tam mükelleflere uygulanmakla birlikte, bu kişilerin yurt içinde ve yurt dışındaki gelirleri veya servetleri toplamından yurtiçinde hesaplanan vergiden, yurt dışında ödemiş oldukları verginin indirilmesi sistemine dayandığı için vergiden indirim yöntemi olarak da anılmaktadır.<sup>156</sup>

Bu yöntem en adil sonuçları ortaya koyan yöntem olarak nitelenebilir. Nitekim gelir üzerinden alınan vergiler için Türk vergi sisteminde de mahsup yöntemi kullanılmaktadır.<sup>157</sup> Bu yönteme göre; yurt dışındaki vergilendirme oranı yurt içindeki vergilendirme oranından fazla ise yurt içinde, yurt dışındaki gelir ve servet için vergi çıkmamaktadır. Yurt dışında ödenen verginin fazla çıkması durumunda, fazla kısım iade edilmemektedir. Yurt içindeki vergilendirme oranının, yurt dışındaki vergilendirme oranından fazla olması halinde, yurt dışında ödenmiş olan verginin yurt içi ve yurt dışında elde edilen toplam gelir üzerinden hesaplanan vergiden indirilmesi neticesinde iç verginin dış vergiyi aşan kısmı ödenmektedir. Görüldüğü gibi mahsup yöntemi, dış vergilendirmenin etkisini iç vergilendirmenin dışında bırakmak suretiyle çifte vergilendirmeyi tam önlemektedir.<sup>158</sup>

Mahsup yöntemi iki şekilde uygulama alanı bulmakta olup bunlardan ilki tam mahsup yöntemi, ikincisi ise kısmi mahsup yöntemidir. Tam mahsup yönteminde yurt dışında ödenen verginin tamamı, yurt içinde hesaplanan vergiden düşülmektedir Kısmi

---

<sup>153</sup> Şenyüz, D., Yüce, M. ve Gerçek, A. (2022), s. 384.

<sup>154</sup> Soydan, B. Y. (1995), s. 26; Şenyüz, D., Yüce, M. ve Gerçek, A. (2022), s. 384.

<sup>155</sup> Bkz. Gelir Vergisi Kanunu m.123, Kurumlar Vergisi Kanunu m.33.

<sup>156</sup> Şenyüz, D., Yüce, M. ve Gerçek, A. (2022), s. 384.

<sup>157</sup> Biyan, Ö. (2018), s. 71.

<sup>158</sup> Şenyüz, D., Yüce, M. ve Gerçek, A. (2022), s. 384.

mahsup yönteminde ise yurt dışında ödenmiş olan vergilerin yalnızca dış kaynaklı vergi matrahına denk gelen kısmı düşülmektedir. Türkiye açısından, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları incelendiğinde kısmi mahsup yönteminin uygulandığı görülmektedir.<sup>159</sup>

Örneğin; Gelirinin 800.000 TL'sini Türkiye'den, 200.000 TL'sini yurt dışından elde eden (Z) Ltd. Şti.'nin yurt dışında elde ettiği kazançları için 60.000 TL vergiyi orada ödediğini varsayalım. (Z) Ltd. Şti.'nin Türkiye'de beyan ettiği (800.000+200.000=) 1.000.000 TL'lik toplam geliri dolayısıyla 200.000 TL vergi hesaplandığını kabul ettiğimizde yurt dışında ödenen vergiden Türkiye'de mahsup edilecek kısmı şu şekilde tespit edilecektir. Öncelikle, (Z) Ltd. Şti.'nin yurt dışından elde ettiği gelirin toplam gelir içindeki payı bulunur. Bu pay  $(200.000 / 1.000.000) = \%20$ 'dir. Türkiye'de mahsup edilecek vergi, Türkiye'de hesaplanan verginin  $\%20$ 'si olan  $(200.000 \times 0.20) = 40.000$  TL'den fazla olamaz. Bu durumda yurt dışında ödenen 60.000 TL'lik verginin ancak 40.000 TL'si indirilebilecektir. Bu tutarı aşan 20.000 TL'lik kısım Türkiye'de hesaplanan vergiden indirilemeyecektir.<sup>160</sup>

#### **2.4.2.3. İstisna Yöntemi**

Bu yöntemde yurt dışındaki gelirler, yurtiçindeki gelirlere eklenmez tamamen ayrı tutulur. Bu sebeple de herhangi bir vergilendirme işlemine tabi tutulmaz. Yani istisna yönteminin uygulandığı ülkede yer alan mükellef yurtdışındaki gelirleri nedeniyle, yurtdışında vergi ödese de ödemesi de yurtiçinde bu hususa dikkat edilmeyecek, yurtiçinde herhangi bir vergi ödemeyecektir. Bu durum açıkça eşitsiz ve adaletsiz bir durum yarattığı için yaygın tercih edilen bir yöntem değildir.<sup>161</sup> Çünkü bazı ülkelerde düşük vergi oranları uygulanmakta, bazılarında ise hiç vergi uygulanmamaktadır. Bu gibi ülkelerden elde eden mükellefler açısından bir avantaj sağlamakta, çifte vergilendirme sorununu çözmediği gibi mükellefler arasında eşitsizliğe yol açmaktadır.<sup>162</sup>

Yöntemleri karşılaştırmak için bir örnek vermek gerekirse; (T) ülkesinde ikamet etmekte olan (Ö) kişisi, kendi ülkesinde 2018 yılı içerisinde 1.000 birim (br) kazanç elde etmiştir. (T) ülkesinde gelir vergisi oranı  $\%10$ 'dur. Aynı dönemde (H) ülkesinden

<sup>159</sup> Şenyüz, D., Yüce, M. ve Gerçek, A. (2022), s. 384, 385.

<sup>160</sup> Şenyüz, D., Yüce, M. ve Gerçek, A. (2022), s. 385.

<sup>161</sup> Soydan, B. Y. (1995), s. 27.

<sup>162</sup> Biyan, Ö. (2018), s. 70.



de 1.000 br kazanç elde eden (Ö) kişisine, bu ülkede %5 vergi uygulanmış ve bu kişi 50 br vergi ödemiştir. (Ö) kişisi toplamda 2.000 br gelir elde etmiştir. (T) ülkesi ikametgâh ilkesini esas alarak tam mükellef olarak vergilendirmeye tabi tutmaktadır. (H) ülkesi ise kaynak ilkesini esas alarak dar mükellef olarak vergilendirmektedir. Bu veriler ışığında üç farklı yöntem açısından yapılan hesaplama aşağıda yer aldığı gibidir:<sup>163</sup>

	İstisna Yöntemi		İndirim Yöntemi		Mahsup Yöntemi	
	(T)	(H)	(T)	(H)	(T)	(H)
	Ülkesi	Ülkesi	Ülkesi	Ülkesi	Ülkesi	Ülkesi
Beyan Edilen Kazanç	1.000 br	1.000 br	1.950 br	1.000 br	2.000 br	1.000 br
Hesaplanan Vergi	100 br	50 br	195 br	50 br	200 br	50 br
Ödenen Vergi	100 br	50 br	195 br	50 br	150 br	50 br
Toplam Ödenen Vergi	150 br		245 br		200 br	

Şekil 1. İstisna, İndirim ve Mahsup Yöntemlerinin Gösterilmesi.

Türkiye yapmış olduğu ikili vergi anlaşmalarından, Almanya ile düzenlediği anlaşmada, yöntem olarak ise istisna ve mahsup yöntemlerini benimsenmiştir.<sup>164</sup> Türkiye ile Hollanda arasında yapılan anlaşmalarda da benzer şekilde yöntem olarak istisna ve mahsup yöntemleri kullanılmıştır.<sup>165</sup>

Türkiye çifte vergilendirme problemini çözmek adına genellikle çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları yapmaktadır. Bunun yanı sıra iç hukukta da düzenlemelere yer vermektedir. Bu kapsamda uzun zamandır sirkülerler ve tebliğler yayınlamakta ise de son olarak Vergi Usul Kanunu'na karşılıklı anlaşma usulünü ekleyen düzenlemeler getirmiştir. Bunlar; 1 Seri No'lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği<sup>166</sup>, 2 Seri No'lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları

<sup>163</sup> Biyan, Ö. (2018), s. 71.

<sup>164</sup> Karataş, M. (2020), s. 143.

<sup>165</sup> Gülçiçek, B. (2015), s. 239.

<sup>166</sup> 1 Seri No'lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği, T.C. Resmi Gazete, Sayı: 22637, 15.05.1996 [Çevrimiçi]. Erişim Adresi: [www.resmigazete.gov.tr](http://www.resmigazete.gov.tr) (Erişim Tarihi: 30.06.2022)

Genel Tebliği<sup>167</sup>, 4 Seri No'lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği<sup>168</sup> ile Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Sirküleri / 2<sup>169</sup> ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Sirküleri / 3<sup>170</sup>'tür.

## **2.5.Uluslararası Anlaşma Modelleri**

### **2.5.1. Model Anlaşma Kavramı**

Uluslararası çifte vergilendirme sorunu ve bu sorunun çözüm yollarına ilişkin gereksinim neredeyse verginin ilk çıktığı tarihlere kadar dayanmaktadır. Egemen devletlerin özellikle ekonomik ve hukuk sistemlerindeki farklılıkları hali hazırda bir karmaşaya sebebiyet vermekte iken bu devletlerin yeni bir vergi anlaşması akdetmek maksadıyla vergi sistemlerini tartışmaları oldukça zorlayıcı olacaktır. Bu sorunların en aza indirilmesi için model vergi anlaşmalarına ihtiyaç duyulmuştur.<sup>171</sup>

Uluslararası anlaşmalar vasıtasıyla çözüme girişimleriyle 19'uncu yüzyılda karşılaşılmaktadır. Uluslararası çifte vergilendirmenin çözümüyle ilgili olarak yapılan ilk anlaşma 1872 tarihli Vaud Kantonu (İsviçre) ve İngiltere arasında imzalanan veraset vergisinde çifte vergilendirmenin önlenmesi anlaşmasıdır.<sup>172</sup>

Birinci Dünya Savaşına kadarki dönemde çoğunluğu veraset ve intikal vergisine ilişkin olmak üzere pek çok mali anlaşma imzalandığı görülmektedir. Birinci ve İkinci Dünya Savaşını takip eden dönemlerde ise uluslararası çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik eğilimler daha da artmış ve akabinde belirli kuruluşlarca model anlaşmalar geliştirilmesi ihtiyacı duyulmuştur.<sup>173</sup>

Model anlaşmalar, devletlerin görüşmelerine temel sağlayarak ilke, tanım, yöntem ve yorum bakımından yeknesak kurallar koyan ve bağlayıcılığı bulunmayan,

<sup>167</sup> 2 Seri No'lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği, T.C. Resmi Gazete, Sayı: 23286, 14.03.1998 [Çevrimiçi]. Erişim Adresi: [www.resmigazete.gov.tr](http://www.resmigazete.gov.tr) (Erişim Tarihi: 30.06.2022)

<sup>168</sup> 4 Seri No'lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği, T.C. Resmi Gazete, Sayı: 30192, 26.09.2017 [Çevrimiçi]. Erişim Adresi: [www.resmigazete.gov.tr](http://www.resmigazete.gov.tr) (Erişim Tarihi: 30.06.2022)

<sup>169</sup> Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Sirküleri / 2, [Çevrimiçi]. Erişim Adresi: [https://www.gib.gov.tr/fileadmin/CifteVergilendirme/cvoa\\_sirkuler\\_2.htm](https://www.gib.gov.tr/fileadmin/CifteVergilendirme/cvoa_sirkuler_2.htm) Erişim tarihi: 30.06.2022.

<sup>170</sup> Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Sirküleri / 3, [Çevrimiçi]. Erişim Adresi: [https://www.gib.gov.tr/fileadmin/CifteVergilendirme/cvoa\\_sirkuler\\_3.htm](https://www.gib.gov.tr/fileadmin/CifteVergilendirme/cvoa_sirkuler_3.htm) Erişim tarihi: 30.06.2022

<sup>171</sup> Terzi, G. (2018), s. 31.

<sup>172</sup> Soydan, B.Y. (1995), s.36.

<sup>173</sup> Arslan, D. (2021), s.26-27.

uluslararası metinlerdir.<sup>174</sup> Model anlaşma ile herhangi bir resmi kural konulmamakta, sadece devletlere yol gösterici bir zemin oluşturulmaktadır. Dolayısıyla model anlaşmalar ve şerhleri, ikili vergi anlaşmalarının yorumlanmasında önemli bir işlev görmektedir. Model anlaşma metinleri yardımıyla devletlerin vergi anlaşmalarını müzakere süreçlerindeki karmaşık ve yorucu aşamalar en aza indirgenmektedir.<sup>175</sup> Hem model anlaşmalar hem de model anlaşma şerhleri uluslararası hukukun kaynaklarındandır. Ancak her ikisinin de devletler açısından bağlayıcılığı bulunmamaktadır. Özellikle model anlaşma şerhlerinin bağlayıcı hukuk kaynağına dönüşmesi içinse doktrinde iki farklı görüş yer almaktadır. İlk görüşe göre; şerhte yer alan hükümlerin uluslararası teamül haline gelmesi halinde bağlayıcı olabileceği şeklindedir. İkinci görüşe göre ise VAHS m.31 ve devamı hükümleri gereğince uluslararası hukukun genel ilkelerinden kabul edilmesi halinde söz konusu olabileceğidir.<sup>176</sup>

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında, çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla genellikle iki yöntem uygulanmaktadır. Bunlar; istisna yöntemi ve mahsup yöntemi olarak karşımıza çıkmaktadır. İstisna yönteminde, yabancı ülkelere yatırım yapan mükellefler, ikamet ettikleri ülkede bu konuda vergilendirilmemekte, sadece yatırım yaptıkları ülkede vergilendirilmektedir. Bir başka deyişle kaynak ülkesinde vergilendirme esas alınmaktadır. Elbette uygulanacak gelirler bakımından bir kısım sınırlamalar da mevcuttur. Mahsup yönteminde ise ikamet ülkesi, vergiyi kendisi tahsil etmiş gibi yabancı ülkede ödenen verginin mahsup edilmesini sağlamaktadır. Mahsup yönteminin konusunu verginin kendisi oluştururken, istisna yönteminin konusunu verginin matrahı oluşturmaktadır.<sup>177</sup>

Uluslararası çifte vergilendirmeyi önlemeye ilişkin ilk çalışmalar Milletler Cemiyeti tarafından yapılmıştır. Sonrasında Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) ve Birleşmiş Milletler'in (UN) çalışmaları ile devam etmiştir.<sup>178</sup>

---

<sup>174</sup> Soydan, B.Y. (1995), s.43.

<sup>175</sup> Terzi, G. (2018), s.31.

<sup>176</sup> Canyaş, O. (2016), s.166-182.

<sup>177</sup> Berkay, F. ve Armağan R. (2011), s. 92; Holmes, K. (2007), s. 25-28.

<sup>178</sup> Soydan, B.Y. (1995), s.43.

### 2.5.2. OECD Modeli<sup>179</sup>

İkinci Dünya Savaşı'ndan sonra Avrupa'nın yeniden inşası ve yıkımların düzeltilmesi için Marshall Planı geliştirilmiş ve bu kapsamda Amerika ve Kanada'nın mali yardımlarını yönetmek üzere Avrupa Ekonomik İşbirliği Teşkilatı (OECE) kurulmuştur. OECE'yi OECD'ye dönüştüren Sözleşme ise 14 Aralık 1960 tarihinde Paris'teki Chateau de la Muette'de imzalanmış ve 30 Eylül 1961 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu tarihten itibaren OECD'nin görevi, hükümetlere esnek, kapsayıcı ve sürdürülebilir büyümeyi destekleyen politikalar konusunda tavsiyelerde bulunarak dünya çapında daha fazla refah sağlamak olmuştur. OECD, G7 ve G20 ile yakın işbirliği de dahil olmak üzere kanıta dayalı politika analizi ve tavsiyeleri, standartlar ve küresel politika ağları aracılığıyla, reformların ve küresel zorluklara yönelik çok taraflı çözümlerin geliştirilmesine yardımcı olmuştur.<sup>180</sup>

OECD'nin yukarıda belirtilen amaçlarını gerçekleştirebilmesi için ICC Yürütme Kurulu'nun yardımlarıyla Mali Komite kurulmuştur. Mali Komite'nin çalışmaları neticesinde dört ara taslak rapor hazırlanmış ve üye ülkelerin görüşlerine sunulmuştur. 1958-1961 tarihleri arasında görüşmeler yapılmış ve 30 Temmuz 1963 tarihinde Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi için Model Sözleşme taslağı hazırlanmıştır. Bu taslak üye devletlerin fikir ve görüşlerine açılmıştır. Ancak gelen görüşler neticesinde taslak anlaşılabilir bir hale geldiği için tüm önerileri ve tekliflerin toplanarak değerlendirilmesi için 1971 yılında uzman bir komite kurulmuştur. Yapılan çalışmalar altı yıl sürmüş ve 1977 yılında Model Anlaşma metni yayımlanmıştır. Gelişen ekonomik koşullar, teknolojinin ve küreselleşmenin hızla ilerlemesi karşısında 1977 tarihli model anlaşma yetmemeye başlamış ve bu sebeple anlaşmaya ek maddelerin konularak anlaşma kapsamının genişletilmesine, anlaşmada vergi kaçakçılığının önlenmesi gibi konulara da yer verilmesine karar verilmiştir. Süreç içerisinde OECD, model anlaşmayı üye olmayan devletlerin de önerilerine açmaya karar vermiş ve bu bağlamda tüm dünyada daha yaygın bir uygulanma oranı sağlanmaya çalışılmıştır. Model Anlaşma, 1992, 1994, 1995, 1997, 2000, 2002, 2003, 2005, 2007, 2008, 2010, 2014 ve 2017 tarihlerinde revize edilmiştir. En önemli değişiklik ise karşılıklı bilgi değişimini getiren maddesiyle birlikte vergi

<sup>179</sup> Gelir ve Sermaye Üzerine Model Vergi Anlaşması / Model Tax Convention on Income and on Capital.

<sup>180</sup> The Organisation for Economic Co-operation and Development, [Çevrimiçi] Erişim Adresi: <https://www.oecd.org/60-years/> (Erişim tarihi: 26.01.2022).

kaçakçılığının önlenmesi, temin edilemeyen vergilerin alınması ve mükellef kayıtları hakkındaki bilgilerin toplanmasını sağlayan 2000 tarihli Model Revizyonunda gerçekleşmiştir.<sup>181</sup>

OECD'nin Mali İşler Komitesi tarafından hazırlanmış olan model anlaşmalar, kuvvetli bir iş birliğinin sonucu olarak ortaya çıkmıştır. OECD Modeli ikametgâh ilkesini esas almaktadır. Modelin çifte vergilendirme sorununun çözümü noktasında benimsediği temel ilke, vergilendirmenin mümkün mertebeye devletlerden sadece bir tanesinde vergilendirme yapılmasıdır. Ancak ikamet ilkesini temel alması bir kısım sorunları da beraberinde getirmektedir. Uluslararası Vergi Anlaşmaları başlıklı bölümde açıkladığımız üzere ikametgâh ülkesinin esas alınması gelişmiş ülkeler lehine, gelişmekte olan ülkeler aleyhine sonuçlar doğurmaktadır.<sup>182</sup> Nitekim sermayesi güçlü olmayan gelişmekte olan ülkeler açısından kaynak ilkesi çok daha avantajlıdır. OECD'nin tüm ülkeleri gelişmiş ülke kabul ederek hazırlanmış olduğu model anlaşmalar bu yönüyle gelişmekte olan devletlerce eleştirilmiştir. Çünkü model, tek yönlü bir model olup her iki devletin de gelişmiş/gelişmekte olan devlet olması halinde denge sağlamakta, devletlerden birinin az gelişmiş olması halinde bu dengeyi kuramamaktadır.<sup>183</sup> Bu eleştiriler kapsamında OECD, model anlaşmada bir kısım değişikliklere gitmiş ise de yine de gelişmekte olan ülkelerin sorunlarına çözüm olamamıştır. Bu sebeple, OECD Model Anlaşması'nın da tüm ülkeler açısından görüş birliği sağlayan bir model anlaşma olmadığını söylemek uygun olacaktır.

Model, gelişmiş ülkeler lehine pek çok hükmü içermektedir. O kadar ki modelin genel yaklaşımı ikametgâh ilkesini esas almakta olmasına karşın yabancı işgücü ücretlerinin vergilendirme yetkisi bakımından kaynak ilkesi esas alınmıştır. Bilindiği üzere, yabancı işgücü genellikle az gelişmiş ülkelere doğru ilerlemektedir. Yani az gelişmiş ülkeler işgücü ihraç etmektedirler. Yabancı işgücünden faydalanan ülke, gelişmiş ülke olacağı ve vergilendirme yetkisi de bu ülkeye ait olacağı için yine gelişmiş ülke lehine bir vergi kazancı söz konusu olacaktır. Benzer şekilde, patent gibi hakların vergilendirilmesinde de ikametgâh ilkesi benimsenmiştir. Teknolojiyi ithal eden gelişmekte olan ülkeler açısından bu durumun

---

<sup>181</sup> Arslan, D. (2021), s.29-31.

<sup>182</sup> Terzi, G. (2018), s. 33.

<sup>183</sup> Terzi, G. (2018), s. 33.

da aleyhe sonuç doğuracağı izahtan varestedir.<sup>184</sup> Buradan hareketle, OECD Modelinin kaynak ilkesini düzenlediği maddelerinde bile gelişmiş ülkelerin çıkarlarını gözettiğini söylemek uygun olacaktır.

G20 ülkelerinin inisiyatifi ve OECD'nin çalışmalarıyla birlikte, 2013 yılında Matrah Aşındırma ve Kar Aktarımı Projesi başlatılmıştır. Bu projenin ismi, İngilizcedeki isminin baş harflerinin kısaltılmasıyla oluşturulan BEPS (Base Erosion Profit Shifting) olarak anılmaktadır. Projenin asıl amacı, çok uluslu işletmelerin dünyadaki en azından bir devlette vergi ödemesini sağlamaktır. Amaçlarından bir diğeri ise küreselleşmenin artırdığı uluslararası vergi sorunlarının çözüm mekanizmalarının etkinliğini artırmaktır. Bu amaçları yerine getirmek için G20 ve OECD beraber 15 BEPS Eylem Planını açıklamışlardır.<sup>185</sup>

Karşılıklı anlaşma usulü (KAU), OECD Modeli esas alınarak geliştirilmiştir.<sup>186</sup> OECD Modelinde yer alan KAU'ya ilişkin madde ise BEPS asgari standartlarının karşılanması için zorunlu hale gelmiştir. Bu nedenle Akit Devletlerin bu maddeyi tamamen anlaşma dışında bırakabilmesi mümkün değildir. Ancak bazı maddeler yönünden rezerv koyabilme imkanları bulunmaktadır. Nitekim Türkiye de maddenin bazı hükümlerinin uygulanmayacağını bildirir beş başlık halindeki rezervini OECD'ye bildirmiştir. Böylelikle Türkiye, mevcut anlaşmalarında karşılıklı anlaşma usulüne yer verdiğini belirtmiştir.<sup>187</sup>

### **2.5.3. BM Modeli**

OECD Modelinin ikametgâh ilkesini benimseyerek gelişmiş ülkeler lehine hükümler içermesi nedeniyle Birleşmiş Milletler Model Anlaşması yapılmıştır. Nitekim Birleşmiş Model Anlaşması kaynak ilkesini esas almış ve sermaye ithalatı yapan gelişmekte olan devletlerce tercih edilmiştir.<sup>188</sup> Bu durum aynı zamanda eski Doğu Bloku ülkeleri ile bağımsızlığını yeni kazanan ülkeler tarafından da tercih edilmesini sağlamıştır.<sup>189</sup> Örneğin; BM Modeli faiz, gayri maddi hak ve temettü bedellerinin vergilendirilmesi bakımından stopaj oranını gündeme getirmiş ve bu

---

<sup>184</sup> Terzi, G. (2018), s. 33.

<sup>185</sup> Işık, H. (2019) s. 1712.

<sup>186</sup> Terzi, G. (2018), s. 35.

<sup>187</sup> Işık, H. (2019) s. 1737

<sup>188</sup> Terzi, G. (2018), s. 34.

<sup>189</sup> Bayar, İ. N. (2006), s.55.

oranın taraflarca karşılıklı anlaşma ile belirlenebileceği belirtilmiştir. Dolayısıyla yapılan müzakereler neticesinde gelişmekte olan ülkeler kendi faydalarına olacak şekilde stopaj oranı talep edebilecektir.<sup>190</sup>

BM Modeli, vergilendirmeye esas gelirin doğduğu devletin vergilendirme yetkisini kullanmasını sağlayarak, iki farklı ekonomik güce sahip devlet arasında denge kurmaya çalışmıştır.<sup>191</sup> Böylece, gelişmekte olan ülkelerin, ikili anlaşmalarına bu model anlaşmayı esas alması kolaylaşmış ve bu durum BM Modeline popülerlik kazandırmıştır.

Birleşmiş Milletler Model Anlaşması ilk olarak 1980 yılında yayımlanmış ve bu model 1992, 1994, 1995 ve 1997 yıllarında revize edilerek 2001 yılına kadar geçerli olmuştur. 2001 yılında ise yeni bir model anlaşma hazırlanarak yürürlüğe girmiştir. BM Modeli, OECD Model Anlaşmasını kendisine esas almıştır. OECD Modelinden farklı olarak düzenlediği konular ise sabit iş yeri, ticari kazançlar, bağımlı teşebbüsler, temettümler, faizler, gayri maddi hak bedelleri, sermaye değer artışları ve diğer giderlerdir. Aynı zamanda Birleşmiş Milletler Modelinde, OECD 2003 Model metninden çıkartılan serbest meslek kazançları da varlığını sürdürmektedir.<sup>192</sup> BM Modeli son olarak 2021 yılında revizyona uğramıştır.

2021 Revizyonunda, 25'inci madde için bir kısım değişiklikler teklif edilmiştir. Buna göre; 2017 yılında OECD Modeli'nin 25. Maddesinin 1'inci fıkrası değiştirilerek karşılıklı anlaşma usulüne başvuru sürecinin mukim devlet yerine herhangi bir Akit devlete başvurarak başlatılabileceği, tahkim için de bir kısım değişiklikler yapıldığı, bunlar doğrultusunda bir düzenleme yapılabileceği belirtilmiştir. Ancak Komite tarafından bu değişiklikler dikkate alınmamıştır.<sup>193</sup> Bu nedenle BM Modeli'nin 2021 revizyonunda karşılıklı anlaşma usulünü düzenleyen 25'inci maddesi yönünden herhangi bir değişiklik yapılmamıştır.

---

<sup>190</sup> Terzi, G. (2018), s. 35.

<sup>191</sup> Terzi, G. (2018), s. 35.

<sup>192</sup> Bayar, İ. N. (2006), s.54, 55.

<sup>193</sup> *Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters* (2021), Twenty-first session [Çevrimiçi] Erişim Adresi: <https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2020-10/CRP37%20for%2021st%20session%20-%20Technical%20changes%20for%20the%202021%20Update%207OCT20.pdf> Erişim Tarihi: 12.05.2022.

BM Modelinin 2021 yılındaki revizyonunun yorum kitabına, büyük çoğunlukla OECD 2017 Modelinin ve OECD 2014 Modelinin yorum kitaplarındaki maddelerinin entegre edildiği, sadece bazı yerlerine eklemeler ve düzeltmeler yapıldığı görülmektedir. Genel olarak birbirine oldukça benzeyen OECD Modeli ile BM Modeli, son revizyonla birlikte yorum kitabında da benzerliğini korumuştur. Ancak belirtmek gerekir ki; BM Modeli, 25'inci maddenin birinci fıkrası yönünden hala OECD 2014 Modelinde yer alan düzenlemeyi kullandığı için bu kısımda çoğunlukla OECD Modelinin 2014 yorum kitabını düzenlemelerine esas almıştır.

BM Modelinin 25'inci maddesi ile çifte vergilendirmeye maruz kalan mükelleflerin, her iki devlette de ayrı ayrı dava açması yerine karşılıklı anlaşma usulüne başvurarak alternatif bir çözüm yoluyla sorunun çözülmesini amaçlanmıştır.<sup>194</sup>

#### **2.5.4. Türk Modeli**

Türkiye, OECD ve BM bünyesinde gerçekleştirilen uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme çalışmalarının tamamına katılmıştır.<sup>195</sup> Ancak bu anlaşmaların içeriğini tamamen onaylamaması sebebiyle çıkarlarına aykırı olan pek çok maddeye çekince koymuştur. Türkiye, aynı zamanda OECD olmasına rağmen vergi anlaşmaları yapma konusunda oldukça temkinli davranmış ve ilk vergi anlaşmasını Avusturya ile 1973 yılında imzalamıştır. Sonrasında ise model anlaşmalara koyduğu çekinceler doğrultusunda pek çok vergi anlaşması yapmıştır.<sup>196</sup>

Türkiye gelişmekte olan bir ülkedir. Gelişmekte olan ülkeler güçlü sermayesi olmayan, sanayileşme sürecine devam eden ve bu nedenle yabancı yatırımcılara da ihtiyaç duyan ülkelerdir.<sup>197</sup> OECD modelini ele aldığımızda gelişmekte olan ülkeler açısından aleyhe bir model anlaşma statüsünü haiz olduğu görülmektedir. Birleşmiş Milletler modeli ise esas olarak OECD'yi baz alsa da çifte vergilendirmenin önlenmesi noktasında iki farklı alternatif sunmuştur.<sup>198</sup>

---

<sup>194</sup> BM Model (2021), m. 25/1-2 (Alternatif A ve B), para 7.

<sup>195</sup> Soydan, B. Y. (1995), s.48.

<sup>196</sup> Soydan, B. Y. (1995), s.48.

<sup>197</sup> Arslan, D. (2021), s.44.

<sup>198</sup> Işık, H. (2014), s. 37.



Türkiye, gelişmekte olan bir ülke olması ve Türk yatırımcıların yurtdışına açılması ve yabancı yatırımcıların Türkiye'ye gelmesini sağlamak için en avantajlı yolları aramakta ve bu sebeple iki veya üç tane vergi anlaşma taslağını esas almaktadır.<sup>199</sup> Türkiye'nin karma bir sistemi esas alması ilk olarak 1963 tarihli OECD Model anlaşmasına çekince koymasıyla başlamış ve bunun sonucunda Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından bir taslak meydana getirilmiştir. Türk modeli ile anılan bu taslak ile BM ve OECD model anlaşmalarının hükümleri değiştirilmek ve birleştirilmek suretiyle, kaynak ilkesinin esas alındığı karma bir model ortaya çıkartılmıştır.<sup>200</sup> Ancak pek tabii bu modelin uluslararası niteliği bulunmamaktadır.

Türkiye'nin imzaladığı ikili anlaşmalara bakıldığında, bazılarında BM Modelini bazılarında ise OECD Modelini esas aldığı görülmektedir. Bu husus da göstermektedir ki Türkiye, tek bir modeli esas almamakta, çıkarları doğrultusunda uygun bulduğu modele göre hareket etmektedir. Bu karma yapı da Türk Modelini gündeme getirmektedir.<sup>201</sup>

#### **2.5.5. İkili Vergi Anlaşmaları**

Devletler, model anlaşmalardaki kuralları kılavuz almak suretiyle kendi aralarında iki taraflı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları yapmaktadırlar. Bu anlaşmalarda, Akit Devletler bağlama noktaları belirlemekte ve bu konular üzerindeki vergilendirme haklarından vazgeçmektedirler.<sup>202</sup>

Uluslararası hukukta, Devletlerin uluslararası vergilendirmede ortaya çıkan sorunlarını götürecekleri kesin bir çözüm mekanizması belirlenmemiştir. Ancak Devletler ikili anlaşmalarında buna ilişkin bir hüküm getirmişlerse artık bu hükmün uygulanması gerekmektedir.<sup>203</sup>

---

<sup>199</sup> Erdem, T. (2016) "TÜSİAD Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşmaları Çalıştayı Değerlendirme Raporu" *TÜSİAD*, 9 Haziran [Çevrimiçi] Erişim Adresi: <https://tusiad.org/tr/yayinlar/raporlar/item/9018-tusiad-cifte-vergilemeyi-onleme-anlasmalari-calistayi-degerlendirme-raporu>, *Gelir İdaresi Başkanlığı*, Haziran 2016, s. 52. Erişim Tarihi: 16.04.2022.

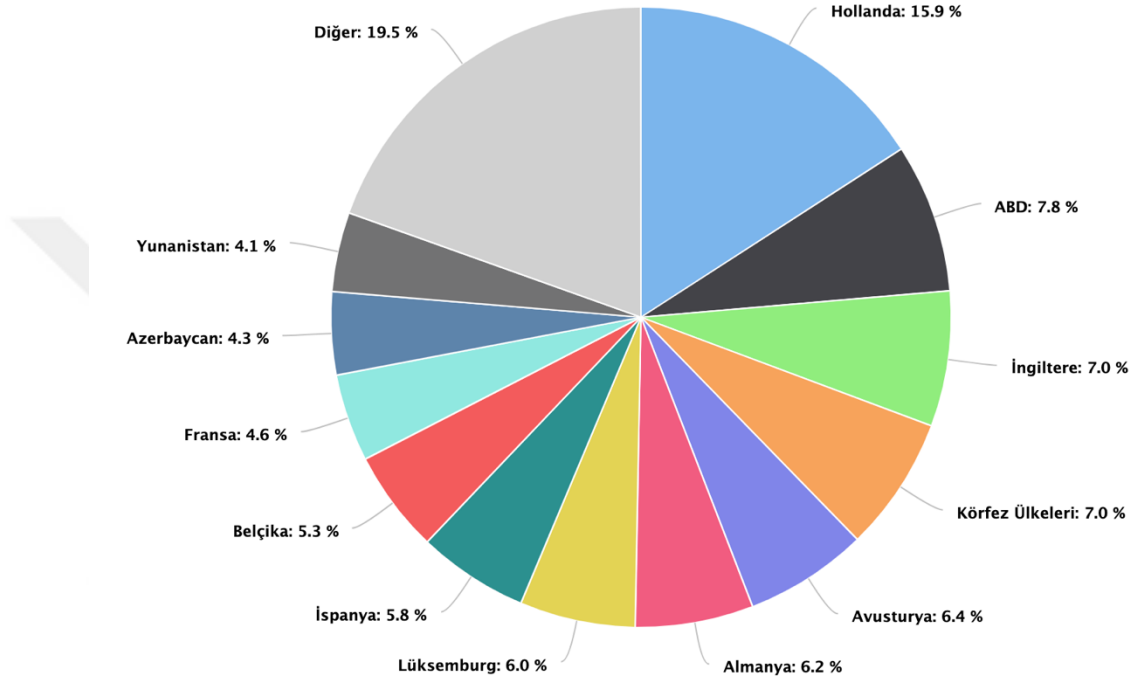
<sup>200</sup> Soydan, B. Y. (1995), s.50.

<sup>201</sup> Kızılgül, U. (2019), *Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Türkiye'nin Model Yaklaşımı*, Maliye Araştırmaları Dergisi, 5 (3), s. 319.

<sup>202</sup> Mert, A. (2015) s.4.

<sup>203</sup> Mert, A. (2015) s.6.

Türkiye Cumhuriyeti Cumhurbaşkanlığı Yatırım Ofisi'nin verilerine göre; 2003-2020 yılları arasında Türkiye'ye uluslararası doğrudan yatırım yapan ülkeler arasında %15,9 pay ile en yüksek orana sahip ülke Hollanda olmuştur. Almanya ise %6,2 pay ile altıncı sırada yer almıştır.<sup>204</sup> Uluslararası doğrudan yatırım yapan ülkelere ilişkin bilgiler aşağıdaki şemada gösterilmiştir.



Şekil 2. En Büyük UDY Kaynağı Ülkeler (2003-2020). (Kaynak: Türkiye Cumhuriyeti Cumhurbaşkanlığı Yatırım Ofisi, 2020)

Türkiye ve Almanya arasında, köklü bir temele ve geçmişe dayanan çok yönlü ilişkiler bulunmaktadır. Bu ilişkiler ise ekonomik, siyasi ve sosyal boyutlara sahiptir.<sup>205</sup> Nitekim ekonomik ilişkilerimiz irdelendiğinde bu görüşü destekler nitelikte olduğu görülmektedir. Türkiye Cumhuriyeti Ticaret Bakanlığı'nın 12.01.2021 yılı raporuna göre; Türkiye'nin en çok ihracat yaptığı ülke Almanya olmuştur.<sup>206</sup> Bu rapor,

<sup>204</sup> [Türkiye Cumhuriyeti Cumhurbaşkanlığı Yatırım Ofisi]. Türkiye'de Uluslararası Doğrudan Yatırım [Web Bazlı Görsel]. Erişim Adresi: <https://www.invest.gov.tr/tr/whyturkey/sayfalar/fdi-in-turkey.aspx>

<sup>205</sup> Turhan, E. (2016) *Türkiye-Almanya Ekonomik ve Siyasi İlişkilerinin Türkiye'nin AB Üyelik Süreci Bağlamında Analizi*, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 59/1 (54), [Çevrimiçi]. Erişim Adresi: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/458410> (Erişim Tarihi: 05.05.2022)

<sup>206</sup> [Türkiye Cumhuriyeti Ticaret Bakanlığı]. En Fazla İhracat Yapılan 10 Ülke [Web Bazlı Görsel].

Türkiye ile Almanya'nın uzun yıllardır etkin ikili ilişkilere sahip olduğunu gösteren bir diğer husustur.

Değer: Milyon ABD Doları Rapor Tarihi: 12.01.2021

Ülke	YIL				Aralık		
	2019	2020	2021	Değişim Oranı (%)	2020	2021	Bir Önceki Yıla Göre Değişim Oranı (%)
<b>Almanya</b>	16.617	15.979	19.325	20,9	1.570	1.781	13,4
Genel İçindeki Payı (%)	9,2	9,4	8,6	-	8,8	8,0	-
<b>ABD</b>	8.971	10.183	14.726	44,6	1.083	1.518	40,2
Genel İçindeki Payı (%)	5,0	6,0	6,5	-	6,1	6,8	-
<b>İngiltere</b>	11.279	11.236	13.708	22,0	1.109	1.336	20,4
Genel İçindeki Payı (%)	6,2	6,6	6,1	-	6,2	6,0	-
<b>Irak</b>	10.223	9.142	11.139	21,8	976	1.169	19,7
Genel İçindeki Payı (%)	5,7	5,4	4,9	-	5,5	5,2	-
<b>İtalya</b>	9.753	8.083	11.480	42,0	848	1.156	36,3
Genel İçindeki Payı (%)	5,4	4,8	5,1	-	4,8	5,2	-
<b>Fransa</b>	7.946	7.195	9.121	26,8	810	1.011	24,9
Genel İçindeki Payı (%)	4,4	4,2	4,0	-	4,5	4,5	-
<b>İspanya</b>	8.139	6.683	9.630	44,1	641	843	31,6
Genel İçindeki Payı (%)	4,5	3,9	4,3	-	3,6	3,8	-
<b>İsrail</b>	4.464	4.704	6.360	35,2	504	695	38,0
Genel İçindeki Payı (%)	2,5	2,8	2,8	-	2,8	3,1	-
<b>Mısır</b>	3.509	3.136	4.523	44,2	353	615	74,2
Genel İçindeki Payı (%)	1,9	1,8	2,0	-	2,0	2,8	-
<b>Hollanda</b>	5.762	5.195	6.772	30,3	511	601	17,4
Genel İçindeki Payı (%)	3,2	3,1	3,0	-	2,9	2,7	-
<b>İlk 10 Ülke Toplamı</b>	86.662	81.536	106.784	31,0	8.406	10.725	27,6
Genel İhr. İçindeki Payı (%)	47,9	48,1	47,4	-	47,1	48,1	-
<b>GENEL TOPLAM</b>	<b>180.833</b>	<b>169.638</b>	<b>225.368</b>	<b>32,9</b>	<b>17.837</b>	<b>22.274</b>	<b>24,9</b>

Şekil 3. En Fazla İhracat Yapılan 10 Ülke. (Kaynak: Türkiye Cumhuriyeti Ticaret Bakanlığı, 2021)

Yukarıda yer alan veriler neticesinde, Türkiye'ye en yüksek yatırımın Hollanda tarafından yapıldığı; Türkiye'nin en fazla ihracat yaptığı ülkenin ise Almanya olduğu görülmektedir. Her iki ülkeyle olan yoğun ekonomik ilişkiler sebebiyle çifte vergilendirme sorununun ortaya çıkma potansiyelinin en yüksek olduğu iki ülke, Hollanda ve Almanya olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu nedenle, Türkiye ile Hollanda ve Türkiye ile Almanya arasında akdedilmiş ikili vergi anlaşmaları, çalışmamızda inceleme konusu yapılmıştır.

#### 2.5.5.1. Türkiye – Almanya Anlaşması

Türkiye ile Almanya arasında ilk olarak 16.04.1985 tarihinde “Türkiye Cumhuriyeti İle Federal Almanya Cumhuriyeti Arasında Gelir Ve Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması” imzalanmıştır. Bu anlaşma, 30.12.1989 tarihinde yürürlüğe girmiş ve 01.01.1990 tarihinde vergilere uygulanmaya başlamıştır. Daha sonra bu anlaşma feshedilerek 19.09.2011 tarihinde

Erişim Adresi:

<https://ticaret.gov.tr/data/5d63d89d13b8762f7c43a738/5-En%20Fazla%20Ihracat%20Yapilan%2010%20Ulke.pdf>

“Türkiye Cumhuriyeti ile Almanya Federal Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi ve Vergi Kaçakçılığını Önleme Anlaşması” (Çalışmanın bundan sonraki bölümünde sadece “Almanya Anlaşması” olarak anılacaktır.) imzalanmıştır. Yeni anlaşma, 01.08.2012 tarihinde yürürlüğe girmiş ve 01.01.2011 tarihinden itibaren vergiler açısından uygulanmaya başlanmıştır. İşbu anlaşmanın 24’üncü maddesinde karşılıklı anlaşma usulü hükümlerine yer verilmiştir. Anlaşmanın dikkat çeken noktası ise uygulama tarihinin, imza ve yürürlük tarihinden önceki bir tarih olan 01.01.2011 tarihinden itibaren geçerli olmasıdır. Yine karşılıklı anlaşma usulüne, çoğu vergi anlaşmasında 25’inci maddede yer verilmiş iken bu usul, Almanya Anlaşmasının 24’üncü maddesinde hayat bulmuştur. Almanya Anlaşmasında, tıpkı OECD ve BM Modelinde olduğu gibi başvuru makamı açısından iki seçenek sunulmuştur.<sup>207</sup> Elbette bu seçeneklerden ayrımcılık yasağı ile ilgili olan ikinci ihtimal, Model Anlaşmalar bölümünde izah ettiğimiz gibi istisnai olup uygulanması için belirli koşulların gerçekleşmesi (ayrımcılığa uğramak gibi) gerekmektedir.

#### **2.5.5.2. Türkiye – Hollanda Anlaşması**

Türkiye ile Hollanda arasında 27.03.1986 tarihinde imzalanan “Türkiye Cumhuriyeti ile Hollanda Krallığı Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması” (Çalışmanın bundan sonraki bölümünde sadece “Hollanda Anlaşması” olarak anılacaktır.) 30.09.1988 tarihinde yürürlüğe girmiş ve 01.01.1989 tarihinde vergiler bakımından uygulamaya konulmuştur. Hollanda Anlaşmasında karşılıklı anlaşma usulü hükümlerine, OECD Model Anlaşmasında olduğu gibi 25’inci maddede yer verilmiştir.

#### **2.5.6. Türk İç Hukukunda Karşılıklı Anlaşma Usulüne İlişkin Düzenlemeler**

Türkiye’de 14.10.2021 tarihli 7338 Sayılı Vergi Usul Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile karşılıklı anlaşma usulü hükümleri ilk kez Türkiye Cumhuriyeti mevzuatına girmiştir. Bu tarihe kadar Türkiye, model anlaşma serhleri ve ikili vergi anlaşmalarını esas alarak karşılıklı anlaşma usulünü uygulamakta idi. Nitekim bu konuda Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından bir kısım rehberler yayımlanmıştır. Bunlar; Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Yer Alan

---

<sup>207</sup> Bkz. Almanya Anlaşması, m.24.

Karşılıklı Anlaşma Usulüne İlişkin Rehber<sup>208</sup>, Türkiye-Almanya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının Uygulanmasına İlişkin Rehber<sup>209</sup> ve Türkiye-Hollanda Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının Uygulanmasına İlişkin Rehberdir.<sup>210</sup>

Türkiye'nin 7338 Sayılı Kanunla birlikte Vergi Usul Kanunu'na eklediği Ek Madde 14, Ek Madde 15, Ek Madde 16, Ek Madde 17 ve Ek Madde 18 ile karşılıklı anlaşma usulünün genel esasları belirlenmiştir. Maddelere ilişkin genel gerekçede;

*“Vergi Usul Kanununa yeni eklenen hükümlerle, ülkemizin taraf olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının "Karşılıklı Anlaşma Usulü" maddesi ile anlaşmaya taraf devletlerce anlaşmanın yorumlanmasından ve uygulanmasından kaynaklanan sorunların çözümlenmesi amaçlanmaktadır. Söz konusu maddede, anlaşmaya taraf devletlerden birinde mukim olanların, taraf devletlerden biri veya her ikisinde kendilerine yapılan vergisel işlemlerin, ilgili anlaşma hükümlerine uygun olmadığı veya olmayacağı sonucuna varmaları durumunda, bu işlemlerin düzeltilmesine yönelik genel kurallar yer almaktadır.<sup>211</sup> Yapılan düzenleme ile karşılıklı anlaşma usulüne başvuru süresi ve karşılıklı anlaşma usulü sürecinin iç mevzuatımızda yer alan zamanaşımı sürelerine ve dava açma sürecine etkisi belirlenmekte, ayrıca mevzuatımızdaki uzlaşma ve tahsilat süreçleri ile karşılıklı anlaşma usulü arasındaki ilişki açıklanmaktadır. Böylece karşılıklı anlaşma usulünün daha etkin hale getirilerek anlaşma kaynaklı sorunların hızlı, etkili ve bu alandaki uluslararası standartlar ile uygulamalara uygun şekilde çözümlenmesi amaçlanmaktadır.<sup>212</sup>” ifadelerine yer verilmiştir.*

<sup>208</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı (2019) *Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Yer Alan Karşılıklı Anlaşma Usulüne İlişkin Rehber* [Çevrimiçi] Erişim Adresi: [https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/CifteVergilendirme/KAU\\_Kilavuzu2019.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/CifteVergilendirme/KAU_Kilavuzu2019.pdf) (Erişim Tarihi: 08.04.2022)

<sup>209</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı (2015) *Türkiye-Almanya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının Uygulanmasına İlişkin Rehber* [Çevrimiçi] Erişim Adresi: [https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/CifteVergilendirme/KAU\\_Kilavuzu2019.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/CifteVergilendirme/KAU_Kilavuzu2019.pdf) (Erişim Tarihi: 08.04.2022)

<sup>210</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı (2015) *Türkiye-Hollanda Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının Uygulanmasına İlişkin Rehber* [Çevrimiçi] Erişim Adresi: [https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/CifteVergilendirme/KAU\\_Kilavuzu2019.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/CifteVergilendirme/KAU_Kilavuzu2019.pdf) (Erişim Tarihi: 08.04.2022)

<sup>211</sup> 7338 Sayılı Kanun'un Genel Gerekçesi, Para 36.

<sup>212</sup> 7338 Sayılı Kanun'un Genel Gerekçesi, Para 37.

O halde yeni düzenlemeyle birlikte, alternatif çözüm yollarından birisi olan karşılıklı anlaşma usulünün daha etkin kullanılmasının ve hatta mükellefler açısından daha cazip bir hale getirilmesinin amaçlandığını söylemek doğru olacaktır.

Yeni düzenlemede dikkat çeken bir diğer nokta ise iç hukuk mevzuatına eklenen bu maddelerde, eski tarihli uygulamaların aksine OECD 2017 Modelindeki değişikliğin esas alınmış olmasıdır. Buna göre mukim devlete başvuruyu zorunlu kılan, vatandaşı olduğu devlete başvurma imkanını ancak ayrımcılığa uğrama koşuluna bağlayan hükümlerden vazgeçilmiş ve mükellefe herhangi bir Akit Devlete başvuru yapma hakkı tanınmıştır. Genel gerekçede de bu eyleme paralel şekilde uluslararası standartlar ve uygulamalar doğrultusunda düzenleme yapıldığı belirtilmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın resmi sitesinde yayınlamış olduğu "Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Vergilendirme Esasları" başlıklı idari düzenlemede, anlaşmaların genel unsurlarına değinilmiştir. Anlaşmadan yararlanacak olan kişiler, anlaşmaya akit devletlerden bir veya ikisinde birden mukim olan kimselerdir. Mukimlik sıfatını haiz olmayan kişiler anlaşmalardan faydalanamayacaktır. Yine anlaşmaların kapsamına giren vergiler, Türk mevzuatı açısından, gelir ve kurumlar vergisidir. İlgili idari düzenlemede karşılıklı anlaşma usulüne ilişkin özetlemede bulunulmuştur:

*"Kendisine başvurulmuş yetkili makam vergilemede hata yapıldığı konusunda mükellefi haklı bulur ise, konuyu diğer Devletin yetkili makamına iletmekte ve sorun yetkili makamlar nezdinde çözülmeye çalışılmaktadır. Taraf Devletlerin yetkili makamları arasında sorunun çözümüne yönelik ulaşılan sonuç mükellefi tatmin ederse sorun giderilmiş olmakta; mükellef sonuçtan memnun kalmaz veya yetkili makamlar sorunun çözümü konusunda uzlaşmaya varamazlar ise konu, vergi tarhiyatının yapıldığı Devletin vergi mahkemesine taşınmaktadır."*<sup>213</sup>

---

<sup>213</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Vergilendirme Esasları [Çevrimiçi] Erişim Adresi: [https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/CifteVergilendirme/cifte\\_vergilendirme.htm](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/CifteVergilendirme/cifte_vergilendirme.htm) (Erişim Tarihi:06.04.2022)

Burada bahsedilen yetkili makamlar, vergi uyuşmazlıklarını çözmek ve bilgi değişimini sağlamak maksadıyla görüşmeler yapmak üzere ülkelerin gelir idarelerince atanan resmi kişilerdir.<sup>214</sup>



---

<sup>214</sup> Işık, H. (2005) s.182.

## BÖLÜM 3: KARŞILIKLI ANLAŞMA USULÜ

### 3.1. Karşılıklı Anlaşma Usulüne Başvuru

#### 3.1.1. Genel Olarak

Karşılıklı anlaşma usulü, OECD Model Anlaşması ile BM Model Anlaşması'nın 25. Maddesinde, Türkiye-Almanya Anlaşması'nın 24. Maddesinde yer almıştır. Türkiye Cumhuriyeti mevzuatına ise 14.10.2021 tarihli 7338 Sayılı Vergi Usul Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 46 ila 50'inci Maddeleri ile girmiştir. Maddelerin amir hükmü gereğince; 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'na Ek Madde 14, Ek Madde 15, Ek Madde 16, Ek Madde 17 ve Ek Madde 18 olarak eklenmiştir.

Karşılıklı anlaşma usulü, en basit tabiriyle vergi anlaşmalarının uygulamalarından doğan uyuşmazlıkların devletlerin katılımı ile müzakere edilerek çözülmesi yöntemidir.

Karşılıklı anlaşma usulü talebi mükelleflerden yahut yetkili makamlardan gelmektedir. Mükelleflerin talebini anlaşmada belirtilen yetkili makamlar ele almakta ve çözüme varmaya çalışmaktadırlar. Müzakere sürecine mükellef katılamamaktadır. Çözümün herhangi bir garantisi bulunmamaktadır.<sup>215</sup>

Anlaşmaya taraf devletlerin birinde mukim olanların, taraf devletlerden herhangi birinde veya ikisinde kendilerine yönelik yapılan işlemlerin, bu anlaşma hükümlerine uygun olmadığı veya olmayacağı sonucuna varmaları durumunda, nasıl bir yol izlemeleri gerektiği OECD Model Anlaşması'nın ve Birleşmiş Millet Model Anlaşması'nın 25'inci maddelerinde açıklanmaktadır.

OECD Model Anlaşmasının 2014 versiyonuna göre iki seçenek sunulmuştur. Anlaşmaya aykırı vergilendirmeye karşılaşılan mükellef mukimi olduğu Akit Devletin yetkili makamına başvurmalıdır. Ancak eğer Model Anlaşmanın 24'üncü maddesinin 1'inci fıkrası gereğince vatandaşlığı sebebiyle ayrımcılığa uğramışsa bu durumda vatandaşı olan devletin yetkili makamlarına başvurabilecektir. BM Modelinde de aynı usul benimsenmiştir.<sup>216</sup>

<sup>215</sup> Işık, H. (2014), s. 523.

<sup>216</sup> BM Model (2021), m. 25/1.



Ancak OECD Modelinin 2017 revizyonunda, 25'inci maddenin 1'inci fıkrasında değişikliğe gidilerek, karşılıklı anlaşma usulüne her iki Akit Devletin de yetkili makamlarına başvurulabileceği şekilde düzenleme getirilmiştir.<sup>217</sup> BM Modelinin 2021 Revizyonunda karşılıklı anlaşma usulünü düzenleyen 25'inci madde yönünden bir değişikliğe gidilmemiştir. Türkiye'nin ikili vergi anlaşmalarında hem OECD 2014 Modelindeki hem de 2021 revizyonu olan BM Modelindeki usulü benimsediği görülmektedir. Buna göre; böyle bir durumla karşılaşan mükelleflerin; Akit devletlerin iç mevzuatlarında öngörülen çözüm yollarıyla bağlı kalmaksızın, mukim oldukları Akit Devletlerin yetkili makamlarına, Mükelleflerin diğer devlette uyruklukları dikkate alınarak bu diğer devletin vatandaşlarından farklı olarak aleyhte bir vergilendirmeye tabi tutulmaları durumunda ise, bu mükelleflerin bu sorunu vatandaşı oldukları devletin yetkili makamlarına başvurma hakları bulunmaktadır.<sup>218</sup> Ancak Türkiye'nin VUK'ta yaptığı yeni düzenleme ile başvurunun yapılacağı yetkili makam yönünden OECD Modelinin 2017 revizyonunu esas aldığı görülmektedir. Bunun ikili anlaşmalarda uygulanabilmesi içinse ikili anlaşmalarda bu yönde bir hüküm bulunması gerekmektedir. Dolayısıyla herhangi bir düzenleme yapılmayan ve OECD 2014 Modelini esas alan anlaşmalar yönünden, Vergi Usul Kanunu hükümleri yerine anlaşma metninin uygulanacağını söylemek doğru olacaktır. Ancak yetkili makamlar karşılıklı olarak anlaşarak, Modelin yeni haline göre anlaşmaları uygulayabilirler.

Bu usul için mükellefler başvuru yapabilecekleri gibi, anlaşma maddelerinin tam anlaşılabilmesi ya da eksiklik olması hallerinde taraf devletlerin yetkili makamlarınca da başvuru yapabilecektir. Dolayısıyla karşılıklı anlaşma usulü sadece mükellefler için getirilmiş bir çözüm yolu değildir.

OECD Model Anlaşması'nın 25'inci maddesinin 1 ve 2'inci fıkralarında, anlaşmanın uygulanmasından kaynaklanan en geniş anlamıyla zorlukların çözümünde ve anlaşma hükümlerine uygun olmayacak şekilde vergi mükelleflerinin vergilendirilmeleri hallerinde, Akit Devletlerin yetkili makamlarının konuyu karşılıklı anlaşma yoluyla çözmek için gayret sarf edecekleri düzenlenmektedir. 3'üncü fıkrada

---

<sup>217</sup> OECD Model (2017), m. 25/1.

<sup>218</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı (2019) *Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Yer Alan Karşılıklı Anlaşma Usulüne İlişkin Rehber*, s.4. [Çevrimiçi] Erişim Adresi: [https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/CifteVergilendirme/KAU\\_Kilavuzu2019.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/CifteVergilendirme/KAU_Kilavuzu2019.pdf) (Erişim Tarihi: 01.03.2022)

ise yetkili makamların anlaşmanın yorumlanması, uygulanması ve vergi anlaşmasında yer almayan vakalar bakımından çifte vergilendirmenin önlenmesi amacıyla karşılıklı anlaşmaya varmaları önerilmektedir. 4'üncü fıkrada ise karşılıklı anlaşmanın pratikte gerçekleştirilebilmesi bakımından yetkili makamların diplomatik yolları kullanmadan birbiriyle doğrudan iletişim kurmaları; gerektiği durumlarda ise görüşmelerin yüz yüze paylaşılabilmesi için ortak komisyon kurulması önerilmektedir.<sup>219</sup>

Birleşmiş Milletler Model Anlaşması'nın 25'inci maddesinde karşılıklı anlaşma usulü Alternatif A ve Alternatif B olarak düzenlenmiştir. Alternatif B'nin, Alternatif A'dan farkı ise tahkim hükümlerine yer vermiş olmasıdır. Buna göre, anlaşmaya varamayan devletler açısından tahkime başvuru imkânı bulunmaktadır. Çalışmamızın bundan sonraki bölümünde her iki alternatif açısından ayrı ayrı açıklama yapılmayacak olup sadece tahkime ilişkin bölümde ikili ayırım yönünden değerlendirme yapılacaktır.

### **3.1.2. Başvuru Usulü**

#### **3.1.2.1. Vergi Model Anlaşmalarına Göre Başvuru Usulü**

##### **3.1.2.1.1. OECD Modeli**

Bir mükellef, Akit Devletlerden birinin veya her ikisinin, OECD Model Vergi Anlaşması hükümlerine aykırı bir şekilde vergilendirme işlemi yaptığını ya da yapacağını öngördüğünde karşılıklı anlaşma usulü süreci için başvuru yapabilmektedir. Çoğu durumda, KAU başvurusu, vergi mükellefinin taraf olduğu bir konu veya işlemle ilgili gelirin düzeltilmesini ya da dengelenmesinin yazılı olarak talep edilmesi şeklindedir.<sup>220</sup>

OECD Model Anlaşmasında da ülkemiz mevzuatında yer aldığı gibi mutlak surette hukuka aykırı bir işlemin yapılmasını şart koşmamış, yapılma ihtimalinin öngörülmüş olmasını bu başvuru yolu için yeterli bulmuştur.

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına aykırı bir şekilde vergilendirme işlemine tabi tutulan yahut bu şekilde vergilendirilme ihtimali olan mükellef, karşılıklı

<sup>219</sup> Işık, H. (2014), s. 524; Nas, A. (2019) *Tax Resolution of Tax Treaty Disputes and Arbitration*, Law & Justice Review, 10 (18), s. 4.

<sup>220</sup> Nas, A. (2019), s. 5.

anlaşma usulüne başvurmak için Akit Devletlerin iç hukukunda öngörülen tedbirleri almak zorunda değildir.

Her ne kadar hukuka aykırı vergilendirme ihtimalinin olması esas alınmışsa da ihtimal kavramı geniş bir anlamı ihtiva etmektedir. Bu nedenle OECD Yorum kitabında buna ilişkin sınırlamaya gidilmiştir. Bir vergi mükellefinin karşılıklı anlaşma usulünü başlatabilmesi için Akit Devletlerden birinin veya her ikisinin birden fazla işleminin, anlaşmaya aykırı bir vergilendirme ile sonuçlanacağını ve vergilendirmenin sadece olası değil “akla yatkın bir risk olduğunu” ortaya koyması gerekmektedir. Örneğin Akit devletlerden birinin vergi kanunundaki değişiklik, bir mükellefin anlaşmaya uygun olmayan bir vergilendirmeye tabi olan belirli bir gelir türü elde etmesi ile sonuçlanacaksa, o mükellef, kanun değiştirilir değiştirilmez ve o mükellef ilgili geliri elde eder etmez veya geliri elde etme olasılığı ortaya çıkar çıkmaz karşılıklı anlaşma usulü başlatabilir.<sup>221</sup>

Hem anlaşma hükümlerine hem de iç hukuktaki mevzuata aykırı vergi tahsilatı yapıldığı durumlarda, anlaşma kuralları ile iç hukuk kuralları arasında ilişki bulunmadığı sürece, sadece anlaşmanın etkilendiği oranda karşılıklı anlaşma usulüne başvurulabilecektir.<sup>222</sup>

Model Anlaşmada, yaygın çifte vergilendirmeye neden olan ve dolayısıyla karşılıklı anlaşma usulünün konusunu oluşturan durumlardan da maddeler halinde bahsedilmiştir.<sup>223</sup> Buna göre;

- Anlaşmanın 7’inci maddesinin 2’inci fıkrası gereğince kazançların bir iş yerine atfedilmesi halinde çıkan sorunlar,<sup>224</sup>
- Anlaşmanın 9’uncu maddesi, 11/6’ıncı maddesi veya 12/4’üncü maddesi çerçevesinde faiz ve gayrimenkul hak bedellerinin fazla kısmının -ödeyen ile gerçek lehdar arasında özel bir ilişki olması durumunda- ödeyen mükellefin

<sup>221</sup> OECD Model (2017), m.25/1-2, para 14.

<sup>222</sup> OECD Model (2017), m.25/1-2, para 8.

<sup>223</sup> OECD Model (2017), m. 25/1-2, para 9.

<sup>224</sup> OECD Model (2017), m. 7/2: Bu Madde ve Maddeler [23 A] ile [23 B] uyarınca, 1’inci fıkrada bahsedilen işyerine her iki Akit Devlette de atfedilecek kazanç, işyeri ve teşebbüsün diğer bölümleri vasıtasıyla teşebbüs tarafından yerine getirilen işlevler, kullanılan varlıklar ve üstlenilen riskler dikkate alınarak bu işyeri aynı veya benzer koşullar altında, aynı veya benzer faaliyetlerde bulunan ayrı ve bağımsız bir teşebbüs olsaydı ne kazanç elde edecek ise aynı miktarda kazanç olacaktır

Devletindeki vergilendirme,

- Borçlu şirketin devleti, faize temettü muamelesi yaptığında, bu muamelenin örneğin, 9'uncu madde veya 11/6'ncı maddeye denk gelen bir Anlaşmanın hükümlerine dayalı olması ölçüsünde, mevzuatın örtülü sermayeyi ele almak için uygulanması durumları,
- Mükellefin mevcut durumuna ilişkin bilgi eksikliğinin, özellikle ikametgahın belirlenmesi, bir iş yerinin mevcudiyeti veya bir çalışanın sağladığı hizmetlerin geçici niteliği ile ilgili Anlaşmanın yanlış uygulanmasına neden olan durumlar en yaygın görülen durumlardır.

Karşılıklı anlaşma usulüne başvurmak isteyen mükellefin başvuru yapacağı makam açısından 2014 Modelinde iki seçenek sunulmuştur. İlk ihtimalde; mükellef, anlaşmaya aykırı vergilendirme işlemine karşı mukimi olduğu devletin yetkili makamına başvuruda bulunarak süreci başlatabilecektir. İkinci ihtimalde ise mukim olmayan kişi, vergileme yönünden diğer devletin kendisine yanlı davrandığı ve mukimliği bahane edilerek vergilendirme bakımından daha ağır bir vergileme ile karşı karşıya kaldığı veya kalabileceği gerekçeleriyle vatandaşı olduğu ülkeye başvurabilecektir.<sup>225</sup>

İlk ihtimale örnek vermek gerekirse; Türkiye'de ikamet eden T kişinin, Almanya'da kazanç getirici bir faaliyette bulunmakta olduğunu varsayalım. Eğer T kişisi, bu kazancının vergilendirme işleminin Almanya ile Türkiye arasında yapılan anlaşma hükümlerine aykırı olarak yapıldığı ya da yapılacağı kanaatine varmış ise mukimi olduğu Türkiye'nin yetkili makamına başvurarak karşılıklı anlaşma sürecini başlatabilecektir.

İkinci ihtimal OECD Model Anlaşmasının 24'üncü maddesinin 1'inci fıkrasına aykırılık durumunda gündeme gelmektedir. Model Anlaşmanın bu hükmünde, Akit Devletten birinin vatandaşı olan kişi, mukimi olmayan ülkede, bu ülkenin vatandaşlarına aynı koşullarda uygulanan vergilemeden daha ağır vergilemeye veya buna bağlı mükellefiyetlere tabi tutulmayacaklardır. Bu hüküm birinci madde

---

<sup>225</sup> Işık H. (2014), s. 526.

hükümlerine bakılmaksızın Akit Devletlerden birinin veya her ikisinin mukimi olmayan kişilere de uygulanacaktır, denilmektedir.<sup>226</sup>

OECD'nin 2017 Modelinde karşılıklı anlaşma usulüne ilişkin olarak yapılan tek değişiklik 25'inci maddenin 1'inci fıkrasında gerçekleşmiştir. Bu Modelde ikili ayırım kaldırılmıştır. Yeni modele göre; Akit Devletlerden birinin veya her ikisinin Anlaşma hükümlerine aykırı vergilendirme yapması halinde yahut mükellef, böyle bir vergilendirme yapılacağı düşündüğünde, bu devletlerin iç hukukunda öngörülen tedbirler dikkate alınmaksızın, her iki Akit Devletin de yetkili makamına başvuru yapabilecektir.<sup>227</sup>

Başvurunun ne şekilde yapılacağına ilişkin olarak Model Anlaşmada özel bir usul belirlenmemiştir. Yorum kitabında da bu hususa değinilmiş ve şekle ilişkin özel kuralların Akit Devletler tarafından oluşturulacağı belirtilmiştir. Eğer her iki Devletin yetkili makamları nezdinde de böyle bir kural yer almamakta ise mükellefin, itirazını, ilgili Devletteki vergilere itiraz usulüyle aynı usulde yapabileceği açıklanmıştır.<sup>228</sup>

Anlaşmanın birinci ve ikinci fıkraları, başvuru yapıldıktan sonra, Devletlere çözüm için gerekli çabayı gösterme yükümlülüğü getirmiştir. Bunun sağlanması içinse müzakereler açısından karşılıklı bilgi değişimi imkanı tanınmış, böylece ivedi şekilde çözüme ulaşılması amaçlanmıştır.

### **3.1.2.1.2. BM Modeli**

Bir mükellef, Akit devletlerden birinin veya her ikisinin BM Model Anlaşması hükümlerine aykırı şekilde vergilendirme yaptığı ya da yapacağı kanaatine vardığında karşılıklı anlaşma usulüne ilişkin sürecin başlatılması için talepte bulunabilir.

BM Model Anlaşması hükümlerine göre, mükellef anlaşmaya aykırı vergilendirme tehdidi altında ise karşılıklı anlaşma usulüne başvurmak için Akit Devletlerin iç mevzuatlarında öngörülen yollara başvurmak zorunda değildir.<sup>229</sup> O halde model anlaşmaya göre karşılıklı anlaşma usulünün, iç hukuk yollarının tüketildikten sonra

<sup>226</sup> OECD Model (2017), m. 25/1

<sup>227</sup> Semercigil M. (2017) *2017 Revize Oecd Vergi Anlaşması Modeli Yorum Ve Açıklamaları* [Çevrimiçi]. Erişim Adresi: <https://rehberdanismanlik.com/2017-revize-oecd-vergi-anlasmasi-modeli-yorum-ve-aciklamalari-murat-semercigil/> (Erişim Tarihi: 03.04.2022)

<sup>228</sup> OECD Model (2017), m. 25/1-2, para 16.

<sup>229</sup> BM Model (2021), m. 25.

başvurulacak bir kanun yolu değil, doğrudan başvurulacak alternatif bir çözüm yolu olduğunu söylemek doğru olacaktır.

BM Modelinde de başvuru konusu anlaşmaya aykırılıklar açısından sınırsız bir ihtimal sunulmamıştır. Karşılıklı anlaşma usulüne başvurulabilmesi için Anlaşmaya aykırı vergilendirmenin sadece ihtimal olması yeterli görülmemiş aynı zamanda muhtemel olması şartı da koşulmuştur. Örneğin, bir mükellefin Akit Devletlerden birisinde alması gereken kişisel beyan raporlaması, ilgili Devlet tarafından kişisel olmayan beyan raporlaması kapsamına alınması önerilirse, bu durumda Anlaşmaya aykırı bir vergilendirme muhtemel olacağından, karşılıklı anlaşma usulüne başvuru söz konusu olabilecektir.<sup>230</sup> İlk aşamada, yapılan işlemlerin karşılıklı anlaşma usulüne uygun olup olmadığını mükellef değerlendirecektir. Ancak mükellefin bu iddiasını makul delillerle ispat etmesi gerekmektedir.<sup>231</sup>

BM Modelinde de OECD 2014 Modeline benzer şekilde başvurunun yapılacağı yetkili makamın seçimi noktasında iki imkân tanınmıştır. İlk seçeneğe göre; mükellef, anlaşmaya aykırı vergilendirme işlemine karşı mukimi olduğu devletin yetkili makamına başvuruda bulunabilecektir. İkinci ihtimalde ise mukim olmayan mükellef, vergileme yönünden diğer Akit Devlet tarafından taraflı muameleye maruz kaldığı ve mukimliği sebebiyle vergilendirme bakımından daha ağır bir vergilendirme işlemi ile karşı karşıya kaldığı veya kalabileceği gerekçeleriyle vatandaşı olduğu ülkeye başvuruda bulunabilecektir.<sup>232</sup>

Ayrımcılığa dayalı ikinci ihtimal kaynağını, anlaşmanın 25'inci maddesinde yer alan 24'üncü maddenin 1'inci fıkrasından almaktadır.<sup>233</sup> Nitekim, BM Modelinde de OECD 2014 Modeline benzer şekilde ayırım yapmama ilkesine aykırı davranan Akit Devlete karşı başvuru yönünden mukimliği seçenek olarak sunmuştur. Böylece mükellefin vatandaşı olduğu ve tarafsız olan Akit Devlete başvuru imkânı ile hakları korunmuştur.

Bu duruma örnek vermek konunun daha iyi anlaşılması açısından fayda sağlayacaktır. Örneğin; Hollanda uyruklu olan A kişisinin, Almanya'nın mukimi

---

<sup>230</sup> BM Model (2021), m. 25, para 12/14.

<sup>231</sup> BM Model (2021), m. 25, para 12/14.

<sup>232</sup> BM Model (2021), m. 25.

<sup>233</sup> BM Model (2021), m. 24/1.

olduğunu ancak Türkiye’de bir işletme açtığını varsayalım. Türkiye normalde aynı koşullarda işletmesi olan Türk vatandaşlarına %20 vergi uygulamakta iken A kişinin bu işletme nedeniyle elde ettiği gelire, Hollanda vatandaşı olması sebebiyle %30 vergi uygulamışsa ya da uygulama ihtimali varsa bu durumda mukimi olduğu ülke Almanya olmasına rağmen, vatandaşı olduğu ülke olan Hollanda’nın yetkili makamlarına başvuru yapabilecektir.

ÇVÖA’larda yetkili makam terimi tanımlanmıştır. (OECD Modeli 3(1)(f)) Buna göre; yetkili makam her Akit Devletin vergi idaresidir.<sup>234</sup>

BM Modelinin yorum kitabında, Model Anlaşmadaki mukimi olunan devlete başvuru imkanı zaruri bir şart olarak görülmemiş, bu konuda Devletlere serbesti sağlanmıştır. Şöyle ki; başvurunun herhangi bir akit devlete yapılmasının daha uygun olacağını düşünmeleri halinde, mükelleflere davalarını herhangi bir Akit Devlete sunma hakkı verebilirler. Ancak böyle bir durumda anlaşma metninin değiştirilmesi gerekecektir.<sup>235</sup>

Devletler kendilerine yapılan başvuruyu çözme konusunda çaba sarf etmekle yükümlü tutulmuşlardır. BM Modeli, bu görüşün bir sonucu olarak, Akit Devletlerin birisinin yasasında başvurudan sonra beklenmeyen bir değişiklik meydana gelmesi halinde mükelleften yeni bir talep istenmesi yerine, mevcut talepte revizyonu uygun bulmuştur. Böylece mükellefin hakkı ve başvurusu korunmuş olacaktır.<sup>236</sup>

BM Modelinde, OECD Modeline benzer şekilde, devletlerin birbirleriyle istişare edebilmelerini sağlayan bir mekanizma öngörülmüştür.

### **3.1.2.2. İkili Vergi Anlaşmalarına Göre Başvuru Usulü**

#### **3.1.2.2.1. Türkiye-Almanya Anlaşması**

Almanya Anlaşması’nın 24’üncü maddesinde aşağıda yer alan hükme yer verilmiştir:

*“Bir kişi, Akit Devletlerden birinin veya her ikisinin işlemlerinin kendisi için bu Anlaşma hükümlerine uygun düşmeyen bir vergileme yarattığı veya yaratacağı kanaatine vardığında, bu Devletlerin iç mevzuatlarında öngörülen çözüm*

<sup>234</sup> Holmes, K. (2007) s. 398.

<sup>235</sup> BM Model (2021), m. 25/1, para. 19.

<sup>236</sup> BM Model (2021), m. 25/1, para. 29.

*yollarıyla bağı kalmaksızın, durumu mukimi olduğu Akit Devletin yetkili makamına veya durumu 23'üncü maddenin 1'inci fıkrasına uygun düşerse, vatandaşı olduğu Akit Devletin yetkili makamına arz edebilir.”<sup>237</sup>*

Bu hükme göre, mükellef eğer anlaşma hükümlerine aykırı bir vergilendirmeye tabi tutulmuş ise ya da aykırı bir vergilendirmeye tabi tutulacağına ilişkin bir kanaate vardysa mukimi olduğu devletin yetkili makamına başvuruda bulunabilecektir.<sup>238</sup> Örneğin; Almanya mukimi olan A kişisi, Türkiye’de bir işletme açarsa ve bu işletmeden elde ettiği gelirler nedeniyle Türkiye’de fazladan vergilendirmeye tabi tutulursa, bu durumda mukimi olduğu Almanya’nın yetkili makamlarına karşılıklı anlaşma prosedürünü başlatmak için başvurabilecektir.

Diğer bir örnek ise; Almanya’da yaşayan Mustafa Bey Türkiye’de motorlu taşıt üreten bir firmaya koltuk sisteminin tasarlanmasına yönelik teknik destek hizmeti vermiş ve bu hizmet karşılığında kendisine yapılan ödemeler üzerinden Anlaşmanın “Gayrimaddi Hak Bedelleri”ne ilişkin 12 nci maddesi uyarınca % 10 vergi kesintisi yapılmıştır. Mustafa Bey, verdiği hizmetin, Anlaşmanın 12 nci maddesi kapsamında değil “Serbest Meslek Faaliyetleri”ne ilişkin 14 üncü maddesi kapsamında değerlendirilmesi gereken bir hizmet olduğunu ileri sürmektedir. Bu durumda Mustafa Bey, yanlış olduğunu düşündüğü bu vergilemenin düzeltilmesi amacıyla mukimi olduğu devlet olan Almanya yetkili makamlarına başvurabilecektir.<sup>239</sup>

<sup>237</sup> Bkz. Almanya Anlaşması m. 24/1

<sup>238</sup> Almanya Anlaşması madde 3/1-j fıkrasında yetkili makam terimi tanımlanmıştır. Bu anlaşmada geçen yetkili makamlar aşağıda yer alan makamları temsil eder: Türkiye Cumhuriyeti’nin Maliye Bakanı veya onun yetkilendirdiği temsilcisi; Almanya Federal Cumhuriyeti’nin Federal Maliye Bakanlığı ya da onun yetkili temsilcisi yetkili makamlardır.

Her ne kadar Almanya Anlaşmasında yetkili makam Maliye Bakanı veya onun yetkili temsilcisi olarak belirtilmişse de gerek 22.10.2021 tarihinde yürürlüğe giren VUK hükümleri gereğince gerekse de Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayınlanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Yer Alan Karşılıklı Anlaşma Usulüne İlişkin Rehberin 4 nolu bölümünde “Türkiye’de Karşılıklı Anlaşma Usulü başvuruları: Gelir İdaresi Başkanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Müdürlüğü Devlet Mahallesi Merasim Caddesi No:9/1 06450 Çankaya/ANKARA adresine yazılı olarak yapılacaktır.” hükmüne yer verilmiştir. O halde Türkiye açısından yetkili makam, Maliye Bakanlığı’na bağlı olan Gelir İdaresi Başkanlığı’dır.

[https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/CifteVergilendirme/KAU\\_Kilavuzu2019.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/CifteVergilendirme/KAU_Kilavuzu2019.pdf)

Erişim Tarihi: 23.02.2022

<sup>239</sup> GİB (2015) “Almanya’da Yaşayan Vatandaşlarımız İçin Türkiye-Almanya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının Uygulanmasına İlişkin Rehber”, s.13.



Ancak gerek Model Anlaşmalarda gerekse de Almanya Anlaşmasında yer verildiği üzere, vatandaşı olduğu ülke sebebiyle ayrımcılığa uğrama ihtimali olan mükellef, vatandaşı olduğu ülkenin yetkili makamlarına da başvurabilecektir.

Örneğin; Almanya mukimi ve Türk vatandaşı olan A kişinin hem Almanya'da hem de Türkiye'de işletmesi var ise Almanya, A kişisine Türk olması sebebiyle daha fazla vergilendirmede bulunuyorsa bu durumda A kişisi Almanya'nın mukimi olmasına karşın vatandaşı olduğu Türkiye'nin yetkili makamları vasıtasıyla karşılıklı anlaşma usulü sürecini başlatabilecektir.

Mukimi olunan yer kavramı her ne kadar sözlüklerde ikamet edilen ülke olarak yer alsada uluslararası vergi anlaşmaları kapsamında mukimlik, çok daha geniş bir kavramdır. Nitekim Almanya Anlaşmasının 4'üncü maddesinde de mukim kavramı açıklanmıştır.<sup>240</sup> Buna göre bir kişinin mukimi olduğu Akit Devlet belirlenirken sadece ikamet etmesi hususu dikkate alınmamaktadır. Aksine, mukim olunan devlet belirlenirken birden fazla husus değerlendirme konusu yapılmaktadır. Mukimi olunan devletten bahsedebilmek için öncelikle o devletin mevzuat hükümlerine bakılması gerekmektedir. Devlete ait mevzuat hükümleri gereğince, gerçek kişiler için ikametgahı ya da evi nedeniyle; tüzel kişiler içinse kanuni ana merkezi, yönetim yeri veya benzer başka herhangi bir ölçüt sebebiyle bu ülkede vergiye tabi olan kişi, o devletin mukimi sayılacaktır. Ancak her zaman bu ölçütler yeterli olmamakta, gerçek kişi mükellefin ikametgahı ya da evi nedeniyle vergiye tabiiyeti her iki ülke açısından da söz konusu olabilmekte yani kişi, her iki devletin yasalarına göre de mukim sayılabilmektedir. Bu durumda kişinin daimî olarak kaldığı evinin bulunduğu devlet, mukimi olunan devlet sayılacaktır. Bu kişinin her iki devlette de daimi olarak kaldığı evinin bulunduğu durumlarda ise kişisel ve ekonomik ilişkilerinin daha yakın olduğu devletin mukimi kabul edilecektir. Örneğin kişinin işletmelerinin daha yoğun olduğu, daha çok vakit geçirdiği ülke Almanya'dan ziyade Türkiye ise ya da eşi ve çocukları Türkiye'de yaşıyor ise bu aşamada Türkiye'nin mukimi olduğu kabul edilecektir. Fakat her iki devletle de böyle yakın bir bağı yok ise (kişisel ve ekonomik ilişkiler yönünden) kalmayı alışkanlık edindiği evin bulunduğu ülkenin mukimi sayılacaktır. Örneğin kişi, yılın dokuz ayını Almanya'daki evinde üç ayını Türkiye'de geçiriyorsa Almanya'nın mukimi kabul edilecektir. Eğer kişi her iki ülkede de böyle bir eve sahip

---

<sup>240</sup> Bkz. Almanya Anlaşması m. 4.

değilse ya da her iki ülkede de eşit kalıyorsa bu durumda vatandaşı olduğu ülkenin mukimi sayılacaktır.<sup>241</sup> Kişinin her iki ülkenin de vatandaşı olmadığı durumlarda ise Akit Devletlerin yetkili makamları karşılıklı anlaşma yolu ile çözüme ulaşacaklardır.

Mukimliğe ilişkin maddenin OECD Model Anlaşmasında yer alan anlaşmayla aynı olduğu görülmektedir.<sup>242</sup> Tüzel kişiler açısından ise hem Almanya'nın hem de Türkiye'nin mukimi olduğunda, problem Akit Devletlerin yetkili makamlarının karşılıklı anlaşması yöntemiyle çözülmeye çalışılacaktır. Ancak Akit Devletler ortak paydada birleşemez ve sorun yine çözülemezse bu durumda vergi mükellefi olan tüzel kişi her iki Akit Devletin de mukimi kabul edilmeyecektir. Tüzel kişilerin mukimliğinin belirlenmesinde yaşanan sorunlar açısından Anlaşmanın Ek Protokolüne de hüküm konulmuştur.

*“Anlaşma eki Protokol'ün 1'inci maddesinde, kurumların mukimliğinin belirlenmesinde problem çıktığında, tarafların iş merkezi kavramına öncelik verecekleri kaydedilmiştir. Böylece kurumların mukimliği, OECD Modeli paralelinde düzenlenmiş olmaktadır. Ancak, sorun tek aşamada değil, iki aşamada çözümlenecektir: (1) önce her iki kriter de dikkate alınarak, sorun mahallinde çözümlenmeye çalışılacaktır; bu olmadığında, (2) Akit Devletlerin yetkili makamları karşılıklı anlaşmayla, kurumun fiilen yönetildiği, kontrol edildiği, önemli yönetim politikalarının karara bağlandığı yeri (iş merkezini) belirleyecekler ve iş merkezini, bu kurumun mukim olduğu yer olarak kabul edeceklerdir. Eğer sorun gene de çözümlenemezse, o zaman bu kurum bu Anlaşma'dan kaynaklanan menfaatlerden yararlanamayacaktır.”<sup>243</sup>*

Bir diğer örneği incelemek gerekirse; Türkiye'de uzun zamandır danışmanlık sektöründe yer alan ve bu alanda hizmeti Türkiye'de mukim olan Yayın Limited Şirketi aracılığıyla veren Gertz Şirketinin vergilendirmesi ne şekilde olacaktır? Almanya Anlaşması'nın 14'üncü maddesine göre serbest meslek faaliyeti nedeniyle vergilendirme, sadece diğer Akit Devletin gerçek kişilerinin vergilendirilmesinde uygulanmaktadır. Bu nedenle bu madde tüzel kişi niteliğini haiz Gertz şirketine

---

<sup>241</sup> Bkz. Almanya Anlaşması, m.4.

<sup>242</sup> Semercigil, M. (2017) *Türkiye'nin Taraf Olduğu Bazı Vergi Anlaşmaları Hakkında Yorumlar*, İstanbul: Huz Akademi Yayıncılık A.Ş., s.12.

<sup>243</sup> Semercigil, M. (2017), s. 12.

uygulanmayacaktır. Anlaşmanın 5/3-b maddesinde iş yeri tanımlanmış ve diğer Akit Devletin danışmanlık şirketlerinin iş yeri kabul edilebilmesi için süre şartı ve çalışanları ya da bu amaçla görevlendirilen personelleriyle hizmeti sunması şartı konulmuştur. Somut olayda Almanya şirketi, Türkiye mukimi bir şirketle hizmetlerini yürüttüğü için artık burada süre şartına bakılmayacaktır. Burada Türkiye’de bulunan şirketin faaliyetleriyle sınırlı olacak şekilde Türkiye’nin vergi alma hakkı vardır.<sup>244</sup>

#### **3.1.2.2.2. Türkiye-Hollanda Anlaşması**

Hollanda Anlaşması’nın 25’inci maddesi hükümleri, OECD ve BM Model Anlaşması esas alınarak hazırlanmıştır. Nitekim başvuru usulü yönünden, Hollanda Anlaşmasında da OECD 2014 Modeli ve BM Modelinde yer aldığı gibi iki ihtimale yer verilmiştir. Buna göre;

*“Devletlerden birinin bir kişisi, Devletlerden birinin veya her ikisinin işlemlerinin kendisi için bu Anlaşma hükümlerine uygun düşmeyen sonuçlar yarattığı veya yaratacağı kanaatine vardığında, bu Devletlerin milli mevzuatlarında öngörülen müracaat usulleriyle bağlı kalmaksızın, durumu mukimi olduğu Devletin yetkili makamına arz edebilir. Bu kişinin durumu 24’üncü Maddenin 1 inci fıkrasına uygun düşerse, o zaman vatandaşı olduğu Devletin yetkili makamına başvurabilir.”<sup>245</sup>*

O halde Hollanda Anlaşmasında da bir mükellefin anlaşma hükümlerine aykırı olarak vergilendirilmesi ya da vergilendirileceğine dair şüphe duyması durumunda Akit Devletlerin iç mevzuatlarında öngörülen prosedürlere gerek kalmaksızın mukimi olduğu ülkeye başvurabilecektir. Örneğin; Türkiye’nin mukimi olan T kişisi, Hollanda’daki gelir getirici faaliyetleri sebebiyle Hollanda’da, anlaşma kurallarına aykırı şekilde vergilendirilirse ya da vergilendirilme ihtimali doğarsa -misal Hollanda’nın yetkili makamlarınca olağan dışı belgeler istenirse veya vergi müfettişlerinden daha fazla vergilendirme yapılacak olduğuna ilişkin söylemler duymuş ise- mukimi olduğu ülke olan Hollanda’ya karşılıklı anlaşma usulü hükümlerine göre başvuru yapabilecektir.

Almanya’da Yaşayan Vatandaşlarımız İçin Türkiye-Almanya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının Uygulanmasına İlişkin Rehber’de

<sup>244</sup> 4 Seri No’lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği, 3.2.2.2.2. Tüzel Kişi ve Teşebbüsler Açısından, Örnek 6.

<sup>245</sup> Bkz. Hollanda Anlaşması m. 25/1.

(Çalışmanın bundan sonraki bölümünde “Almanya Rehberi” olarak anılacaktır.) yer alan örneğin Türkiye-Hollanda olarak düzenlenmiş hali Hollanda’da Yaşayan Vatandaşlarımız İçin Türkiye-Hollanda Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının Uygulanmasına İlişkin Rehber’de (Çalışmanın bundan sonraki bölümünde “Hollanda Rehberi” olarak anılacaktır.) yer almıştır.<sup>246</sup> Tekrardan kaçınmak maksadıyla aynı örneğe burada yer verilmeyecektir.

Başvurunun mukimi olunan ülkeye yapılması esastır. Ancak belirli koşullar gerçekleştiğinde vatandaşı olunan ülkeye de başvuru yapılabilmesi mümkün olacaktır.<sup>247</sup> Karşılıklı anlaşma usulü bakımından bu istisnaya bizzat madde metninde yer verilmiştir. Buna göre mükellef, eğer Hollanda Anlaşmasının 24/1’inci maddesi<sup>248</sup> gereğince ayrımcılığa uğramış ise bu durumda vatandaşı olan ülkeye başvurabilecektir. Örneğin; Hollanda vatandaşı olan vergi mükellefi H, Türkiye’nin mukimidir. H, Türkiye’deki gelir getirici faaliyetleri nedeniyle Türkiye’nin yetkili makamları tarafından Hollanda vatandaşı olması sebebiyle ayrımcılığa uğramış ise - misal Hollanda’nın aynı vergi konusunda vatandaşlarına daha fazla vergi uyguladığı gerekçesiyle H’ye Türk vatandaşlarına uygulanan vergi oranından daha fazla vergi oranı uygulanması- Türkiye’nin mukimi olmasına karşın Hollanda’nın yetkili makamlarına karşılıklı anlaşma usulü sürecini başlatmak için başvurabilecektir.

Mukimlik kavramı, Hollanda Anlaşmasının 4’üncü maddesinde incelenmiştir. Madde metni, OECD ve BM Model Anlaşmalarıyla aynı niteliktedir. Gerçek kişi mükellefin mukimliğinin tespitinde birden fazla hususa yer verilirken, tüzel kişi mükellef açısından iş merkezinin bulunduğu yer esas alınmıştır.<sup>249</sup> O halde karşılıklı anlaşma usulüne başvuru için öncelikle mukimlik tespit edilecek, akabinde uyrukluk nedeniyle ayrımcılık olup olmadığı tespit edilecektir.

---

<sup>246</sup> GİB (2015), “Hollanda’da Yaşayan Vatandaşlarımız İçin Türkiye-Hollanda Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının Uygulanmasına İlişkin Rehber”, s. 13.

<sup>247</sup> Bkz. Hollanda Anlaşması m. 25/1.

<sup>248</sup> Hollanda Anlaşması m. 24/1: “Devletlerden birinin vatandaşları diğer Devlette o Devletin vatandaşlarının aynı koşullarda karşı karşıya kaldıkları veya kalabilecekleri vergilemeden ve buna bağlı mükellefiyetlerden değişik veya daha ağır vergilemeye ve buna bağlı mükellefiyetlere tabi tutulmayacaklardır. Bu hüküm, İnci Madde hükümlerine bakılmaksızın, Devletlerden birinin veya her ikisinin de mukimi olmayan kişilere de uygulanacaktır.”

<sup>249</sup> Bkz. Hollanda Anlaşması m. 4.

### 3.1.2.3. Vergi Usul Kanunu Hükümlerine Göre Başvuru Usulü

Başvurunun usulüne ilişkin olarak OECD önerisi doğrultusunda Türkiye, KAU'ya Başvuru Rehberi'ni yayınlamış ve rehber ekli formda belirtilen bilgi ve belgelerle başvurulması gerektiğini belirtmiştir. Dolayısıyla OECD önerisi doğrultusunda alınmış olan bu karar artık Türkiye'yi bağlamakta ve Türkiye'ye yapılacak başvurular açısından bir usul belirlenmiş olmaktadır.<sup>250</sup> Nitekim 14.10.2021 tarihli ve 7338 Sayılı Kanunla yapılan değişiklik kapsamında Vergi Usul Kanunu'na eklenen 14. Ek madde ile karşılıklı anlaşma usulüne başvuruyu kimin yapacağı, hangi koşullarda bu başvurunun yapılabileceği, süre ve usulünün ne olduğu belirlenmiştir. Nitekim 7338 Sayılı Kanun'un genel gerekçesinde de ilgili hususların belirlenerek karşılıklı anlaşma usulünün daha etkin hale getirilmesi, böylece anlaşma kaynaklı sorunların hızlı, etkili ve bu alandaki uluslararası standartlar ile uygulamalara uygun şekilde çözümlenmesinin amaçlandığı belirtilmiştir.<sup>251</sup>

VUK hükümleri gereğince, karşılıklı anlaşma usulüne iki durumda başvurabilmek mümkündür. İlkinde, mükellefin çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasına aykırı şekilde vergilendirilmiş olması gerekmektedir. Mükellef, tarhiyat işlemi gerçekleştirilmiş bir vergilendirme işlemini, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasına aykırılık iddiası ile karşılıklı anlaşma usulü hükümlerine konu edebilecektir. İkincisinde ise mükellefin vergi anlaşmalarına aykırı şekilde vergilendirileceğine dair kuvvetli şüphe bulunması gerekmektedir. Bu durumda henüz vergilendirme işlemi tamamlanmamış ancak vergilendirme işleminin anlaşmalara uygun olmadığına dair kuvvetli bulgular bulunmalıdır.<sup>252</sup> Buradaki kuvvetli şüphe için mutlaka tarhiyat işleminin bulunmasına gerek olmamaktadır. Tarhiyat riskinin var olması da yeterli olacaktır.

Başvuru yapılacak makam yönünden VUK, OECD 2017 Modeli esas almıştır. İlgili hüküm gereğince aleyhlerinde işlem yapılmış olan mükellefler, yanlışlığın dostane yollarla çözümlenmesini Türkiye'nin yetkili makamı olan Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan talep edebileceği gibi Anlaşmaya taraf devletlerden birisinin yetkili makamları aracılığıyla da talepte bulunabilecektir.<sup>253</sup>

<sup>250</sup> Öcal, E. (2010), *Karşılıklı Anlaşma Yöntemi*. Vergi Sorunları Dergisi, 7 (262), s. 27.

<sup>251</sup> 7338 Sayılı Kanun'un Genel Gerekçesi, para 37.

<sup>252</sup> VUK Ek Madde 14/1.

<sup>253</sup> VUK Ek Madde 14/1.

Karşılıklı anlaşma usulü hükümlerinde bazı durumlarda başvuru konusunun bölünebilmesine imkân tanınmıştır. Bu durumda başvuru hem tüm vergilendirme işlemi için yapılabilmekte hem de vergilendirmenin matrah veya vergi farkları itibarıyla bölünebildiği hallerde, sadece toplam farkın çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları kapsamındaki bölümüne isabet eden kısmı için başvuru yapılabilmektedir.<sup>254</sup> Örneğin; mükellef A, vergiye konu olay ile ilgili beyanda bulunduğu Almanya'da kendisine %20 vergi tahakkuku yapılmıştır. Aynı konu ile ilgili olarak kaynak ülkesi olan Türkiye'de de %20 vergi matrahı hesaplanmıştır. Ancak daha sonra Alman Vergi İdaresi tarafından yapılan incelemede vergiye konu oranın %30 olması gerektiğine kanaat getirilmiş ve aradaki fark yönünden A'ya tebligat yapılmıştır. Bu durumda A, sadece %10'luk vergi farkı yönünden karşılıklı anlaşma usulüne başvurabilecektir.

### **3.1.3. Başvuru Süresi**

Karşılıklı anlaşma usulüne başvuru süresi ve usulü olarak çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasında yer alan süre ve usul uygulanması öncelikli koşuldur. Bir başka deyişle başvurunun değerlendirilebilmesi için öncelikle çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması hükümlerine bakılması gerekmektedir.

#### **3.1.3.1. Vergi Model Anlaşmalarına Göre Başvuru Süresi**

##### **3.1.3.1.1. OECD Modeli**

OECD Model Anlaşmasına göre, sözleşme hükümlerine aykırı vergilendirme yapılması ya da yapılacak olmasına ilişkin şüphe bulunması halinde, bu işleme ilişkin karşılıklı anlaşma usulüne üç yıl içerisinde başvurmak zorundadır. Süre ise sözleşme hükümlerine aykırı vergilendirmenin ilk bildirimini ile başlamaktadır.<sup>255</sup>

Görüldüğü gibi OECD Model Anlaşması başvuru için iki katı kural benimsemiştir. İlk olarak başvurunun Akit Devletlerden birinin yetkili makamına yapılması gerekir. İkinci olarak ise Anlaşmaya uygun olmayan vergilendirmeye neden olan işlemin ilk bildirimini takip eden üç yıl içinde başvurunun yapılması gerekir. Anlaşma, itirazların şekline ilişkin olarak herhangi bir özel kural koymamaktadır. Yetkili makamlar, uygun olduğunu düşündükleri özel usuller koyabilirler. Ancak

<sup>254</sup> Bkz. VUK Ek Madde 14/2.

<sup>255</sup> OECD Model (2017), m.25/1.

herhangi bir özel usul belirtilmemişse, itirazlar, ilgili Devletin vergi makamlarına sunulan vergilerle ilgili itirazlarla aynı şekilde yapılabilecektir.<sup>256</sup>

Burada üç yıllık zaman sınırı getirilmesinin amacı, idareleri geç itirazlara karşı korumaktır.<sup>257</sup> Ancak bu sınırlama mutlak değildir. Eğer Akit Devletler ikili anlaşmalarında mükelleflerin yararına olacak şekilde daha uzun süre koyabilirler. Örneğin Akit devletlerin kendi iç düzenlemelerinde belirtilen süreler daha uzun olduğu için karşılıklı anlaşma usulünde de daha uzun bir süreyi benimsemek isteyebilirler. Buna herhangi bir engel bulunmamaktadır. O halde üç yıllık sürenin devletler açısından minimum kabul edileceğini söylemek uygun olacaktır.<sup>258</sup>

Üç yıllık zamanaşımı süresinin mükellef yararına yorumlanması esastır. Bu nedenle üç yıllık zamanaşımı süresi, yapılan vergilendirme işleminin mükellefe ilk resmi bildirimle başlayacaktır. Ancak mükellef bu vergilendirme işleminin anlaşmaya aykırı olduğunu anladığı anda karşılıklı anlaşma usulüne başvurabilecektir. Dolayısıyla mükellefin bildirimden önce karşılıklı anlaşma usulüne başvurma imkanı olmasına rağmen, zamanaşımının başlangıcı için daha sonraki bir tarih olan bildirim tarihi esas alınacaktır.<sup>259</sup>

Bildirimde neyin esas alınacağı genellikle iç hukuk kurallarına göre tayin edilecektir. Devletlerin iç hukuku, genellikle bildirim gönderildiği zamanı, gönderildikten sonra geçen belirli gün sayısını, gönderildiği yere varacağı tahmin edilen zamanı (her ikisi de olası tebellüğ zamanları) veya gerçekten fiziksel olarak tebliğ edildiği zamanı (fiziksel tebellüğ zamanı) dikkate alacaktır. Eğer bu tarz kurallar yok ise yine mükellefin en lehine şekilde yorum yapılması gerekecektir. Fiziksel tebliğ tarihi tespit edilemiyorsa, bildirim zamanı olarak bildirim normal şartlarda ilgili adrese tebliğ edileceğinin tahmin edildiği tarih esas alınacaktır.<sup>260</sup> Mükellefin kişisel beyanda bulunduğu tarihler de pek tabii bildirim tarihi olarak esas alınacak ve 3 yıllık zamanaşımının başlangıç tarihi olarak kabul edilecektir. Ancak eğer hiç kişisel beyan yok ise bu durumda bildirim zamanı, mükellefin olayların akışı içerisinde anlaşmaya aykırı vergilendirme yapıldığını anlayabileceğinin varsayıldığı zaman olacaktır.

<sup>256</sup> OECD Model (2017), m. 25/1-2, para 16.

<sup>257</sup> Mutlucan Sayın, S. (2017), s. 141; Nas, A. (2019), s. 5.

<sup>258</sup> OECD Model (2017), m. 25/1-2, para 20.

<sup>259</sup> OECD Model (2017), m. 25/1-2, para 21.

<sup>260</sup> OECD Model (2017), m. 25/1-2, para 22.

Örneğin bir banka bakiyesi veya banka hesap özeti gibi fon transferlerini gösteren bilgilerin, mükellefe verildiği ilk tarih bildirim tarihi olacaktır.<sup>261</sup>

Verginin kaynakta kesinti yoluyla alınması halinde, 3 yıllık (veya devlet anlaşmasına göre daha fazla) zamanaşımı süresi gelirin ödendiği andan itibaren işlemeye başlayacaktır. Ancak mükellef, anlaşmaya aykırı kesintinin yapıldığını sonraki bir tarihte öğrendiğini ispatlarsa, zamanaşımının başlangıcı olarak o tarih esas alınacaktır. Burada ispat açısından dikkat edilmesi gereken husus kayıtların tutulmasıdır. Vergi dairelerinin tuttuğu kayıtlar, Devletlerden birinin veya her ikisinin de teamülleri gereği zaman sınırından önce rutin olarak imha edilebilir. Anlaşma hükümleri bu imhaya engel olmayacaktır. Böyle durumlarda, evrakların imha edilmiş olması mükellefin iddialarını ispatsız kılmaz ancak mükellefin bu evrakları tamamlaması için imkân verilmesi gerekmektedir.<sup>262</sup> O halde, mükellefin evraklarını düzenli olarak tutması iddialarının ispatı açısından faydalı olacaktır.

KAU'ya başvuru için belirli bir süre sınırının getirilmesinin amacı, vergi idarelerinin söz konusu vergilendirme döneminden yıllar sonra düzeltme talebiyle karşı karşıya kalmalarını önlemektir. Nitekim, yıllar sonra gelen bir talep açısından bilginin güncel olmaması ya da artık mevcut olmaması nedeniyle düzenlemeler ya yapılamayabilir ya da yanlış yapılabilir. Özellikle de bu prosedürün içerisine yıllar sonra ikinci bir ülkenin sokulması daha karmaşık bir hale neden olacaktır.<sup>263</sup> Esasen, bir üst paragrafta da belirttiğimiz gibi bu durum, mükellef açısından da sıkıntılı bir süreç yaratabilecektir. Zira evrakların uzun yıllar muhafaza edilebilmesi hem güç hem de gereksiz olacaktır.

Karşılıklı anlaşma usulüne başvuru süresi iç hukuk uygulamaları (idare hukuku uygulamaları dahil) devam ederken işlemeye devam edecektir. Bu durum mükelleflerin hem karşılıklı anlaşma usulüne başvurmasına hem de iç hukuk yollarına başvurmasına sebebiyet verebilecektir. Mükellefler tarafından böyle bir yaklaşım sergilenmesi, karşılıklı anlaşma usulü kaynaklarının verimsiz kullanılmasıyla sonuçlanması ihtimalini gündeme getirmektedir. Ancak bir mükellef karşılıklı anlaşma usulüne başvurduğunda koruyucu bir temyiz ihtiyacı olduğunu düşünsün ya da

---

<sup>261</sup> OECD Model (2017), m. 25/1-2, para 23.

<sup>262</sup> OECD Model (2017), m. 25/1-2, para 24.

<sup>263</sup> Nas, A. (2019), s. 5.



düşünmesin tarafların tercih edeceği yaklaşım şu şekilde olmalıdır: Karşılıklı anlaşma usulü, mükellefin problemini çözmek ve bunu iki taraflı yapmak için odaklanılacak ilk husus olmalıdır.<sup>264</sup>

KAU'da önem arz eden bir diğer husus ise mükellefin sürecin sonucuyla ilgili bilgilendirilme süresidir. KAU başvurusunun kabul edilip edilmediğine ilişkin yazılı bildirim makul süre içerisinde yapılması öngörülmektedir. OECD, makul süreyi 30 gün olarak tayin ve tavsiye etmiştir. Ayrıca, mükellefin başvurusu reddedilmiş ise red nedenlerinin de belirtilmesi gerekmektedir.<sup>265</sup> Bu yaklaşım genel hukuk prensiplerinden olan ve AİHS ile koruma altına alınmış olan gerekçeli karar hakkı uygulamasıyla da uyumludur.<sup>266</sup>

### **3.1.3.1.2. BM Modeli**

BM Model Vergi Anlaşmasının karşılıklı anlaşma usulüne başvuru süresi, OECD ile birebir şekilde düzenlenmiştir. BM Model Anlaşmasının hem Alternatif A bölümünde hem de Alternatif B bölümünde karşılıklı anlaşma usulüne başvurunun, sözleşmeye aykırı vergilendirme işlemi yapılması yahut böyle bir işlem yapılacağı kanaatine varılması halinde, bu vergilendirmeye ilişkin bildirim yapıldığı tarihten itibaren üç yıl içerisinde mukimi olduğu devletin yetkili makamına yapılacağı düzenlenmiştir.

Süre sınırlaması OECD Modeliyle benzer gerekçelerle getirilmiştir. Her ne kadar genel kaide mükellef lehine yorum ise de Akit Devletleri geç itirazlara karşı korumak göz ardı edilmemiştir. Zira genel hukuk prensibi doğrultusunda da her hakkın kullanımının belirli bir sınırının ve koşullarının olacağı pek tabiidir.

BM Modelinde de sürenin başlangıcı açısından ilk bildirim tarihi esas alınmıştır. İlk bildirim tarihi genellikle ülkelerin iç hukuk kurallarının uygulanması neticesinde net bir şekilde belirlenebilmektedir. İç hukuk kurallarının dikkate alınması gereken bazı hususlar ise yorum kitabında örneklendirilmiştir. Buna göre; bildirim gönderilme zamanı, gönderildikten sonra geçen süre, tahmini tebliğ tarihi veya fiilen teslim alınan

<sup>264</sup> OECD Model (2017), m. 25/1-2, para 25.

<sup>265</sup> Mutlucan Sayın, S. (2017), s. 143.

<sup>266</sup> Bekri, N. (2014), *Gerekçeli Karar Hakkı*, Ankara Barosu Dergisi, 2014 (3), s. 209, 210.

tarihler değerlendirilecektir. Ancak ilk bildirim tarihinin kesin olarak belirlenemediği durumlarda, mükellef lehine değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir.<sup>267</sup>

Kişisel beyan verilmesi durumlarında ise beyanın verildiği tarih, bildirim tarihi olarak kabul edilecektir. Eğer herhangi bir beyan, sorumluluk bildirim ve sair durumlar yok ise üç yıllık sürenin başlangıcına esas bildirim zamanı, hayatın olağan akışı içerisinde mükellefin öğrendiğinin varsayılacağı tarih olarak esas alınacaktır. Banka bakiye bilgilerinin mükellefe verildiği tarihin bildirim zamanı olarak esas alınması, buna örnek olarak verilebilir.<sup>268</sup>

Gerek kaynakta kesinti yapılmış olması halinde gerekse de mükellefin daha sonra öğrendiğini iddia ettiği hallerde dikkate alınacak ispat hususu, OECD Modeliyle benzerlik göstermektedir. Nitekim BM Modelinin yorum kitabında, OECD Modelinin yorum kitabındaki aynı maddeye yer verilmiştir. Aynı şekilde, üç yıllık süre, herhangi bir iç hukuk işlemi sırasında da işlemeye devam edecektir. O halde iç hukuk yollarına başvurulmuş olması ne OECD Modeli açısından ne de BM Modeli açısından zamanaşımını durdurucu niteliği haiz değildir.<sup>269</sup>

Yukarıda vermiş olduğumuz bilgiler doğrultusunda, BM Modeline göre, mükellefin, Anlaşmaya aykırı vergilendirmenin ortaya çıktığını yahut makul delillerle ispatlayabildiği Anlaşmaya aykırı olasılığın öğrenildiği tarihten itibaren üç yıl içerisinde mukimi olduğu devlete başvuru yapması gerekecektir.

### **3.1.3.2. İkili Vergi Anlaşmalarına Göre Başvuru Süresi**

Başvuru süresi, Almanya Anlaşması'nın 24'üncü maddesinde yer almıştır. Buna göre;

*“Söz konusu müracaat, Anlaşma hükümlerine aykırı düşen bir vergilemeyle sonuçlanan eylemin ilk bildiriminden itibaren üç yıl içerisinde yapılmalıdır.”*<sup>270</sup>

Madde metninde “üç yıl içerisinde yapılmalıdır” ibaresinin yer aldığı görülmektedir. Kullanılan fiilin emir kipinde olması, üç yıllık sürenin hak düşürücü süre olduğu kanaatini uyandırmaktadır. Sürenin başlangıç tarihi olarak ise “bildirim”

<sup>267</sup> BM Model (2021), m 25, para 12/22.

<sup>268</sup> BM Model (2021), m 25, para 12/23.

<sup>269</sup> BM Model (2021), m 25, para 12/23, 24.

<sup>270</sup> Bkz. Almanya Anlaşması m. 24/1

kavramına yer verilmiştir. Bildirimin sözlü mü yoksa yazılı mı olacağına dair herhangi bir ayrıma gidilmemiştir. O halde her tür bildirim tarihini, sürenin başlangıç tarihi olarak esas almak uygun olacaktır. Ancak sözlü bildirimler açısından ispat sorununun ortaya çıkacağı tartışmasıdır.

Hollanda Anlaşmasının 25'inci maddesinin 1'inci fıkrası gereğince, anlaşma hükümlerine aykırı vergilemenin ortaya çıkması halinde kişi, mukimi olduğu devletin yetkili makamlarına bu durumu bildirecektir. Ancak anlaşmanın ilgili maddesinde başvuru süresine ilişkin hiçbir ibareye yer verilmemiştir. Bu durumda Akit Devletlerin iç mevzuatlarında yer alan hükümlere bakmak yerinde olacaktır. Türkiye açısından VUK hükümleri aşağıda incelenecektir.

Nitekim Gelir İdaresi Başkanlığı'nın yayınladığı aşağıda yer alan tabloda da süreler gösterilmiştir.<sup>271</sup>

---

<sup>271</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, *Karşılıklı Anlaşma Usulünden Yararlanmak İçin Gereken Ülkeler İtibariyle Yetkili Makamlara Başvuru Sürelerine İlişkin Tablo*, [Çevrimiçi] Erişim Adresi: [https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/CifteVergilendirme/KAU\\_Tablo2019.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/CifteVergilendirme/KAU_Tablo2019.pdf) Erişim Tarihi: 29.06.2022.

**KARŞILIKLI ANLAŞMA USULÜNDEN YARARLANMAK İÇİN GEREKEN  
ÜLKELER İTİBARIYLA YETKİLİ MAKAMLARA BAŞVURU SÜRELERİNE İLİŞKİN TABLO**

Anlaşma Adı	Ülke Adı	Başvuru Süresi
Avusturya Anlaşması (revize)	Türkiye Avusturya	Anlaşma hükümlerine aykırı vergilemenin ilk bildirimini takip eden 3 yıl içinde başvurulması zorunludur. (Madde 24)
Norveç Anlaşması (revize)	Türkiye Norveç	Anlaşma hükümlerine aykırı vergilemenin ilk bildirimini takip eden 3 yıl içinde başvurulması zorunludur. (Madde 25)
Kore Anlaşması	Türkiye Kore	Türk iç hukukunda yer alan süreler içinde başvurulacaktır. (Madde 25)
Ürdün Anlaşması	Türkiye Ürdün	Türk iç hukukunda yer alan süreler içinde başvurulacaktır. (Madde 27)
Tunus Anlaşması	Türkiye Tunus	Türk iç hukukunda yer alan süreler içinde başvurulacaktır. (Madde 26)
Romanya Anlaşması	Türkiye Romanya	Türk iç hukukunda yer alan süreler içinde başvurulacaktır. (Madde 28)
Hollanda Anlaşması	Türkiye Hollanda	Türk iç hukukunda yer alan süreler içinde başvurulacaktır. (Madde 25)
Pakistan Anlaşması	Türkiye Pakistan	Türk iç hukukunda yer alan süreler içinde başvurulacaktır. (Madde 25)
İngiltere Anlaşması	Türkiye İngiltere	Türk iç hukukunda yer alan süreler içinde başvurulacaktır. (Madde 25)
Finlandiya Anlaşması (revize)	Türkiye Finlandiya	Anlaşma hükümlerine aykırı vergilemenin ilk bildirimini takip eden 3 yıl içinde başvurulması zorunludur. (Madde 24)
K.K.T.C Anlaşması	Türkiye K.K.T.C.	Türk iç hukukunda yer alan süreler içinde başvurulacaktır. (Madde 24)
Fransa Anlaşması	Türkiye Fransa	Türk iç hukukunda yer alan süreler içinde başvurulacaktır. (Madde 25)
Almanya Anlaşması (yeni)	Türkiye Almanya	Anlaşma hükümlerine aykırı vergilemenin ilk bildirimini takip eden 3 yıl içinde başvurulması zorunludur. (Madde 24)

Şekil 4. KAU'dan Yararlanmak İçin Gereken Ülkeler İtibariyle Yetkili Makamlara Başvuru Sürelerine İlişkin Tablo. (Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı, 2019)

Tabloda da belirtildiği gibi, Almanya Anlaşması'nda KAU'ya başvuru için üç yıllık süre öngörülmüş olması sebebiyle, başvurunun ilk bildirimini takip eden üç yıl içerisinde yapılması zorunludur. Ancak sürenin belirtilmediği Hollanda Anlaşması yönünden ise, Türkiye açısından Türk iç hukukunda yer alan süreler içerisinde; Hollanda açısından da Hollanda iç hukukunda yer alan süreler içerisinde başvurunun yapılması gerekmektedir.

### 3.1.3.3. Vergi Usul Kanunu Hükümlerine Göre Başvuru Süresi

Karşılıklı anlaşma usulüne başvuru süresi için öncelikle çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasına bakılması ve orada belirlenen sürenin esas alınması gerektiğinden bahsetmiş idik. Peki vergi anlaşmalarında süre yoksa o zaman süreyi nasıl belirleyeceğiz? Örneğin Hollanda Anlaşmasında süreye ilişkin bir bilgi yok iken mükellef hangi sürede karşılıklı anlaşma usulüne başvurabilecektir? Bu soruların cevabı için Vergi Usul Kanunu hükümlerine bakmak yerinde olacaktır.

Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre, anlaşma hükümlerine aykırı olduğu iddia edilen bir vergilendirme işleminden mükellefin ilk haberdar olduğu tarihten itibaren

başvurunun üç yıl içerisinde yapılması gerekmektedir.<sup>272</sup> Bu düzenleme ile süre olmaması ihtimalinin yanı sıra iç mevzuata atıf yapılması hali de aynı kapsama alınmıştır. Bir başka deyişle, karşılıklı anlaşma usulüne başvuru yapabilmek için çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında belirlenen bir süre varsa, o süre dikkate alınacak; süre yoksa ya da iç mevzuata atıf yapılan süreler varsa, Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen üç yıllık süre esas alınacaktır. O halde süre bulunmayan Hollanda Anlaşması yönünden üç yıllık sürenin esas alınacağını söylemek uygun olacaktır.

Dikkat edilmesi gereken husus ise sürenin başlangıç tarihi olarak öğrenme tarihinin esas alınmış olmasıdır. Bu durumda tebliğ gibi usuli işlemler dikkate alınmayacak, öğrenme tarihi esas alınacaktır. Öğrenme tarihinin esas alınması, başvuru yapacak mükellefin bazen aleyhine bazense lehine bir durum oluşturabilecektir. Öğrenme tarihi esas alındığında, İdare'ye usuli işlemleri yapma yükümlülüğü getirilmemekte ve buna bağlı olarak mükellefin hukuka aykırı vergilendirme işlemini hangi vasıta ile öğrendiği, resmi kanalla mı yoksa şifahi bir yolla mı öğrendiği önem arz etmeyecektir. Bu durum, ivedi hareket eden mükellef için lehe bir durum oluşturmaktadır. Mükellef, karşılıklı anlaşma usulü hükümlerine başvurmak için kendisine mutlak surette bildirim yahut tebligat yapılmasını beklemek zorunda kalmamakta ve derhal karşılıklı anlaşma usulü sürecini başlatabilmektedir. Öte yandan karşılıklı anlaşma usulüne başvurmayı son aşamaya kadar beklemek isteyen, sürece başlayıp başlamamaya karar veremeyen ya da sürece son anda başvurmaya karar veren mükellef için sürenin öğrenme tarihinden itibaren başlaması aleyhe bir durum oluşturacak ve süre daha erken bitmiş olacaktır. Burada karşı görüş olarak, ittıl tarihinin önceki bir tarih olduğunu ispat yükü vergi idaresine ait olacağı için ispat zorluğu sebebiyle mükellef aleyhine bir durum oluşmayacağı ileri sürülebilir.

Kanun, gerek sınırsız bir süre imkânı tanımamak adına gerekse de belirsizlik oluşması halinde bu belirsizliği kaldırmak gayesiyle sürenin başlangıç tarihine de bir sınırlama getirmiştir. Mükelleflere kesilen vergi aslı veya vergi cezalarının bildirildiği vergi ihbarnamesine karşı yapılacak başvurularda ihbarnamenin tebliğ edildiği tarihten

---

<sup>272</sup> Bkz. VUK Ek Madde 14/1.

itibaren çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasında öngörülen sürenin bitiminde, başvuru süresi sona erecektir.<sup>273</sup>

Mükellefler, vergilendirmeye tabi oldukları işlemlerle ilgili bir yanlışlık olması durumunda, düzeltme ya da pişmanlık beyannameleri verebilmektedir. Verilen bu beyannamelerin şüpheli olması durumunda ise mükellef ihtirazi kayıt koyabilmektedir. Mükellefin ihtirazi kayıtle vermiş olduğu beyannamelere ilişkin karşılıklı anlaşma usulüne başvurmak için süre, verginin tahakkuk ettiği anda başlayacak ve bu tarihten itibaren çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasında öngörülen sürenin bitiminde, başvuru süresi sona erecektir.

Vergi İdaresince mükelleften vergi kesintisi yapıldığı durumlarda ise başvuru süresi, kesintinin yapıldığı tarihte başlayacak ve bu tarihten itibaren çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasında öngörülen sürenin bitiminde sona erecektir.

Yukarıda açıklamış olduğumuz ihbarname, ihtirazi kayıtle verilen beyanname ve vergi kesintisi yapıldığı durumlarda karşılıklı anlaşma usulüne başvuru için çifte vergilendirme anlaşmasında herhangi bir süre öngörülmemişse, sürelerin başlangıç tarihinden itibaren üç yıl geçmekle başvuru süresi sona erecektir.<sup>274</sup>

Maddenin gerekçesine bakıldığında da süre yönünden kesin kuralların getirildiği ve karşılıklı anlaşma usulüne başvurabilmek için gereken iki koşuldan birisi olduğu görülmektedir. Gerekçeye göre, başvuru yapabilmek için öncelikle anlaşmaya aykırı bir vergilendirme ya da böyle bir vergilendirmenin yapılacağı ihtimali olmalıdır. İkinci olarak ise ilk bildirimden itibaren üç yıl içerisinde bu yola başvurulmuş olması gerekmektedir.

### ***3.2. Karşılıklı Anlaşma Usulü ve Dava Açma***

#### ***3.2.1. Genel Olarak***

Karşılıklı anlaşma usulü, alternatif bir çözüm mekanizması olup çifte vergilendirme riski ile karşı karşıya kalan kişilere, yetkili makamların kendi arasında sulh yoluyla çözmesi için başvuru imkânı sağlamaktadır. Pek tabii karşılıklı anlaşma usulüne başvuru yapmak isteyen bir mükellefin dikkate alacağı en önemli husus, bu

---

<sup>273</sup> Bkz. VUK Ek Madde 14/3.

<sup>274</sup> Bkz. VUK Ek Madde 14/3.

başvurunun iç hukuktaki devlet yargısına başvurma sürelerine etkisi olacaktır. Zira karşılıklı anlaşma usulüne başvurma ile birlikte devlet yargısına başvuru imkânı kalkıyorsa yahut iç hukuktaki süreler kesilmediği için devlet yargısındaki başvuru süreleri kaçıyorsa bu durumda çok da tercih edilmeyecek bir yol olması olağandır. Bu bölümde, karşılıklı anlaşma usulüne başvurmanın devlet yargısındaki dava açma sürelerine etkisini inceleyeceğiz.

### **3.2.2. Karşılıklı Anlaşma Usulüne Başvurunun Davalara Etkisi**

Karşılıklı anlaşma usulünün, Akit Devletlerin de sürece dahil olduğu alışılmışın dışında bir çözüm yolu olduğu pek tabiidir. Usulün mutlak surette anlaşmayla sonuçlanmaması yahut anlaşmanın mükellef tarafından kabul edilmemesi halinde, mükellefin devlet yargısına başvurma hakkının ne olacağına ilişkin soruların da tartışılması gerekmiştir.

Bu konuda hem Vergi Model Anlaşmalarında hem de Türk mevzuatı açısından Vergi Usul Kanunu'nda bir kısım hükümler getirilerek, açıklık sağlanmaya çalışılmıştır.

#### **3.2.2.1. Vergi Model Anlaşmalarına Göre Karşılıklı Anlaşma Usulüne Başvurunun Davalara Etkisi**

##### **3.2.2.1.1. OECD Modeli**

OECD Modeli'nin 25'inci madde metninde, karşılıklı anlaşma usulüne başvurunun davalara ne şekilde etki edeceği hususu yer almamıştır. Ancak OECD 2017 Modeli'nin yorum kitabında, bu durum örneklerle izah edilmeye çalışılmıştır.

OECD Modelinde iki aşamalı karşılıklı anlaşma usulüne başvuru süreci öngörülmüştür. Buna göre; mükellef karşılıklı anlaşma usulüne başvurduktan sonra, başvuru yapılan Akit Devletin yetkili makamı başvuruyu inceleyecektir. İlk incelemede, mükellef tarafından yapılan şikâyetin haklı olduğuna kanaat getirirse ve şikâyet konusu vergilendirme tamamen ya da kısmen başvuru yapılan Devletin aldığı bir önlemden kaynaklanıyorsa, bu Devlet gerekli düzeltmeleri yapacaktır. Bu durumda ikinci aşamaya geçmeye gerek kalmaksızın, henüz ilk aşamadayken karşılıklı anlaşma usulü sonuçlanmış olacaktır. Elbette bu aşamada diğer devletle iletişime geçerek görüş ve bilgi alınması mümkündür.<sup>275</sup>

<sup>275</sup> OECD Model (2017), m. 25/1-2, para 32.

Eğer yapılan incelemede, şikâyete konu vergilendirmenin tamamen veya kısmen diğer Akit Devlet tarafından alınan bir önlemden kaynaklandığı izlenimi oluşmuşsa, başvuru yapılan devlet karşılıklı anlaşma usulünün ikinci aşamasına geçmek durumunda kalacaktır.<sup>276</sup>

Anlaşmalara aykırı çifte vergilendirmeye tabi tutulduğunu düşünen mükellef, Akit Devletlerden birinin veya her ikisinin iç hukuku çerçevesinde bir talepte bulunmuşsa ya da devlet yargısında bir hukuk davası başlatmışsa, bu durum karşılıklı anlaşma usulüne başvuru yapma hakkına zeval getirmeyecektir. Bir başka deyişle mükellef iç hukukta dava açmış olsa bile, Akit devletlerden herhangi birisinde karşılıklı anlaşma usulü sürecini başlatabilecektir. Bu durumda devlet yargısının sonucu beklenmeyecek, yapılan başvurunun karşılıklı anlaşma usulüne uygun olup olmadığı değerlendirilecektir. Eğer usulün uygulanmasına elverişli bir başvuru ise başvuru yapılan devlet, kendisinin başvuru için yeterli çözüme ulaşip ulaşamayacağını veya sorunun diğer Akit Devlete sunulması gerekip gerekmediğine karar verecektir.<sup>277</sup>

Bir mükellefin aynı anda hem karşılıklı anlaşma usulüne hem de iç hukuk çarelerine başvuramayacağı kabul edilmektedir. Eğer iç hukuktaki çözüm yolları kullanılabilir durumdaysa, yetkili makamlar genellikle mükellefin bu çareleri askıya almayı kabul etmesini şart koşarlar veya mükellef bunu kabul etmezse, karşılıklı anlaşma usulünü bu çareler tükenene kadar ertelemeyi tercih ederler.<sup>278</sup>

Karşılıklı anlaşma usulüne önce başvurulursa ve karşılıklı anlaşmaya varılırsa mükellefe ve durumdan doğrudan etkilenen diğer kişilere, anlaşmayı reddetme ve askıya alınmış olan iç hukuk çarelerine başvurma olanağı sunulur. Aksine eğer bu kişiler karşılıklı anlaşma usulü neticesinde gelen anlaşmayı geçerli hale getirmeyi tercih ederlerse, bu durumda anlaşmanın ele aldığı konularla ilgili iç hukuk çarelerinin icrasından feragat etmek zorunda kalacaklardır.<sup>279</sup>

---

<sup>276</sup> OECD Model (2017), m. 25/1-2, para 33.

<sup>277</sup> OECD Model (2017), m. 25/1-2, para 34.

<sup>278</sup> OECD Model (2017), m. 25/1-2, para 76/1-a.

<sup>279</sup> OECD Model (2017), m. 25/1-2, para 76/1-b.



Akit Devletlerden birinde, önce iç hukuk çarelerine başvurulduğu ve bunların tükendiği durumlarda, diğer Akit Devletteki çifte vergilendirme ile ilgili muafiyet elde etmek isteyen bir kişi sadece karşılıklı anlaşma usulü yürütebilecektir. Burada birçok ülke tarafından kabul edilen husus, belirli bir vaka ile ilgili olarak devlet yargısında bir hukuki karar verildiğinde bu karar, karşılıklı anlaşma usulü ile hükümsüz kılınamaz. Böyle bir durumda sadece diğer Devlette muafiyet elde etmek amacıyla karşılıklı anlaşma usulüne başvuru yapılması mümkün olacaktır.<sup>280</sup>

### **3.2.2.1.2. BM Modeli**

Birleşmiş Milletler Modeli'nin gerek Alternatif A gerekse de Alternatif B maddelerinde ve OECD Modelinin 25'inci madde metninde, karşılıklı anlaşma usulüne başvuru yapılmasının davalara etkisinin ne olacağı hususu düzenlenmemiştir. Bu hususlara OECD Modelinin yorum kitabında yer verilmiş ve BM Modelinin yorum kitabında da bu hususta OECD Modelinin yorum kitabına atıf yapılmıştır.

BM Modelindeki karşılıklı anlaşma usulüne başvurunun davalara etkisini kısaca özetlemek gerekirse hem iç hukuk yollarına hem de karşılıklı anlaşma usulüne başvurunun aynı anda yapılması kabul edilmemektedir. Bu nedenle karşılıklı anlaşma usulüne başvurmak isteyen mükellefin, eğer hali hazırda iç hukuk yollarına başvurusu var ise bunu askıya alması gerekmektedir. Karşılıklı anlaşma usulü neticesinde bir karar verilmiş olması halinde, bu karar mükellef tarafından kabul edilirse, mükellefin iç hukuk yollarının icrasından feragat etmesi beklenmektedir. Dolayısıyla mükellef açısından hangi çözüm yoluna başvuracağını seçme yükümlülüğü getirilmiştir. Ancak bu yükümlülük, mükellefin karşılıklı anlaşma usulüne başvurusu halinde iç hukuk yollarına başvuru hakkını zedelememekte, sadece askıya alınmasını gerektirmektedir. Bu doğrultuda askı süresinin bitiş tarihinin, karşılıklı anlaşma usulü sürecinin bitiş tarihine denk geldiğini söylemek mümkündür.

### **3.2.2.2. İkili Vergi Anlaşmalarına Göre Karşılıklı Anlaşma Usulüne Başvurunun Davalara Etkisi**

Gerek Almanya Anlaşması hükümlerinde gerekse de Hollanda Anlaşması hükümlerinde karşılıklı anlaşma usulüne başvuru yapılmış olması, sadece anlaşmaya varılmış olması ihtimali yönünden değerlendirilmiştir. Dolayısıyla hali hazırda

---

<sup>280</sup> OECD Model (2017), m. 25/1-2, para 76/1-c.

başvuru yapılmış bir dava varsa ve karşılıklı anlaşma sürecinde anlaşma sağlanamazsa, bu davaya etkisinin ne olacağına ilişkin herhangi bir maddeye yer verilmemiştir. Ancak karşılıklı anlaşma usulünde anlaşmaya varılması halinde anlaşmanın ne şekilde uygulanacağı belirtilmiştir.

Anlaşmalara göre; karşılıklı anlaşma usulü neticesinde başvuru yapılması sonucunda anlaşmaya varılırsa, anlaşmaya varılan her husus Akit Devletler tarafından iç hukuktaki zamanaşımı süreleri dikkate alınmaksızın uygulanacaktır.

### ***3.2.2.3. Vergi Usul Kanunu Hükümlerine Göre Karşılıklı Anlaşma Usulüne Başvurunun Davalara Etkisi***

Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre karşılıklı anlaşma usulüne başvuru yapılmış olması, başvuruya konu tarh ve tebliğ edilen vergi ve cezalar ile ihtirazi kayıtla verilen beyanname üzerine tahakkuk eden vergiye ilişkin dava açma süresini durduracaktır.<sup>281</sup> Aynı hususa madde gerekçesinde de yer verilmiştir.<sup>282</sup>

Karşılıklı anlaşma usulüne başvuru reddedilirse yahut diğer Akit Devletin yetkili makamı ile anlaşmaya varılamazsa, bu durumda ilgili sonuç bir yazı ile mükellefe tebliğ edilecektir.<sup>283</sup> Kanunun lafzından anladığımız bir diğer husus ise vergi mükellefinin her başvurusunun doğrudan diğer Akit Devlete iletilmeyeceği hususudur. Öncelikle başvuru yapılan ülke (VUK hükümler kapsamında Türkiye) tarafından başvuruya ilişkin bir değerlendirme yapılacak, başvurunun uygun bulunması halinde diğer Akit Devlet ile görüşmelere başlanacaktır.

Mükellef, başvurusunun reddedildiği ya da anlaşmaya varılamadığına dair yazının kendisine tebliğ edildiği tarihten itibaren kalan dava açma süresi içerisinde vergi mahkemesi nezdinde davasını ikame edebilecektir. Eğer dava açma süresi on beş günden daha az kalmış ise, süre tebliğden itibaren on beş gün olacak şekilde uzayacaktır.<sup>284</sup> Dolayısıyla mükellefin her halükârda tebliğden itibaren başlamak üzere on beş günlük dava açma süresi olacaktır.

---

<sup>281</sup> Bkz. VUK Ek Madde 15/1.

<sup>282</sup> 7338 Sayılı Kanun'un 47. Madde gerekçesi, para 1.

<sup>283</sup> Bkz. VUK Ek Madde 15/2.

<sup>284</sup> Bkz. VUK Ek Madde 15/2.

Burada açıklığa kavuşturulmamış ve tartışılması gereken bir husus bulunmaktadır. Türkiye Cumhuriyeti'nin iç hukuku kapsamında Vergi Mahkemelerinde ikame edilecek davalara ilişkin süreler oldukça kısa tutulmuştur. Hiçbir davanın süresi, karşılıklı anlaşma usulünde yer alan üç yıl gibi çok uzun bir süreye tekabül etmemektedir. Bu durumda mükellef, dava açma süresi içerisinde karşılıklı anlaşma usulüne başvurmazsa bir daha dava açma hakkını kayıp mı edecektir? Bizim yorumumuz, süresinde davanın açılmamış olması halinde mükellefin devlet yargısına başvurma hakkına zeval geleceği şeklindedir. Zira aksi kabulde, tüm iç hukuk sürelerinin üç yıllık süreye tabi olması gibi bir durum ortaya çıkacaktır. Oysaki pek çok çağdaş hukuk düzeninde kabul gördüğü üzere, vergi bir devletin en önemli kamusal gelirlerinden olup her bir gelir kaleminin sürüncemede bırakılması devletin işleyişinde sorunlara sebep olacaktır. Elbette karşı argüman olarak süre kısıtlamasına gidilmesinin hak arama özgürlüğünü ihlal niteliğinde olacağı, üç yıllık zamanaşımı süresi içerisinde mükellefe sadece bu duruma özgü dava açma hakkı verilebileceği öne sürülebilir. Nitekim VUK madde 116 ve devamı maddelerinde vergi hatalarına ilişkin hükümler düzenlenmiş olup otuz günlük süre içerisinde hata düzeltme başvurusunun yapılmadığı durumlarda beş yıllık zamanaşımı süresi içerisinde öncelikle vergi idaresine başvuru, red gelmesi veya reddedilmiş sayılması halinde Maliye Bakanlığı'na şikâyet yolu, buradan da red gelmesi veya reddedilmiş sayılması halinde dava açma yolu açık bırakılmıştır. Beş yıllık zamanaşımı süresi içerisinde herhangi bir zamanda başvuru imkanının olması sadece sınırlı durumlarda söz konusu olup her idari işlemi kapsamamaktadır.<sup>285</sup> Kanaatimizce karşılıklı anlaşma usulüne başvuru yapılabilecek konuların net belirlenmesi kaydıyla, KAU'ya tabi işlemler yönünden üç yıllık zamanaşımı süresi içerisinde dava açma hakkı verilmesi KAU'nun daha rahat tercih edilmesini sağlayabilecektir. En nihayetinde KAU'nun getiriliş amacının, çifte vergilendirmeyi önlemek ve uluslararası ticareti etkin kılmak olduğu düşünüldüğünde, mükellef lehine yorum yapılmasının daha uygun olacağını düşünmekteyiz.

Karşılıklı anlaşma usulüne başvuru, üst mahkemeye başvuru yolu olmadığı için iç hukuktaki olağan yolların tüketilmesi zaruri değildir. Mükellef hem karşılıklı anlaşma usulüne başvurup hem de iç hukukta dava açabileceği gibi doğrudan karşılıklı anlaşma

---

<sup>285</sup> Taylar, Y. (2016) *Vergi Hukukunda Vergi Hatası Anlaşmazlığı hukukî Uyuşmazlık Ayırımı: Transit Taşımacılıkta Katma Değer Vergisi İstisnası Perspektifinden Değerlendirme Ve Öneriler*, İzmir Barosu Dergisi, 5, s. 124, 125.

usulüne de başvuru yapabilecektir. Örneğin, bağlı şirketleri olan bir kişiye, diğer akit Devletteki teşebbüsü nedeniyle vergi ceza ihbarnamesi gönderildiğinde, mükellef otuz gün içerisinde uzlaşma isteyebilir, (vergi hatası varsa) düzeltme isteyebilir yahut vergi mahkemesine başvurabilir. Ancak dilerse bunların hiçbirisini yapmadan karşılıklı anlaşma usulüne başvurabilir.<sup>286</sup> Bu nedenle mükellefin, iç hukuktaki kısa başvuru süreleri ve iç hukuk yollarını tüketme zorunluluğunun olmadığı gözetildiğinde en anlamlı yolun mükellefin ya doğrudan dava açması ve KAU'ya başvurması ya da karşılıklı anlaşma usulüne iç hukuktaki dava açma süresi içerisinde başvurması gerektiğini söylemek doğru olacaktır.

### ***3.3.Karşılıklı Anlaşma Usulü Başvurusunun Neticelendirilmesi***

#### ***3.3.1. Genel Olarak***

Karşılıklı anlaşma usulüne başvuru yapıldıktan sonra başvurunun yapıldığı yetkili makamın, talebin karşılıklı anlaşma usulüne uygun olup olmadığını incelemesi gerekmektedir. Eğer talep, KAU için uygunsuz ve başvuru yapılan yetkili makam sorunu kendisi çözemiyorsa, bu durumda diğer Akit Devletin yetkili makamına sorunu ve belgeleri iletacaktır. Bu süreçte mükellef yer almamakta, mükellefin görevi sadece kendisinden talep edilen bilgi ve belgeleri doğru şekilde temin etmektedir. Akabinde yetkili makamlar kendi aralarında müzakereleri gerçekleştirmekte ve netice itibariyle çifte vergilendirmeyi önleyecek şekilde bir anlaşmaya varmaya çalışacaklardır.

Bu hususlar yerine getirildikten sonra, asıl önemli konu olan başvurunun neticesinin ne şekilde olacağı, sürecin nasıl sonlanacağı soruları gündeme gelmektedir. Bu bölümde usulüne uygun yapılan KAU başvurusunun neticelendirilmesi olasılıkları değerlendirilecektir.

#### ***3.3.2. Vergi Model Anlaşmalarına Göre Karşılıklı Anlaşma Usulü Başvurusunun Neticelendirilmesi***

##### ***3.3.2.1.OECD Modeli***

Karşılıklı anlaşma usulüne devlet yargısında dava açılmadan önce başvurulursa ve karşılıklı anlaşmaya varılırsa mükellefe ve bu durumdan doğrudan etkilenen diğer kişilere, anlaşmayı reddetme ve askıya alınmış olan iç hukuk çarelerine başvurma

---

<sup>286</sup> Öcal, E. (2010), s. 23; Nas, A. (2019), s. 3.

olanağı sunulur.<sup>287</sup> Görülmektedir ki; karşılıklı anlaşma usulü neticesinde devletler müzakerelerde bulunacaklar ve eğer bir anlaşmaya varırlarsa bu anlaşmayı mükellefe sunacaklardır. Mükellefin anlaşmayı kabul etmesi halinde karşılıklı anlaşma usulü süreci amacını yerine getirmiş olacaktır. Eğer mükellef anlaşmayı kabul etmezse karşılıklı anlaşma usulü süreci sona erecektir. Bunun haricinde Devletlerin iki yıl içerisinde herhangi bir anlaşmaya varamaması halinin mükellef aleyhine bir sonuç doğuracağı endişesi OECD Modelinde dikkate alınmış ve bu kapsamda tahkim hükmüne yer verilmiştir.

OECD Modeli'nin 25'inci madde metninde, karşılıklı anlaşma usulünün nasıl sonuçlandırılacağına ilişkin olarak 5'inci fıkradaki tahkim hükmüne yer verilmiştir. OECD 2017 Modeli'nin yorum kitabında ise biraz daha ayrıntılı açıklamalarda bulunulmuştur.

25'inci maddenin 5 inci fıkrasına göre tahkime başvurmak için iki koşul öngörülmüştür. İlk olarak bir kişi, Model Anlaşmanın 25'inci maddesinin 1'inci fıkrası gereğince, Akit Devletlerden birinin veya her ikisinin vergilendirme işlemlerinin, kendisi için bu Anlaşma hükümlerine uygun olmayan bir vergilendirmeye yol açtığını ileri sürerek, herhangi bir Akit Devletin yetkili makamına müracaat etmelidir. İkinci olarak ise yetkili makamlar, 2'nci fıkra hükümleri doğrultusunda, karar verebilmeleri için gerek duydukları bütün bilgiler kendilerine verildiği halde, iki yıl içinde bu problemi çözecek herhangi bir karar alamazlarsa, o zaman, menfaati zarar gören bu kişinin yazılı müracaatı üzerine, bu olaydan kaynaklanan her nevi çözüme kavuşturulamamış husus tahkime götürülecektir.<sup>288</sup>

O halde, OECD Modeli açısından anlaşmanın sonuçlandırılması için ya mükellefin anlaşmayı kabul etmesi ya da anlaşmanın iki yıl içerisinde sonuçlandırılmaması halinde tahkime başvurusu imkanı getirilmiştir. Ancak önemle belirtmek gerekir ki; Modelin yorum kitabında tahkime başvurusunun kendiliğinden gerçekleşen bir olgu olmadığı, mutlaka başvuruyu gerektirdiği de not düşülmüştür.<sup>289</sup>

---

<sup>287</sup> OECD Model (2017), m. 25/1-2, para 76/1-b.

<sup>288</sup> OECD Model (2017), m. 25/5.

<sup>289</sup> OECD Model (2017), m. 25/1-2, para 70.

### 3.3.2.2. BM Modeli

Karşılıklı anlaşma usulüne başvuru yapıldıktan sonra, yetkili makam (mükellefin mukimi olduğu devlet) itirazı hakkı bulursa ancak kendisi tatmin edici bir çözüme ulaşamazsa, bu durumda diğer Devletin yetkili makamı ile iletişime geçecektir.<sup>290</sup> Anlaşmaya varılan konularda iç hukuktaki sürelere riayet edilmeksizin anlaşma şekli uygulanacaktır.<sup>291</sup>

BM Modelinin 25'inci maddesinin Alternatif A ve Alternatif B maddeleri arasındaki tek farkın Alternatif B maddesinin 5'inci fıkrasında tahkim hükümlerinin düzenlenmiş olması olduğundan bahsetmiş idik. Nitekim bu fıkra aynı zamanda karşılıklı anlaşma usulü başvurusunun neticelendirilmesine ilişkin de hükümler içermektedir.

BM Modelinde de Akit Devletler karşılıklı anlaşma konusunda çaba sarf etmekle yükümlü tutulmuşlardır.<sup>292</sup> Alternatif B Modelini esas alan Akit Devletler açısından, çaba sarf etmelerine rağmen üç yıl içerisinde anlaşmaya varılamaması halinde, devletlerden birisinin talebi halinde dosya tahkime gidileceği belirtilmiştir.<sup>293</sup> Buradaki tahkim zorunlu tahkim olarak nitelendirilmiştir.

İzah edilen hususlar ışığında, BM Modeli açısından anlaşmanın sonuçlandırılması için ya mükellefin anlaşmayı kabul etmesi ya da Alternatif B Modelinde anlaşmanın üç yıl içerisinde sonuçlandırılmaması halinde devletlerin birisinin talebi halinde tahkime gidilmesinin öngörüldüğünü söylemek uygun olacaktır. Elbette bu husus, karşılıklı anlaşmanın gerçekleştiği durumlar açısından söz konusu olmaktadır. Zira mükellefin karşılıklı anlaşma usulünü kabul etmemesi halinde karşılıklı anlaşma süreci sona erecek, eğer dava açma ve zamanaşımı süreleri geçmemiş ise mükellefin iç hukuk yollarına başvuru hakkı gündeme gelecektir.

Konunun daha iyi anlaşılabilmesi açısından Birleşmiş Milletler Vergi Uyuşmazlıklarının Önlenmesi ve Çözülmesi El Kitabı<sup>294</sup>'nda yer alan şablona yer vermek uygun olacaktır.

<sup>290</sup> BM Modeli (2021), m. 25/2 (Alternatif A, B).

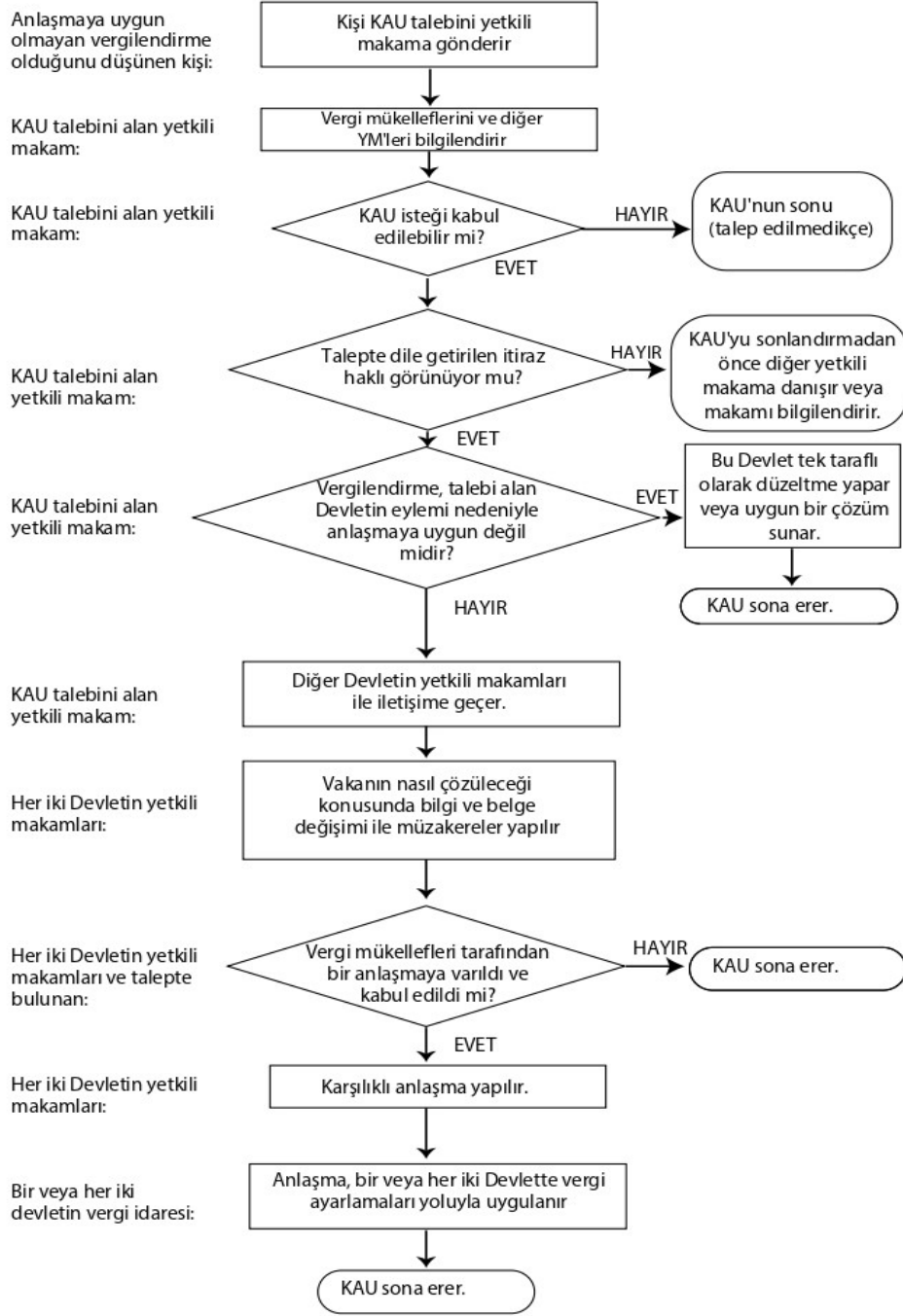
<sup>291</sup> BM Modeli (2021), m. 25/2 (Alternatif A, B).

<sup>292</sup> BM Modeli (2021), m. 25/3 (Alternatif A, B).

<sup>293</sup> BM Modeli (2021), m. 25/5 (Alternatif B).

<sup>294</sup> [United Nations]. *United Nations Handbook on the Avoidance and Resolution of Tax Disputes*, 2021. [Web Bazlı Görsel] Erişim Adresi: <https://www.un.org/en/desa>

## Vergi Uyuşmazlıklarının Önlenmesi ve Çözümü



Şekil 5. Vergi Uyuşmazlıklarının Önlenmesi ve Çözümü. (Kaynak: United Nations Handbook on the Avoidance and Resolution of Tax Disputes, 2021)

## 25/1. MADDE GEREĞİNCE BEŞ ADIMDA KAU

### 1. KAU talebi

KAU, 25. maddenin 1. paragrafı uyarınca yetkili bir makama yapılan bir taleple başlar. Talebi alan yetkili makam, önce, talebin geçerli bir KAU başvurusu için gerekli koşulları taşıyıp taşımadığını değerlendirmeli ve eğer taşıyorsa, kabul edilebilir olduğunu belirlemelidir. Daha sonra talebi yapan kişiye ve diğer Akit Devletin yetkili makamına, talebi iletir. (Talebin kabul edilebilir olduğuna ilişkin bu tür bir belirleme, yalnızca talebin geçerli bir şekilde sunulduğu anlamına gelir ve herhangi bir talepte ileri sürülen itirazın esasına ilişkin karar içermez).

### 2. KAU dosyasının değerlendirilmesinin tek taraflı aşaması

Talebin kabul edilebilir olduğuna karar verildikten sonra, talebi alan yetkili makam, talebin esasını incelemeye başlamalıdır. Bu aşamada, mükellefin yaptığı itirazın haklı olup olmadığı konusunda yetkili makamın bir ön değerlendirme yapması gerekmektedir. İtirazın haklı olduğu sonucuna varırsa, diğer Devletin yetkili makamına başvurmaya gerek kalmadan davayı çözebilecekse vergi idaresinden gerekli vergi düzeltmesini yapmasını talep etmelidir. Aksi takdirde, KAU'nun bir sonraki adımını başlatmalıdır.

### 3. KAU dosyasının değerlendirilmesinin ikili aşaması

Talebi alan yetkili makam, talebi haklı bulursa ancak davayı tek taraflı olarak çözemese, diğer anlaşma Devletin yetkili makamıyla temasa geçmeli ve her iki Devlet de davayı yazılı ve gerekirse sözlü iletişim yoluyla çözmek için elinden gelen çabayı göstermelidir.

### 4. KAU'nun Sonuçlandırılması

Yetkili makamlar anlaşmaya varabilirse, geçici anlaşmanın içeriği mükellefe bildirilir. Mükellef sözleşmeyi kabul ederse, yetkili makamlarca karşılıklı bir sözleşme yapılır.

Yetkili makamların tüm çabalarına rağmen davayı çözemediği nadir durumlarda, davanın anlaşma olmadan kapatıldığını mükellefe bildirmelidirler.

### 5. Karşılıklı anlaşmanın uygulanması

Yetkili makamlar tarafından karşılıklı bir anlaşma akdedilmişse, anlaşmanın anlaşmaya uygun olmayan vergilendirmeyi ortadan kaldırmayı kabul eden Devletin vergi idaresi (veya anlaşmanın her ikisinde de vergi düzeltmesi gerektiriyorsa her iki vergi idaresi) tarafından uygulanması gerekir.

Şekil 6. 25/1'inci Madde Gereğince Beş Adımda KAU. (Kaynak: United Nations Handbook on the Avoidance and Resolution of Tax Disputes, 2021)



### **3.3.3. İkili Vergi Anlaşmalarına Göre Karşılıklı Anlaşma Usulü Başvurusunun Neticelendirilmesi**

#### **3.3.3.1. Türkiye-Almanya Anlaşması**

Almanya Anlaşması hükümlerine aykırı olarak vergilendirilen ya da vergilendirileceği kanaatine varan kişinin mukimi olduğu devlette karşılıklı anlaşma usulünü başlatabileceğinden bahsetmiş idik. Bu durumda başvurunun yapıldığı yetkili makam, yapılan itirazı haklı bulursa, ancak kendisi tatmin edici bir çözüm sağlayamazsa, sorunu diğer Akit Devletle birlikte çözmek için gayret sarf edecektir.<sup>295</sup>

O halde OECD Modelinde yer verildiği gibi kendisine başvuru yapılan devlet, öncelikle sorunu kendisi çözmeye çalışacaktır. Eğer sorunun bu ilk aşamada tamamlanması mümkün görünmüyor ise bu durumda ikinci aşamaya geçecek ve diğer Akit Devletle görüşmelere başlayacaktır.

Anlaşma metninde, açık bir şekilde devletlere çözüm için gayret sarf etme yükümlülüğü getirilmiştir. Bu maddenin gerek lafzi olarak gerekse de ruh olarak OECD Model Anlaşmasıyla oldukça benzer olduğunu söylemek uygun olacaktır.

#### **3.3.3.2. Türkiye-Hollanda Anlaşması**

Hollanda Anlaşması'nın 25'inci maddesinin 2'nci fıkrasında, Almanya Anlaşmasında yer alan hususlara yer verilmiş olup madde metinleri birbirleriyle büyük oranda benzerlik taşımaktadır. Bu nedenle tekrardan kaçınmak maksadı ile burada ayrıca inceleme yapılmayacaktır.

Hollanda Anlaşması'nın eki niteliğindeki Protokolde, Almanya Anlaşması'nın protokolünden tamamen farklı bir hükme yer verilmiştir. Buna göre; karşılıklı anlaşma usulü neticesinde bir anlaşmaya varılması halinde, vergi mükellefine bu anlaşmadan doğan vergi iadesini bir yıl içerisinde talep etme yükümlülüğü getirilmiştir.<sup>296</sup> Türkiye'nin bu düzenlemesiyle OECD'nin madde metninde<sup>297</sup> ve yorum kitabında yer alan, anlaşmanın Akit Devletlerin yasal düzenlemelerindeki süre sınırlarına tabi olmaksızın uygulanacağına ilişkin madde göz ardı edilmiş ve bir yıllık süre koşulu ön görülmüştür.<sup>298</sup>

<sup>295</sup> Almanya Anlaşması, m. 24/2.

<sup>296</sup> Hollanda Anlaşması Protokolü, m. XVI.

<sup>297</sup> Bkz. OECD Modeli, m. 25/2.

<sup>298</sup> Öcal, E. (2010), s. 26.

### ***3.3.4. Vergi Usul Kanunu Hükümlerine Göre Karşılıklı Anlaşma Usulü Başvurusunun Neticelendirilmesi***

7338 Sayılı Kanun'un 48'inci maddesi ile Vergi Usul Kanunu'na Ek Madde 16 olarak karşılıklı anlaşma usulü başvurusunun neticelendirilmesi hususu eklenmiştir. Madde gerekçesine bakıldığında da karşılıklı anlaşma usulünün ne şekilde sonuçlandırılacağına ve sonuçlarına ilişkin hükümlere yer verildiği görülmektedir.

Karşılıklı anlaşma usulünün bazen anlaşmayla bazen de anlaşmamayla sonuçlanacağından bahsetmiş idik. Nitekim yapılan istişareler neticesinde Gelir İdaresi Başkanlığı ile diğer Akit Devletin yetkili makamı arasında anlaşmaya varılması halinde bu durum, mükellefe yazılı olarak tebliğ edilir.<sup>299</sup>

Mükellefin, varılan anlaşmayı kabul edip etmediğini, yazının kendisine tebliğinden itibaren otuz gün içerisinde Gelir İdaresi Başkanlığına bildirmesi şarttır. Buradaki süre belirleyici niteliktedir. Bu sebeple mükellef, otuz gün içerisinde herhangi bir bildirimde bulunmaz ise anlaşmayı kabul etmemiş sayılacaktır.<sup>300</sup>

Mükellefin anlaşmayı kabul etmemesi halinde dava açma süresinin ne olacağı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiştir. Buna göre, mükellef anlaşmayı kabul etmezse yahut kabul etmemiş sayılırsa, otuz günlük sürenin bitiminden itibaren dava açma süresi yeniden işleyecektir. Eğer bu süre on beş günden az kalmış ise dava açma süresi on beş gün olarak uzayacaktır.<sup>301</sup>

Mükellef eğer Gelir İdaresi Başkanlığı ile diğer Akit Devletin yetkili makamının karşılıklı anlaşma usulü görüşmeleri neticesinde vardığı anlaşmayı kabul ederse, karşılıklı anlaşma gerçekleşecek ve varılan anlaşma sonucuna göre vergi ve cezalarda düzeltme yapılacaktır.<sup>302</sup>

Vergi Usul Kanunu'nda, anlaşma durumuna ilişkin olarak aynı zamanda gecikme faizi de öngörülmüştür. Buna göre; karşılıklı anlaşmanın sağlanması halinde, tahakkuk eden vergilere 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında

---

<sup>299</sup> VUK Ek Madde 16/1.

<sup>300</sup> VUK Ek Madde 16/2.

<sup>301</sup> VUK Ek Madde 16/2.

<sup>302</sup> VUK Ek Madde 16/2.

Kanun<sup>303</sup> hükümlerine göre belirlenen gecikme zammı oranında gecikme faizi işleyecektir. Bu faiz, verginin kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, mükellefin karşılıklı anlaşma sonucunu kabul ettiğini bildirdiği tarihe kadar geçen süre için uygulanacaktır.<sup>304</sup>

Karşılıklı anlaşma gerçekleştiğinde, bu konuya ilişkin dava açılabilir midir? Bir diğer deyişle karşılıklı anlaşma usulü için bir üst merci öngörülüş müdür? Bu soruların cevabı VUK hükümlerinde açıklanmıştır. VUK'a göre; karşılıklı anlaşmanın gerçekleşmesi halinde üzerinde anlaşılan konular ve anlaşma uyarınca düzeltilen vergi ve cezalar hakkında dava açılmadığı gibi buna ilişkin hiçbir mercie şikayette de bulunulamayacaktır. Yine buna bağlı olarak VUK'un 376'ncı maddesindeki ceza indirimlerinden ve uzlaşma hükümlerinden faydalanılamayacaktır. Bahse konu vergi ve cezalar, düzeltme işleminin mükellefe tebliğ edildiği tarihten itibaren bir ay içerisinde ödenmek zorundadır. Eğer düzeltme işlemine konu verginin tamamı ile cezaların yarısı bu süre zarfında ödenirse cezanın yarısı indirilecektir.<sup>305</sup>

Karşılıklı anlaşma usulünün kesin sonuç garantisi ihtiva etmemesi ve başvuru yapılmış olmasının devlet yargısını durduracağı gözetildiğinde, süresinde açılmamış bir dava açısından mükellefe sunulan alternatif bir yol gibi gözükmektedir. Nitekim karşılıklı anlaşma usulüne başvuru için üç yıl gibi uzun bir süre öngörülmüştür. Ancak devlet yargısına (Vergi Mahkemelerine) başvurulabilecek iç hukuk süreleri, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun<sup>306</sup> 7'inci maddesi gereğince otuz gündür. Özel Kanunlarda ise uyuşmazlığın niteliğine göre on beş gün ve bir yıl gibi süreler belirlenmiştir. Bu düzenlemeler göstermektedir ki; iç hukuk süreleri, karşılıklı anlaşma usulüne başvuru süresine kıyasla oldukça kısa sürelerdir. Süresinde dava açmayan yahut ilgili idari işleme itirazda bulunmayan kişi hakkındaki vergilendirme işleminin kesinleşeceği ve mükellefin vergi borcu altına gireceği pek tabiidir. Böyle bir durumda, herhangi bir nedenle süresinde iç hukuk yollarına başvurmayan mükellef üç

---

<sup>303</sup> 6183 Sayılı Amme Alacaklarının tahsil Usulü Hakkında Kanun, *T.C. Resmi Gazete*, Sayı:8469, 28.07.1953 [Çevrimiçi]. Erişim Adresi: [www.resmigazete.gov.tr](http://www.resmigazete.gov.tr) (Erişim Tarihi: 08.04.2022)

<sup>304</sup> VUK Ek Madde 16/2.

<sup>305</sup> VUK Ek Madde 16/3.

<sup>306</sup> 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, *T.C. Resmi Gazete*, Sayı:17580, 20.01.1982 [Çevrimiçi]. Erişim Adresi: [www.resmigazete.gov.tr](http://www.resmigazete.gov.tr) (Erişim Tarihi: 19.05.2022)

yıl içerisinde (anlaşmalarda başka bir süre belirlenmişse bu süre içerisinde), karşılıklı anlaşma usulüne, alternatif bir uyuşmazlık çözüm yolu olarak başvurabilecektir.

### ***3.4. Karşılıklı Anlaşma Usulüne Başvuru Öncesi Açılan Davalar ve Uzlaşma Talebi***

#### ***3.4.1. Vergi Model Anlaşmalarına Göre Başvuru Öncesi Açılan Davalar ve Uzlaşma Talebi***

##### ***3.4.1.1. OECD Modeli***

Anlaşma hükümlerine aykırı vergilendirildiğini ya da vergilendirileceğini düşünen mükellef, Akit Devletlerden birinin veya her ikisinin iç hukukunda bir talepte bulunmuşsa ya da devlet yargısında bir hukuk davası başlatmışsa, devlet yargısının sonucu beklenmeyecek ve yapılan başvurunun karşılıklı anlaşma usulüne uygun olup olmadığı değerlendirilecektir.<sup>307</sup>

Mükellef, her iki Akit Devletin yetkili mahkemelerinde aynı amaçla dava açmışsa ve bu davalar derdest ise Mahkeme karar verene kadar mükellef karşılıklı anlaşma usulü sonucunda çıkan çözümü kabul edebilecektir. Eğer üzerinde karşılıklı anlaşmaya varılan belirli bir konu hakkında vergi mükellefinin davası devam ediyorsa mahkeme kararı beklenmelidir. Ayrıca karşılıklı anlaşma usulünün, devlet mahkemelerindeki sonucu beklemesi veya başka bir nedenle askıya alınması durumu beşinci fıkrada yer alan tahkime başvuruya ilişkin iki yıllık süreyi ihlal etmeyecektir. Ancak, yetkili makamlar, konunun iç hukuktaki işlemlere bakılmaksızın çözülebileceğini düşünürlerse daha sonra karşılıklı anlaşma prosedürüne normal şekilde devam edebilirler. Buna göre, mahkeme işleminin yapıldığı yetkili makam, mahkeme kararı ile yasal olarak bağlı olmayacak veya kısıtlanmayacaktır. Bir mahkemenin vergilendirmenin bir vergi anlaşmasının hükümlerine uygun olmadığına karar vermesi durumunda, yetkili bir makamın vergilendirmeyi sürdürmesi hukuken engellenebilir.

Öte yandan, bazı ülkelerde, vergilendirmenin bir vergi anlaşmasının hükümlerine uygun olduğuna dair bir mahkeme kararına rağmen, yetkili bir makamlar vergiden muafiyet sağlamak isterlerse, bu durum engellenmeyecektir.<sup>308</sup> Bu düzenlemenin uluslararası hukukun üstünlüğünü ve mükellef lehine yorum yapma gayesini amaçladığını söylemek uygun olacaktır. İlaveten gerek madde metninde gerekse de

<sup>307</sup> OECD Model (2017), m. 25/1-2, para 34.

<sup>308</sup> OECD Model (2017), m. 25/1-2, para 42.

yorum kitabında belirtilen diğere bir husus ise anlaşmanın sağlanmış olması halinde iç hukuktaki sürelerle uyulmaksızın bu anlaşmanın uygulanacağı belirtilmiştir.<sup>309</sup> Ancak önceki bölümlerde izah edildiği gibi Türkiye, bu konuda Hollanda Anlaşması'nın protokolüne sınırlayıcı bir madde koymuştur.

#### **3.4.1.2. BM Modeli**

BM Modelinin her iki alternatifinde de Anlaşma metni içerisinde karşılıklı anlaşma usulüne başvurunun, başvuru öncesinde açılan davalara etkisi düzenlenmemiştir. Ancak yorum kitabında, OECD Modelinin yorum kitabındaki hükümlere yer verilmiştir.

Bir mükellef mukimi olduğu Devletin iç hukuk yollarına, Anlaşmaya aykırı vergilendirildiği gerekçesiyle başvurmuş ve aynı zamanda karşılıklı anlaşma usulü sürecine başvuruda bulunmuş ise önce iç hukukta karar verilip verilmediğine bakılacaktır. Eğer iç hukukta karar verilmiş ise artık karşılıklı anlaşma usulü şartları gerçekleşmemiş olacağı için mükellefin başvurusu reddedilecektir. Ancak henüz bir karar verilmemiş ise bu durumda ilgili uyuşmazlığın karşılıklı anlaşma usulüne uygun olup olmadığının değerlendirilmesi gerekmektedir. Nitekim yorum kitabında, bir mükellefin başvurusunun geçerli bir neden olmaksızın doğrudan reddedilmemesi gerektiği net bir şekilde belirtilmiştir.<sup>310</sup>

Mukimi olunan Devlet, uyuşmazlığın karşılıklı anlaşma usulüne uygun olduğunu tespit ederse, karşılıklı anlaşma usulünü uygulamaya beklenmektedir. Bu bağlamda, öncelikle kendisi çözmeye çalışacak, ancak diğere Devleti ilgilendiren bir durum var ise diğere Devletle iletişime geçerek istişarelere başlamalıdır.<sup>311</sup> Hali hazırda açılmış bir iç hukuk davası mevcutken karşılıklı anlaşma usulü prosedürünü normal seyrinde işletmek Devletlerin takdirine bırakılmıştır. Bu noktada, Devletler mahkeme kararının sonucunu bekleyeceği gibi vakit kaybetmeden usulü de işletebilecektir.<sup>312</sup> Ancak böyle bir kabulün Devletlere ilave kaynak kaybettireceği açıktır. Bu nedenle kanaatimizce ikisinden birisinin askıya alınması, askıya alma hakkının da mükellefe tanınması daha uygun olacaktır.

---

<sup>309</sup> Holmes, K. (2007), s. 398.

<sup>310</sup> BM Model (2021) m. 25, para 12/34.

<sup>311</sup> BM Model (2021) m. 25, para 12/34.

<sup>312</sup> BM Model (2021) m. 25, para 12/42.

İç hukukta verilen bir mahkeme kararının mutlak surette uygulanması gerekliliği gibi bir durum bulunmamaktadır. Bu konuda Devletlere serbesti tanınmıştır. O halde Devletlerin iç hukukları müsaade ediyorsa, mahkeme kararından daha iyi bir çözüme erişmiş olmaları halinde bu çözümün uygulanması mümkün olacaktır.<sup>313</sup>

#### **3.4.2. İkili Vergi Anlaşmalarına Göre Başvuru Öncesi Açılan Davalar ve Uzlaşma Talebi**

Almanya Anlaşması ve Hollanda Anlaşmasında, karşılıklı anlaşma usulüne başvuru öncesinde açılan davalar ve uzlaşma talepleri yönünden herhangi bir düzenleme ve irdelemeye yer verilmemiştir. Ancak her iki anlaşmanın da uygulanmasında ortaya çıkabilecek sorunlar açısından Akit Devletlerin birbirleriyle iletişime geçebilecekleri, çözüm için gayret sarf edebilecekleri belirtilmiştir.

Gerek Almanya Rehberi'nde gerekse de Hollanda Rehberi'nde, karşılıklı anlaşma usulüne başvuru koşulu olarak, anlaşma hükümlerine aykırı vergilendirmeye esas olayın dava konusu yapılıp nihai karara bağlanmaması öngörülmüştür. Burada iki unsur yer almaktadır. Birincisi, anlaşmaya aykırı vergilendirme işlemine karşı dava yoluna gidilip gidilmediği; ikincisi ise dava yoluna gidilmişse nihai kararın verilip verilmediğidir. Rehberdeki bu açıklama ile OECD yorum kitabındaki hususlara paralel şekilde, devlet yargısında verilmiş olan bir kararın geçerliliği korunmaktadır. Yapılan açıklamanın sadece nihai karar verilmesi gibi bir kıstas getirmesi karşısında, dava açılmış olsa dahi nihai karar verilene kadar karşılıklı anlaşma usulüne başvuruyu engellemeyeceğini söylemek mümkündür. Ancak rehberlerde de karşılıklı anlaşma usulüne başvurulmuş olmasının hali hazırda açılmış olan davalara ne şekilde etki edeceği belirtilmemiştir.

Kanaatimizce anlaşmada açık hüküm bulunmaması durumunda, genel hukuk prensibi gereği anlaşma kuralları çerçevesinde iç hukuk düzenlemelerine bakılması gerekmektedir. Türkiye açısından Vergi Usul Kanunu'na eklenen maddeler ile bu eksiklik giderilmiş ve ilgili düzenlemeler aşağıda açıklanmıştır. O halde hüküm bulunmayan Almanya ve Hollanda Anlaşmaları yönünden doğacak bir hukuki uyuşmazlıkta, Türkiye açısından Türk mevzuatını, Almanya açısından Alman vergi

---

<sup>313</sup> BM Model (2021) m. 25, para 12/35.

mevzuatını ve Hollanda açısından Hollanda Vergi Mevzuatına incelemek gerekecektir.

### ***3.4.3. Vergi Usul Kanunu Hükümlerine Göre Başvuru Öncesi Açılan Davalar ve Uzlaşma Talebi***

Vergi Usul Kanunu, mükellefin karşılıklı anlaşma usulüne başvurmadan önce yapmış olduğu hukuki başvuruları ikiye ayırmıştır. Buna göre, mükellefin başvurudan önce dava açması hali VUK'un Ek 17'inci maddesinin 1'inci fıkrasının a bendinde; başvurudan önce uzlaşma talebinde bulunulması hali ise VUK'un Ek 17'inci maddesinin 1'inci fıkrasının b bendinde düzenlenmiştir.

Mükellef, karşılıklı anlaşma usulüne başvurmadan önce Vergi Mahkemelerinde dava açmış ise açmış olduğu dava, karşılıklı anlaşma süreci sonuçlanmadan incelenmeyecektir. Ancak açılan dava Mahkemeye herhangi bir sebeple incelenirse ve karara bağlanırsa, bu durumda karşılıklı anlaşma usulü başvurusunun sonucu dikkate alınacaktır.<sup>314</sup> Görülmektedir ki karşılıklı anlaşma usulü, devlet yargısının üzerinde tutulmuş ve bu sebeple devlet yargısına daha önce başvuru yapılmış olsa dahi usul, daha üst nitelikte kabul edilmektedir. Burada mükellefler için bir açık kapı bırakıldığından bahsetmek de mümkündür. Zira devlet yargısının vermiş olduğu karar, karşılıklı anlaşma usulü neticesinde varılan sonuçtan daha lehe bir durumsa, usulün sonucu mükellefe bildirildiğinde mükellef kabul etmediğini bildirerek devlet yargısının sonucunu esas alabilecektir. Uluslararası anlaşmaların normlar hiyerarşisindeki yeri sebebiyle, mükellef lehine bir sonuç yarattığını söylemek uygun olacaktır. Elbette burada karşı görüş olarak devlet yargısının çok daha uzun soluklu olduğu ve lehe gelen yerel mahkeme kararının uzun zaman sonra üst mahkemeden bozulması ihtimali olduğu, bu nedenle yerel mahkeme kararının önem arz etmediği ileri sürülebilir. Kanaatimizce her ne kadar böyle bir risk mevcut ise de hali hazırda verilmiş ancak kesinleşmemiş bir yerel mahkeme kararının mükellef lehine olduğu düşünülmektedir.

Kanun gereğince, idare tarafından karşılıklı anlaşma usulünün sonucu, olumlu ya da olumsuz olarak yargı mercilerine bildirilecektir. Karşılıklı anlaşmanın

---

<sup>314</sup> VUK Ek Madde 17/1-a.

gerçekleşmemesi durumunda, durdurulmuş olan davanın vergi mahkemesinde görülmesine devam edilecektir.<sup>315</sup>

Mükellef, karşılıklı anlaşma usulüne başvurmadan önce İdareye uzlaşma talebinde bulunmuş ise uzlaşma, karşılıklı anlaşma usulü başvurusunun sonuca bağlanmasına kadar ertelenecektir. Ancak mükellef, karşılıklı anlaşma usulünün sonucunu beklemez de uzlaşma hakkını kullanmayı talep edebilecektir. Bu hakkını kullandığında ise başvurudan vazgeçmiş sayılacaktır. Eğer uzlaşma sağlanırsa, mükellef bu konuyla ilgili tekrardan karşılıklı anlaşma usulüne başvuramayacaktır. Bunun istisnası ise diğer Akit Devlete yönelik düzeltme talepleridir. Ancak uzlaşma gerçekleşmez ise mükellef, VUK Ek Madde 14 hükümleri gereğince tekrar karşılıklı anlaşma usulüne başvurabilecektir.<sup>316</sup>

### ***3.5.Karşılıklı Anlaşma Usulüne İlişkin Diğer Hususlar***

#### ***3.5.1. Genel Olarak***

Türk mevzuatında, Vergi Usul Kanunu'nda yapılan yeni düzenleme ile karşılıklı anlaşma usulüne beş madde halinde yer verilmiştir. Bunlardan sonuncusu “diğer hususlar” başlıklı bölüm olup diğer maddelerde yer verilmeyen konular burada düzenlenmiştir. Bu sebeple tarafımızca diğer hususlar ayrı bir başlık altında incelenerek, gerek Model Anlaşma metinlerinde yer almayan ancak yorum kitaplarında belirtilen gerekse de Vergi Usul Kanunu'nun diğer maddelerinde yer almayan hususlar bu bölümde inceleme konusu yapılmıştır.

#### ***3.5.2. Vergi Model Anlaşmalarına Göre Diğer Hususlar***

OECD ve BM Modelleri yorum kitaplarında, diğer hususlar konusunda benzer hükümlere yer vermiştir. Nitekim BM Modelinin 2021 revizyonunda da sıklıkla OECD 2014 ve 2017 Modellerindeki yorumların esas alındığı, sadece belirli bölgelerinde değişiklikler yapıldığı belirtilmiştir. Bu nedenlerle bu bölümde ikili vergi anlaşmalarını tek başlık altında inceleyeceğiz.

Karşılıklı anlaşma usulüyle ilgili olarak genellikle şu hususları Komite tavsiye etmiştir:

- a) Karşılıklı anlaşma usulünün başlatılmasına ve işletilmesi sürecine ilişkin formalitelere en az seviyede yer verilmelidir.

---

<sup>315</sup> VUK Ek Madde 17/1-a.

<sup>316</sup> VUK Ek Madde 17/1-b.



- b) Karşılıklı anlaşma usulü vakaları bireysel olarak ele alınmalı, diğer vakalar referans olarak esas alınmamalıdır.
- c) Yetkili makamlar, süreçle ilgili olarak kılavuzlar ilkeler, usuller ve ulusal kurallar oluşturmalı ve bu kuralları yayımlamalıdır.<sup>317</sup>

Bazı Devletler, karşılıklı anlaşma usulünün başlatılabilmesi için çifte vergilendirme iddiası olan vergi tutarının tümünün veya bir kısmının ödenmesi gerektiği görüşündedirler. Bir başka deyişle, bu devletler karşılıklı anlaşma usulüne başvurunun ön koşulu olarak ihtilaf konusu verginin ödenmesi gerektiğini savunmaktadırlar.<sup>318</sup> Bu hususta OECD Modelinin 25'inci maddesinde net bir düzenleme yapılmamıştır.<sup>319</sup> Ancak iç hukuk incelemelerini başlatmak için verginin ödenmesi bir ön koşul değilse karşılıklı anlaşma usulüne başvuru için de bir başvuru koşulu olmamalıdır. Ayrıca mükellefin aynı gelir üzerinden her iki devlete de vergi ödemesi, Anlaşmanın sınır ötesi ticaret ve yatırımın önündeki pürüzleri kaldırma amacıyla tutarsız olacaktır.<sup>320</sup> Buradaki sorunun çözümü olarak, devletler banka teminatı sunulmasını isteyebilirler. Yahut devletlerden birisinde ödenen tutarla, talep edilen tutar arasındaki farktan daha fazla olmayacak şekilde bir ödeme yapılması konusunda anlaşma yapabilirler. Eğer Devletler karşılıklı anlaşma usulüne başvuru için verginin ödenmesini şart koşarlarsa, bu durumda karşılıklı anlaşma usulü neticesinde anlaşmaya varılan ve mükellefe iade edilen tutar için faiz ödemelilerdir. Buradaki faiz miktarının ilgili tutarın mükellef tarafından kullanılmadığı süreyi ve esas tutarın değerini yansıtması gerekmektedir.<sup>321</sup>

Karşılıklı anlaşma usulü neticesinde bir anlaşmaya varılamamış olması ya da anlaşmaya varılsa dahi ödenmeyen verginin ödenmesi aşamasında işletilecek faiz ve cezaların caydırıcı nitelikte olmaması gerekmektedir. Eğer karşılıklı anlaşma usulüne başvuru neticesinde uygulanan faiz ve cezalar, iç hukuktaki değerlendirmeye göre daha külfetli ise mükellefin karşılıklı anlaşma usulünü seçmeyeceği açıktır. Bu nedenle Devletlere sözleşme maddelerini iyi niyetle uygulama şartı getirilmiştir.<sup>322</sup>

---

<sup>317</sup> OECD Model (2017), m. 25/1-2, para 41.

<sup>318</sup> OECD Model (2017), m. 25/1-2, para 46.

<sup>319</sup> OECD Model (2017), m. 25/1-2, para 47.

<sup>320</sup> OECD Model (2017), m. 25/1-2, para 47.1.

<sup>321</sup> OECD Model (2017), m. 25/1-2, para 48.1.

<sup>322</sup> OECD Model (2017), m. 25/1-2, para 49.1.

OECD Modeli'nin 25'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında, anlaşmanın uygulanmasından doğan zorlukları bertaraf etmek maksadıyla yetkili makamlara bir kısım yetkiler vermektedir.<sup>323</sup>

İlgili hüküm gereğince, yetkili makamlar aşağıdaki işlemleri yapabilirler:

- Anlaşmada yer alan bir terim eksik veya yanlış tanımlanmışsa, bu terimi tamamlayabilir ya da netleştirebilir.
- Akit Devletlerden birisinin iç mevzuatı anlaşma hükümlerinin özünü ve dengesini bozmadan değiştirilmişse, bu değişiklikten doğan sorunları çözebilir.
- Borç alan kişinin devletindeki örtülü sermaye kuralları gereğince temettüleri olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceğini ve borç verenin mukimi olduğu devlette çifte vergilendirmede indirim doğurup doğurmayacağı, eğer doğuracaksa bunların hangi şartlarda gerçekleşeceğini belirler.
- Anlaşmaların yorumlanması veya uygulanması konusunda zorluk veya şüphelerin olduğu durumlarda, Akit Devletlerden her birinin ikili vergi anlaşması akdetmiş olduğu üçüncü Devletlerin yetkili makamları ile çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmaları yapmak ve ikili peşin fiyatlandırma anlaşmaları yapmak. Çok taraflı bir peşin fiyatlandırma anlaşması, ilgili Devletlerin tüm yetkili makamları arasında tek bir anlaşmanın müzakere edilmesi yoluyla veya ayrı olarak ancak tutarlı bir şekilde ikili karşılıklı anlaşmaların müzakere edilmesi yoluyla akdedilebilir.
- Vakanın çözümünün üçüncü bir Devletteki vergilendirmeyi etkileyebileceği veya bundan etkilenebileceği durumlarda, üçüncü Devletin bu Anlaşmaya dahil edilmesi için uygun usulleri ve koşulları belirleyebilir.<sup>324</sup>

Karşılıklı anlaşma usulüyle ilgili dikkat çeken bir nokta ise kararların gizliliği noktasında tahkim kurumuyla aynı usulü belirlemiş olmasıdır. Bilindiği üzere devlet yargılamaları kamuya açık olarak yapılmaktadır. Gizlilik kararı verilmemiş her dosyanın duruşması izlenilebilmekte ve dolayısıyla karar aşaması kamu tarafından bilinebilmektedir. Ancak karşılıklı anlaşma prosedürünün sonucu kamuya açıklanmamaktadır. Bunun gerekçesi olarak ise genellikle vergi mahremiyeti gösterilmektedir.<sup>325</sup> Tahkim kurumunun da avantajlarından birisinin kararların

<sup>323</sup> OECD Model (2017), m. 25/1-2, para 50-51.

<sup>324</sup> OECD Model (2017), m. 25/1-2, para 52.

<sup>325</sup> Holmes, K. (2007), s. 398.

gizliliği olduğu belirtilmektedir. Karşılıklı anlaşma usulünün de bu anlamda bir avantaj sağladığını söylemek mümkündür. Ancak kararların görülemiyor olmasının, devletlerin adil ve tutarlı bir karar mekanizması olup olmadığı noktasında şüpheye düşürdüğü de tartışmasızdır.

KAU, niteliği gereği bir yargı prosedürü değildir. KAU, vergi idarelerinin, diğer Akit Devletin vergi idareleriyle ortak bir anlayışa ulaşmalarını sağlar. Bir diğer deyişle, vergi idarelerinin dostane yollarla ortak bir paydada buluşmalarını amaçlar. KAU'da, uluslararası vergi hukuku kapsamındaki sözleşmeden doğan yükümlülükler bir koordinasyon işlevi görür. KAU'nun tarafları vergi mükellefi değil, Akit Devletlerdir. Bu sebeple de yetkili makamların herhangi bir anlaşmaya varma yükümlülüğü yoktur. Zira hiçbir devlet kabul edilemez bulduğu bir çözümü kabul etmeye zorlanamaz. Çifte vergilendirme sorununun çözümünde KAU pragmatik bir işleve sahip olup bu konuda iyi bir silicinin olduğunu söylemek mümkündür.<sup>326</sup>

### **3.5.3. Karşılıklı Anlaşma Usulüne İlişkin Uluslararası İstatistikler**

Devletler, KAU vakalarını (dosyalarını) ortalama 24 aylık bir zaman çerçevesinde çözmeyi taahhüt etmektedirler. Devletler, bu hedefe ulaşma yolunda ilerleme kaydedecek ve üzerinde anlaşmaya varılan raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanan istatistikler temelinde periyodik olarak gözden geçirileceklerdir. Bahse konu raporlama, bir KAU vakasının başlatılması ve sonuçlandırılması/kapatılması ile KAU sürecinin diğer ilgili aşamaları için mutabık kalınan aşamayı içermektedir.<sup>327</sup>

Bu doğrultuda, OECD'nin resmi internet sitesinde, 2020 yılında sonuçlandırılan karşılıklı anlaşma usulü başvurularının istatistiklerine yer verilmiştir.<sup>328</sup>

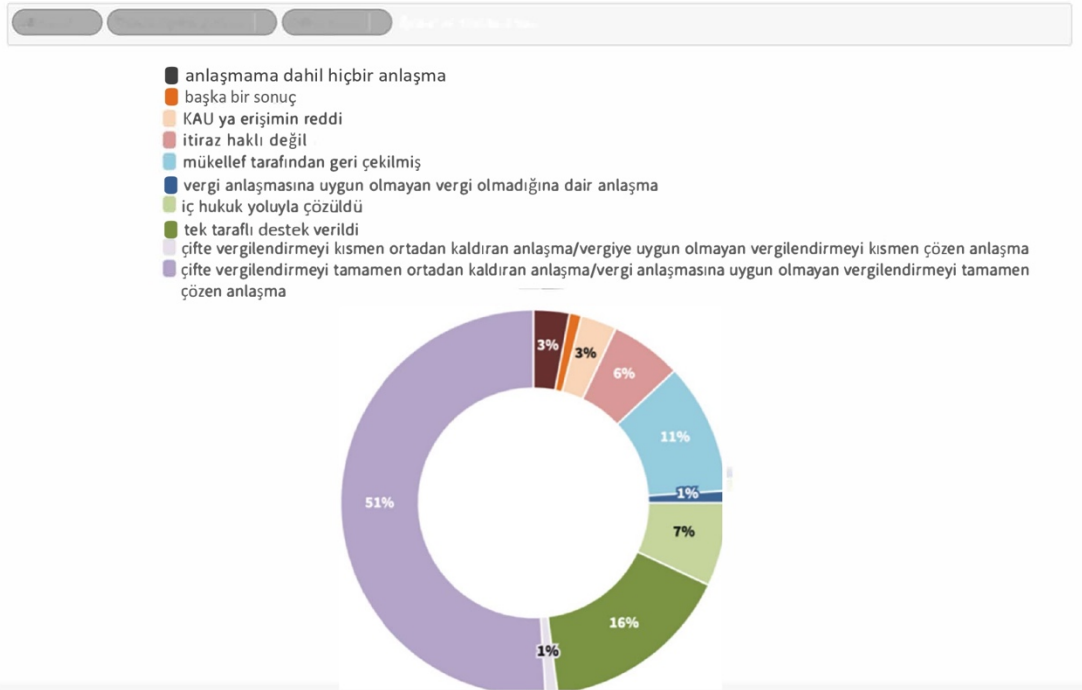
---

<sup>326</sup> Nas, A. (2019), s. 7.

<sup>327</sup> Nas, A. (2019), s. 6.

<sup>328</sup> [OECD]. 2020 Mutual Agreement Procedure Statistics [Web Bazlı Görsel]. Erişim Adresi: <https://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics.htm>

## KAU Sonuçları (2020'de Kapanan Dosyalar)



Şekil 7. Karşılıklı Anlaşma Usulü Sonuçları (2020 Yılında Kapanan Davalar). (Kaynak: OECD Mutual Agreement Procedure Statistics, 2020)

OECD'nin 2020 yılında kapanan dosya istatistikleri incelendiğinde çifte vergilendirmenin tamamen ortadan kaldırıldığı anlaşma oranının %51 olduğu, tek taraflı düzeltme oranının ise %16 olduğu görülmektedir. Öyleyse 2020 yılı itibariyle karşılıklı anlaşma müessesinin başarılı olduğunu söylemek uygun olacaktır. Ancak dikkat çeken bir konu ise mükelleflerin %11'inin başvurularını geri çekmiş olmasıdır. Mükelleflerin başvurularını neden geri çektiğinin araştırılması ve bu doğrultuda düzenlemeler yapılması, karşılıklı anlaşma usulünün daha etkin kullanımını sağlayacaktır.

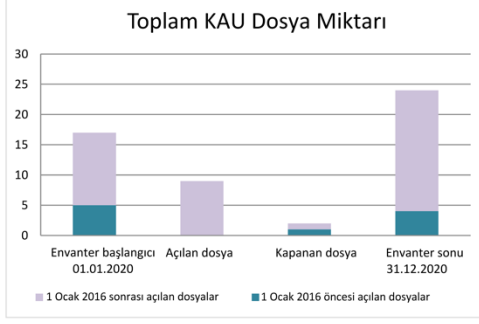
BM Modelinin yorum kitabında da yetkili makamların deneyimlerine göre, karşılıklı anlaşma usulüne başvuruların genellikle anlaşmayla veya uzlaşmayla sonuçlandığı belirtilmiştir.<sup>329</sup>

Türkiye açısından belirtilen istatistikler ise aşağıda yer aldığı gibidir:<sup>330</sup>

<sup>329</sup> BM Model (2021) m. 25, para 45.

<sup>330</sup> [OECD]. 2020 Mutual Agreement Procedure Statistics-Turkey [Web Bazlı Görsel]. Erişim Adresi: <https://www.oecd.org/tax/dispute/2020-map-statistics-turkey.pdf>  
[OECD]. Mutual Agreement Procedure Statistics per jurisdiction [Web Bazlı Görsel]. Erişim Adresi: <https://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics-2020-per-jurisdiction-inventory.htm>

## Türkiye



1 Ocak 2016 öncesi açılan dosyalar	Envanter başl. 2020	Açılan dosya	Kapanan dosya	Envanter sonu 2020
Transfer fiyatlandırması dosyası	0	0	0	0
Diğer dosyalar	5	0	1	4

1 Ocak 2016 sonrası açılan dosyalar	Envanter başl. 2020	Açılan dosya	Kapanan dosya	Envanter sonu 2020
Transfer fiyatlandırması dosyası	6	6	1	11
Diğer dosyalar	6	3	0	9

### KAU dosyalarını kapatmak için gereken ortalama süre

1 Ocak 2016'dan önce aç. dosyalar	Ortalama zaman
Transfer fiyatlaması dosyası	u.d.
Diğer dosyalar	111.74

u.d. = uygun değildir.

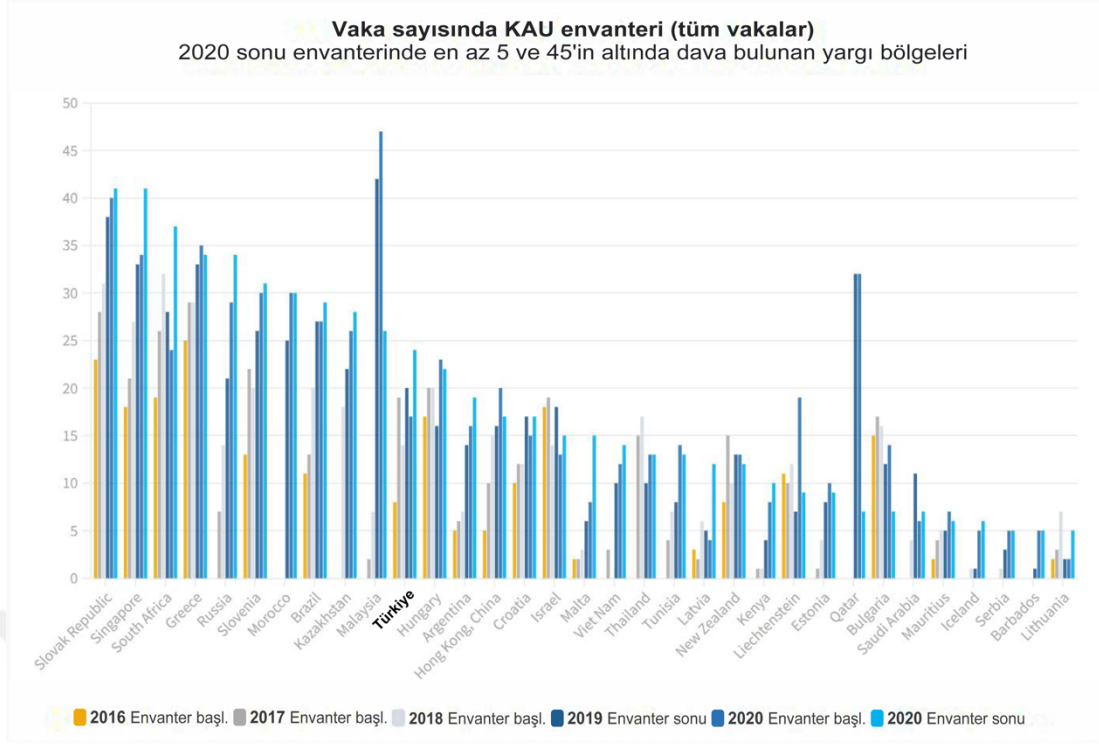
Not: 1 Ocak 2016 tarihinden önce başlayan KAU dosyalarını kapatmak için geçen ortalama süre aşağıdaki kurallar uygulanarak hesaplanmıştır:  
(i) başlangıç tarihi: KAU talebinin alındığı tarih; ve  
(ii) bitiş tarihi: Mükellefe gönderilen kapanış mektubunun tarihi veya anlaşmaya varılamaması durumunda davanın nihai olarak kapatıldığı tarih.

1 Ocak 2016 sonrası açılan dosyalar	Başlangıç tarihi	Başlatma Başvurusu	Aşama 1 Başlatma	Aşama 1 sonlandırma
Transfer fiyatlaması dosyası	0.62	1.15	u.d.	u.d.
Diğer dosyalar	u.d.	u.d.	u.d.	u.d.

Not: 1 Ocak 2016'dan itibaren başlayan KAU dosyalarının ortalama kapanma süreleri, "http://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics-reporting-framework.pdf" sayfasında bulunan KAU istatistik raporlarına çerçevesine göre hesaplanmıştır.

Şekil 8. OECD KAU 2020 İstatistikleri-Türkiye. (Kaynak: OECD Mutual Agreement Procedure Statistics - Turkey, 2020)

Grafikte, Türkiye'nin 1 Ocak 2016 öncesine ait beş adet dosyası olduğu ve bunlardan sadece bir tanesinin sonuçlandığı görülmektedir. 1 Ocak 2016 sonrasında ise 6 tanesi transfer fiyatlandırmasına ilişkin 6 tanesi de diğer konulara ilişkin olmak üzere toplam on iki adet KAU dosyasının olduğu ve bunlardan bir tanesinin çözüme kavuştuğu anlaşılmaktadır. Dosyaların kapanma sürecinde geçen sürenin (grafikte belirtilen ortalama sürenin) oldukça uzun olması düşündürücü olsa da 1 Ocak 2016 sonrasında başvurusu yapılan vakanın tam olarak ne zaman açıldığı ve ne zaman kapatıldığı yönünde bilgi yer almaması sebebiyle net bir yargıya varmak doğru olmayacaktır. Ancak her halükarda en geç dört yıl gibi bir sürede çözüme ulaşılabilmiş olmasının ve aynı zamanda vakalarda artış yaşanmasının olumlu olduğunu söylemek uygun olacaktır.



Şekil 9. OECD KAU Envanteri. (Kaynak: OECD Mutual Agreement Procedure Statistics per jurisdiction, 2020)

Türkiye'nin OECD'de yer alan KAU grafiği incelendiğinde, özellikle 1 Ocak 2016 sonrasında KAU'ya başvuruların arttığı görülmektedir. Bu noktada ılımlı bir gelişme yaşandığı ve yakın gelecekte bunun daha da artacağı düşünülmektedir.

#### 3.5.4. İkili Vergi Anlaşmalarına Göre Diğer Hususlar

Almanya ve Hollanda Anlaşmaları incelendiğinde, sadece dört fıkradan ibaret "Karşılıklı Anlaşma Usulü" maddesinin yer aldığı, uygulamaya yönelik olarak ise Rehberlerin düzenlendiği ve Rehberlerin de ayrıntılar için Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Yer Alan Karşılıklı Anlaşma Usulüne İlişkin Rehber'e atıfta bulunduğu görülmektedir. Rehberlerde özellikle başvurunun zamanaşımını kesen veya durduran hallerden sayılıp sayılmaması hususunda açık kanuni düzenlemeler olması gerektiğine değinilmektedir.<sup>331</sup> Vergi Usul Kanunu'na yeni giren düzenleme ile birlikte bu rehberlerde yer alan bir kısım bilgiler güncelliğini ve geçerliliğini yitirmiştir.

<sup>331</sup> GİB (2015), *Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Yer Alan Karşılıklı Anlaşma Usulüne İlişkin Rehber*, s. 10.

İkili anlaşmalarda özellikle OECD 2017 düzenlemesine benzer şekilde hükümlere yer verildiği, karşılıklı anlaşma usulünün uygulanabilmesi için devletlere gayret sarf etme yükümlülüğü getirildiği ve KAU sürecinin etkin işletilmesi maksadı ile Akit Devletlerin birbirleriyle bilgi değişiminde bulunabileceği gibi kendilerinden veya temsilcilerinden oluşan ortak bir Komisyon kanalı da dahil olmak üzere doğrudan haberleşebilme imkânı getirilmiştir.<sup>332</sup>

### **3.5.5. Vergi Usul Kanunu Hükümlerine Göre Diğer Hususlar**

Vergi Usul Kanunu'nun Ek 18'inci maddesinde, diğer hususlar başlığı altında, olası durumlar da düzenlenmiştir.

Karşılıklı anlaşma usulü başvurusunun Gelir İdaresi Başkanlığı'na yapılması halinde, başvuruya konu vergi ve cezalar için, başvuru tarihi itibarıyla bu Kanunda yazılı zamanaşımı süreleri durur. Mükellef tarafından VUK ek 16'ncı maddenin ikinci fıkrası gereğince anlaşma sonucunun kabul edilmemesi veya kabul edilmemiş sayılması durumunda ise bu durumların ortaya çıktığı tarihi takip eden günden itibaren zamanaşımı kaldığı yerden işlemeye devam edecektir.<sup>333</sup>

Türkiye'de, karşılıklı anlaşma başvurusunun sonucuna göre düzeltme yapılmasının gerekmesi durumunda, Kanunun zamanaşımı hükümleri dikkate alınmaksızın anlaşma sonucu uygulanır. Bununla birlikte, anlaşma sonucunun uygulanması konusunda çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasında belirli bir süre öngörülmüş ise bu süre ile ilgili hükümler saklıdır.<sup>334</sup>

Mükellef, karşılıklı anlaşmanın sonucunu kabul edene kadarki süreçte, sürecin herhangi bir aşamasında başvurusunu çekme hakkına sahiptir. Ancak bu hakkını kullandığında, duran zamanaşımı tekrar kaldığı yerden işlemeye devam edecektir. Aynı şekilde, başvurunun geri çekilmesi halinde, mükellefin Kanunun diğer hükümleri kapsamındaki başvuru hakları saklı kalacaktır.<sup>335</sup>

Her ne kadar karşılıklı anlaşma usulü, vergi ve cezalar için zamanaşımı süresini durdursa da tahakkuk eden vergi ve cezaların tahsilini durdurmaz.<sup>336</sup> Bu

<sup>332</sup> Hollanda Anlaşması m.25/3-4, Almanya Anlaşması m. 24/3-4.

<sup>333</sup> VUK Ek Madde 18/1.

<sup>334</sup> VUK Ek Madde 18/2.

<sup>335</sup> VUK Ek Madde 18/3.

<sup>336</sup> VUK Ek Madde 18/4.

nedenle tahakkuk eden vergi ve cezaları ödemek ve akabinde başvuru sürecine girmek mükellefi hem haciz tehdidinden hem de anlaşamama ihtimalindeki gecikme faizinden koruyacaktır.<sup>337</sup>

### **3.5.6. Karşılıklı Anlaşma Usulü ile Vergi Usul Kanunu'ndaki Uzlaşmanın Kıyaslanması**

Devletler, en önemli kamu gelirlerinden birisi olan verginin tahsilinin ivedi şekilde gerçekleştirilmesi açısından bir kısım alternatif çözüm yolları geliştirmiştir. Çünkü yargı yolu masraflı ve uzun sürelidir. Finansın temel ilkelerinden birisi olan paranın zaman değeri de dikkate alındığında, biraz fedakarlıkla alacağı erken vakitte kavuşmak iktisadi olarak daha uygundur. Nitekim devletler de bu hususu benimsemiş ve akabinde gerek ulusal gerekse de uluslararası düzeyde bir kısım düzenlemelere yer vermiştir.

Karşılıklı anlaşma usulünün, uluslararası vergilendirmede alternatif ve barışçıl çözüm yollarından birisi olduğundan bahsetmiş idik. Ulusal vergi hukuku açısından ise alternatif ve anlaşmaya dayalı olarak getirilen ve uzun yıllardır uygulama alanı bulan en önemli kurum, uzlaşma müessesesidir.

Uzlaşmayı kelime olarak tanımlamak gerekirse birden fazla kişinin aralarında çıkmış ya da çıkması muhtemel sorunları karşılıklı fedakarlıkla çözmeleri anlamına gelmektedir. Vergi Hukukunda yer alan uzlaşma ise verginin ya da cezanın niceliği hususunda taraflar arasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların anlaşılarak çözümlenmesidir.<sup>338</sup>

Uzlaşma, mükellef açısından Vergi Mahkemesi'nde dava açmadan önce vergi uyuşmazlığının çözülmesi açısından seçimlik bir imkân sağlamaktadır.<sup>339</sup> Mükellef ile Vergi İdaresi arasında uzlaşma, müzakereler ve pazarlıklar yapılarak gerçekleştirilmektedir.<sup>340</sup> Müzakereleri yapan kurum ise Vergi İdaresini temsilen kurulan komisyondur. Bu yönüyle karşılıklı anlaşma usulüne benzerlik

---

<sup>337</sup> VUK Ek Madde 18/5.

<sup>338</sup> Yılmaz, E. (2009) *Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi*, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 13 (1-2), s. 322.

<sup>339</sup> Hocaoğlu, C. *Vergi Hukukunda Uzlaşma* [Çevrimiçi] Erişim Adresi: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/155581> Erişim Tarihi: 19.06.2022

<sup>340</sup> Yılmaz, E. (2009), s. 322.



göstermektedir. Zira karşılıklı anlaşma usulünde de aynı şekilde müzakereler, usulün en önemli ayağını oluşturmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'ndaki düzenlemelere göre uzlaşma için iki farklı aşama öngörülmüştür. Bunlardan ilki tarhiyat öncesinde yapılabilen uzlaşma iken diğer tarhiyat sonrasında yapılabilen uzlaşmadır. Tarhiyat sonrası uzlaşmadan kasıt sadece uzlaşma olarak geçen kurumdur. Burada ikili bir ayrıma gidilmiş olmasının nedeni, Kanunda tarhiyat öncesi uzlaşmanın ayrıca belirlenmişken tarhiyattan sonra gerçekleşen uzlaşma için sadece uzlaşma terimine ter verilmiş olmasıdır.<sup>341</sup> Uzlaşma kurumu hem vergiler hem de vergi cezaları için uygulanabilmektedir. Ancak elbette ki bir kısım sınırlamalar öngörülmüştür. Bu tahdidi sayılan hallerin tespiti için VUK Ek Md. 1 hükmünü incelemek gerekmektedir. Ayrıca tarhiyat öncesi uzlaşma için Maliye Bakanlığı tarafından Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği<sup>342</sup> çıkartılmış ve usul ile esaslar bu yönetmelikle belirlenmiştir. Uzlaşmanın tarhiyat öncesinde yapılabilmesi için en önemli koşul, bir vergi incelemesinin başlatılmış olması durumudur. Karşılıklı anlaşma usulü açısından da gerek hali hazırda doğmuş olan vergiler gerekse de doğması kuvvetle muhtemel olan vergiler için başvuru imkânı tanınmıştır.

Uzlaşmaya başvuru yapıldıktan sonra aynı anda aynı konuya ilişkin mahkemeye başvurulamamaktadır. Eğer öncesinde böyle bir dava açılmış ise dava, uzlaşmanın sonucunu bekleyecektir. Bu süreçte Mahkemece karar verilmiş olsa dahi karar hükümsüz sayılacaktır.<sup>343</sup> Karşılıklı anlaşma usulünde de benzer şekilde açılan davalar karşılıklı anlaşma usulünün sonucunu beklemektedir.

Uzlaşmanın gerçekleşebilmesi için, yapılan müzakereler neticesinde Vergi İdaresi tarafından teklif edilen çözümün, mükellef tarafından kabul edilmesi gerekmektedir.<sup>344</sup> Karşılıklı anlaşma usulünün gerçekleşmesi içinse Akit Devletlerin yetkili makamları arasındaki müzakerelerin sonucu olarak ulaşılan anlaşma teklifinin, mükellef tarafından kabulü gerekmektedir. Bu teklifler kabul edilmezse her iki usul de

---

<sup>341</sup> Çapkın, A. (2011) *Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözüm Yollarından Biri Olarak Uzlaşma Müessesesi (Manisa Örneği)*. Yüksek Lisans Tezi, Celal Bayar Üniversitesi.

<sup>342</sup> Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği, *T.C. Resmi Gazete*, Sayı: 28101, 31.10.2011 [Çevrimiçi] Erişim Adresi: [www.resmigazete.gov.tr](http://www.resmigazete.gov.tr) Erişim Tarihi: 19.06.2022

<sup>343</sup> VUK Ek m. 7/2.

<sup>344</sup> VUK Ek m. 1/1.

gerçekleşmemiş, anlaşma sağlanamamış olacaktır. Mükellefin dava açma süreleri devam ediyorsa, mahkemelerde dava açma imkânı doğacaktır.

### **3.5.7. Karşılıklı Anlaşma Usulüne Getirilen Eleştiriler**

KAU, uzun yıllardır gerek Model Anlaşmalarda gerekse de ikili vergi anlaşmalarında yer almıştır. Bu durum yıllardır KAU'nun uygulamadaki eksik yönlerini gündeme getirmiş ve verilen raporlarda düzeltmeler önerilmiştir. KAU'ya getirilen eleştirilere kısaca değinilecektir.

#### **3.5.7.1. Genel Eleştiriler**

Milletlerarası Ticaret Odası (ICC-International Chamber of Commerce) tarafından belirtilen KAU'nun eksik yönleri şu şekildedir<sup>345</sup>:

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları (ÇVÖA) sadece tavsiye niteliğinde olup zorunlu hükümler içermemektedir. KAU, herhangi bir sonuç garantisi vermediği gibi devletlerin süreci uygulayıp sona erdirmek gibi bir yükümlülükleri de bulunmamaktadır.<sup>346</sup>

Akit Devletlerin müzakereler sırasında yaptıkları pazarlıklar neticesinde mükellefler aleyhine sonuçlar doğabilmekte, yanlış kararlar alınabilmektedir.<sup>347</sup> Örneğin, Türkiye ve Almanya arasında gerçekleştirilen bir KAU sürecinde Türkiye, Almanya lehine hareket edebilir, bir sonraki uyuşmazlıkta da Almanya, Türkiye lehine hareket edebilir. Bu şekilde bir uygulama yapılmasını engelleyen herhangi bir prosedür bulunmamaktadır.

KAU ile akit devletlerin iç hukuk düzenlemelerinin çakışması neticesinde, varılan anlaşmalar uygulanamayabilir. Örneğin, KAU'ya konu olay daha önce bir mahkeme kararına bağlanmışsa, varılan anlaşma uygulanamamaktadır. Bazen de Anayasaya aykırılık gerekçesiyle uygulanamayabilmektedir.<sup>348</sup> KAU sonucunda alınan kararlar, görüşmeleri devam eden diğer dosyaları etkileyebilir.<sup>349</sup> Bazı devletlerin iç mevzuatlarının KAU'ya başvurunun vergilerin tahsilini durdurmasını

<sup>345</sup> Ferhatoğlu, E. (2008) *Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarının Giderilmesi: AB Tahkim Anlaşması*, Antalya: Türkiye Maliye Sempozyumu, s. 198.

<sup>346</sup> Ferhatoğlu, E. (2008), s. 198; Soydan, B. Y. (1995), s.354; Nas, A. (2019), s. 8.

<sup>347</sup> Ferhatoğlu, E. (2008), s. 198.

<sup>348</sup> Ferhatoğlu, E. (2008), s. 199; Soydan, B. Y. (1995), s.355; Nas, A. (2019), s. 10.

<sup>349</sup> Ferhatoğlu, E. (2008), s. 199.

sebebiyle mükellefin her iki ülkede birden vergi ödemek zorunda bırakılması, mükellefe ağır bir mali yük oluşturabilir.<sup>350</sup>

KAU'nun eleştirildiği diğer hususları da dört başlık halinde saymak mümkündür:

### **3.5.7.2.Zamanaşımı**

OECD Modelinin 25'inci maddesinin 2'inci fıkrası gereğince, karşılıklı anlaşma usulü sonucunda varılan anlaşma, Akit Devletlerin iç hukuklarında yer alan zamanaşımı sürelerine bakılmaksızın uygulanacaktır. Bu nedenle iç hukuktaki zamanaşımı süreleri, karşı düzeltmelerin yapılmasını anlaşmada bu hükmün yer alması durumunda etkilemeyecektir. İlgili hüküm Türkiye'nin taraf olduğu ikili vergi anlaşmalarının bazılarında yer almakta iken bazılarında yer almamaktadır. Bu hükmün yer almadığı anlaşmalarda, karşı düzeltmeler iç hukukta yer alan zamanaşımı süreleri içerisinde yapılmak zorundadır. Aksi durumda karşı düzeltmenin yapılması mümkün olmayacaktır.<sup>351</sup> Örneğin, Türkiye'nin Almanya ve Hollanda ile imzalanan anlaşmalarında bu madde yer almakta iken, İngiltere ile imzalanan anlaşmada bu hükme yer verilmemiştir. Bu nedenle İngiltere açısından her iki devletin de iç hukuklarında yer alan zamanaşımı süreleri içerisinde karşı düzeltmelerin yapılması gerekmektedir.

Karşı düzeltmelerin ya da karşılıklı anlaşma usulüne başvuru yapılmasının Türk iç hukukundaki karşılığı vergi hatalarının düzeltilmesi kurumudur. Vergi Usul Kanunu gereğince Türkiye'de vergi hatalarının düzeltilmesi için beş yıllık zamanaşımı süresi öngörülmüştür.<sup>352</sup>

### **3.5.7.3.Karşılıklı Anlaşma Usullerinin Süresi**

Yukarıda da izah edildiği üzere karşılıklı anlaşma usulü iki farklı devlet arasında gerçekleştirilmektedir. Dolayısıyla dil, usuller, yasal ve muhasebe sistemlerindeki farklılıklar bir kısım zorluklar çıkartarak sürecin uzamasına sebebiyet verebilmektedirler.<sup>353</sup>

---

<sup>350</sup> Nas, A. (2019), s. 8.

<sup>351</sup> Işık, H. (2005) s. 179.

<sup>352</sup> Işık, H. (2005) s. 179.

<sup>353</sup> Işık, H. (2005) s. 181.

Ayrıca KAU sürecinin sona erdirilmesi noktasında belirli bir süre kıstasının bulunmaması nedeniyle sürecin çok uzayabilmesi mükellef aleyhine bir durum oluşturmaktadır. Genellikle KAU süreci iki ila üç yılda sonuçlandırılırken bazen bu süre çok uzayabilmektedir. O kadar ki ancak on iki yılda karara bağlanabilmiş bir KAU dosyası dahi mevcuttur.<sup>354</sup>

Sürenin bu denli uzun olması da mükelleflerin bu yönteme karşı daha mesafeli durmalarına sebebiyet vermektedir. Mükelleflerin mesafeli davranışlarının önüne geçmek için bir kısım öneriler ileri sürülmektedir. Bunlara göre; formaliteleri azaltmak, telekonferanslarla süreci yönetmek, yetkili makamlar tarafından transfer fiyatlandırması tarhiyatlarının mükelleflere ivedi şekilde bildirilmesi, vergi mükelleflerinin transfer fiyatlandırmasıyla ilgili hususlarda görüşlerini yetkili makamlara sunma imkanına sahip olmaları süreci hızlandıracak öneriler olarak görülmektedir.<sup>355</sup> Bu öneriler OECD Modeli'nin Yorum Kitabı'nın 40'inci paragrafında da yinelenmiştir. Önerilerin özünde herhangi bir resmi usulde takılı kalmadan sürecin ivedi şekilde işletilmesi ve sonuçlandırılması yer almaktadır.

#### **3.5.7.4. Vergi Mükellefinin İştiraki**

Vergi mükellefi karşılıklı anlaşma usulünü başlatma hakkına sahip olsa da sürece katılma hakkını haiz değildir. Mükellef sadece haklılığını ispatlayabileceği bilgi ve belgeleri yetkili makamlara sunmakta ancak süreçte yer alamamaktadır. Bu durum da mükellef açısından belirsizlik oluşturmakta ve vergi mükellefinin müzakerelere taraf olamaması nedeniyle daha zayıf hissetmesine sebebiyet vermektedir.<sup>356</sup> OECD Model Anlaşması m. 25/4 gereğince, mükellefler KAU sürecine katılmamakta, süreçte sunulan belgeleri incelemesi veya bu konular hakkında beyan verebilmesi mümkün olmamaktadır.<sup>357</sup> xBu konuyla ilgili 2021 yılı BM Modelinde de herhangi bir düzeltme veya değişiklik yapılmamıştır.

#### **3.5.7.5. İkincil Tarhiyatlar**

Bazı ülkeler, ulusal mevzuatları gereğince, birincil düzeltmeden kaynaklanan aşırı karların başka şekilde transfer edilmiş ve vergilendirilmiş gibi kabul edileceği ikincil bir işlemin uygulanmasına ihtiyaç duymaktadırlar. Bu işlemlere ikincil

<sup>354</sup> Ferhatoğlu, E. (2008), s. 198, 199.

<sup>355</sup> Işık, H. (2005) s. 182.

<sup>356</sup> Işık, H. (2005) s. 184.

<sup>357</sup> Ferhatoğlu, E. (2008), s. 199; Soydan, B. Y. (1995), s.354; Nas, A. (2019), s. 8.

tarhiyatlar (düzeltmeler) denilmektedir. Buradaki amaç, fiili kar dağıtımının birincil transfer fiyatlandırması düzeltmesiyle tutarlılığının sağlanmasıdır. İkincil düzeltmeler genellikle yapay temettüler, özkaynak katkıları ve borçlar şeklinde yapılmaktadır.<sup>358</sup>

Örtülü kazanç dağıtımı, üç farklı yönden oluşmaktadır. İlki, örtülü kazanç dağıtımının kanunen kabul edilmeyen gider sayılarak kazancı dağıtan kişinin kazancına eklenerek vergilendirilmesidir. İkincisi, dağıtılan kişi açısından çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla düzeltme yapılması halidir. Üçüncüsü, dağıtan kişinin kazancına eklenen miktarın, ilgili kişilere faiz veya kar payı ödemiş gibi kabul edilerek tekrar vergilendirilmesidir. Bu şekilde yapılan tekrar vergilendirme, genellikle vergi tevkifatı yapılarak sağlanmaktadır.<sup>359</sup>

Hollanda açısından örneklendirmek gerekirse; Hollanda, bir transfer fiyatlandırma düzeltmesinin muhakkak ikincil düzeltme gerektireceğini belirtmektedir. Bu nedenle ilk kar ayarlaması yapıldıktan sonra ikincil tarhiyatı da gerçekleştirmektedir. Buna göre; eğer Hollanda şirketinin lehine bir düzeltme varsa Hollanda'nın sermaye vergisi artacaktır. Eğer Hollanda şirketinin aleyhine bir düzeltme yapılmış ise bu durumda dağıtıldığı varsayılan kâr payı üzerinden vergi anlaşmalarında yer alan oranları geçmemek kaydıyla stopaj yapılacaktır. İkincil düzenlemelerde ispat yükü oldukça ağır olup Hollanda Gelir İdaresi'nin üzerinde kalmaktadır.<sup>360</sup>

### **3.6. Karşı Düzeltmeler**

OECD Modelinin 9'uncu maddesinin 2'nci fıkrasında karşı düzeltmeler konusu düzenlenmiştir. Karşı düzeltme, bağımlı teşebbüslerden birisi bir devlet tarafından gerçekleştirilen birincil düzeltme neticesinde, vergilendirilebilir kazancın artması halinde diğer devlette yer alan ilişkili bağımlı teşebbüsün kazancının azaltılmasıdır.<sup>361</sup> OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberinin "Kavram Sözlüğü" başlıklı bölümünde karşı düzeltme aşağıdaki gibi tanımlanmıştır:

*"İki farklı ülkenin vergi otoriteleri arasındaki kâr paylaşımının tutarlı bir şekilde gerçekleştirilmesini sağlamak amacıyla; ikinci ülkede faaliyet gösteren*

<sup>358</sup> OECD (2017) *Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri İçin OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi*. (Bundan sonra "OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi" olarak anılacaktır). S. 200.

<sup>359</sup> Işık, H. (2005) s. 185.

<sup>360</sup> Işık, H. (2005) s. 186.

<sup>361</sup> Işık, H. (2019) s. 1737.

*ilişkili işletmenin vergi yükümlülükleri üzerinde, bu ülkedeki vergi idaresi tarafından, birinci ülkenin vergi idaresinin yapmış olduğu ilk düzeltmeye karşılık teşkil edecek biçimde uygulanan düzeltme işlemidir.”<sup>362</sup>*

Konunun daha iyi anlaşılabilmesi için bağımlı teşebbüs kavramını açıklamak uygun olacaktır. OECD Modelinin “Genel Tanımlar” başlıklı 3’üncü maddesinin 1’inci fıkrasının d bendi gereğince; Bir Akit Devletin teşebbüsü, bir Akit Devlet mukimi tarafından işletilen bir teşebbüs<sup>363</sup> demektir. Diğer Akit Devletin teşebbüsü ise, diğer Akit Devlet mukimi tarafından işletilen bir teşebbüs anlamına gelmektedir.<sup>364</sup> OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberinin “Kavram Sözlüğü” başlıklı bölümünde, “ilişkili işletmeler” tanımı yapılmıştır. Buna göre; bir işletmenin diğer bir işletmeyle ilgili OECD Model Vergi Anlaşmasının (2017) 9/1-a veya 9/1-b madde alt bentlerinde belirtilen şartları sağlaması halinde, bu iki işletme ilişkili işletme kabul edilecektir.<sup>365</sup> OECD Modelinin 9’uncu maddesinin 1’inci fıkrasının a ve b bentlerine göre; Bir Akit Devlet teşebbüsünün doğrudan veya dolaylı olarak diğer Akit Devletin teşebbüsünün yönetim, kontrol veya sermayesine katılması hali; yahut aynı kişilerin doğrudan veya dolaylı olarak diğer Akit Devletin teşebbüsünün yönetim, kontrol veya sermayesine katılması hali ya da her iki durum birden sayılmıştır.<sup>366</sup> O halde, bir teşebbüs, hem mukimi olduğu devlette hem de diğer Akit Devlette faaliyet gösteriyorsa bu iki işletme, bağımlı teşebbüs olarak kabul edilecektir.

Türk Mevzuatında ise Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 13’üncü maddesinin 2’nci fıkrasında ilişkili kişiler tanımı yapılarak bağımlı teşebbüs kavramı netleştirilmiştir.

Verdiğimiz bilgiler ışığında karşıt düzeltme kavramını özetlemek gerekirse; Akit Devletlerin her ikisinde birden işletmesi olan bir kişinin, Akit Devletlerden birisinin yüksek vergi uygulaması nedeniyle, diğer Akit Devletteki işletmesine uygulanacak verginin azaltılması durumudur. Örnekle izah etmek gerekirse; Hollanda’da ve Türkiye’de aynı kişiye ait bağımlı teşebbüsler olduğunu varsayalım.

---

<sup>362</sup> OECD (2017) Transfer Fiyatlandırması Rehberi, s.23.

<sup>363</sup> Teşebbüs, herhangi bir ticari faaliyetin yürütülmesidir. (OECD (2017), m.3/1-c).

<sup>364</sup> OECD (2017), m. 3/1-d.

<sup>365</sup> OECD (2017) Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri İçin OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi, s.23-24.

<sup>366</sup> OECD (2017), m. 9/1-a,b.

Bu kişinin Türkiye'deki teşebbüsünde gelir vergisine esas kazanç oranının bir birim artırılması halinde, Hollanda'daki teşebbüsüne uygulanacak gelir vergisine esas kazanç oranının bir birim düşürülmesi halinde Akit Devletler arasında karşıt düzeltme uygulanmış olacaktır.

Karşıt düzeltme iki farklı şekilde yapılabilmektedir. İlk yöntemde; ilgili ülkede düzeltilmiş fiyat kullanılarak ilişkili işletmenin vergiye konu karları yeniden hesaplanmaktadır. Yani bağlı işletmenin vergiye esas karı, emsal fiyat belirlenerek yeniden hesaplanmaktadır. Burada emsallere göre bir ülkede kar artırılırken, aynı miktarda tutar diğer ülkenin karından indirilmektedir. İkinci yöntemde ise yeniden hesaplama yapılmamakta, doğrudan ödenecek/ödenen vergiye yönelik indirim uygulanmaktadır.<sup>367</sup> Dolayısıyla ilk ayarlamının yapıldığı ülkede ilave ödenen vergi, karşı düzeltmeyi yapacak ülkedeki vergiye mahsup edilir.<sup>368</sup> Yine yukarıdaki örnek üzerinden gitmemiz gerekirse; ilk yöntem açısından Türkiye, emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda yeniden bir fiyat belirleyecek ve onu uygulayacaktır. Bu doğrultuda kardan artırım yapacak, Hollanda ise Türkiye'nin kardan artırdığı miktar kadar, kardan indirim yapacaktır. İkinci yöntemde ise Türkiye, inceleme yaparak kendi ülkesindeki vergiyi düzenledikten sonra Hollanda'daki vergiden Türkiye'de ödenmiş olan vergi mahsup edilecektir.

Akit Devletlere tanınan bu imkân vergi anlaşmalarının yukarıda yer verilen düzenlemesi (OECD Modeli m. 9/2) sayesinde gerçekleştirilmektedir. Devletlerin kendi aralarında imzaladıkları ikili vergi anlaşmalarında da bu şekilde bir fıkraya yer vermeleri halinde karşıt düzeltme yoluna başvurabileceklerdir. Bu sayede devletler arasındaki transfer fiyatlandırmasına dayalı tarhiyatlar yapılması halinde çifte vergilendirme ortadan kaldırılacaktır.<sup>369</sup>

Karşıt düzeltme kurumunun getirilmesinin nedeni, transfer fiyatlandırmasının söz konusu olduğu durumlarda çifte vergilendirmenin önlenmesi, eğer çifte vergilendirme gerçekleşmiş ise de bu sorunun en kısa yoldan çözülmesi gayesidir. Özellikle de transfer fiyatlandırması sebebiyle aynı kazancın her iki Akit Devlette

---

<sup>367</sup> OECD (2017) Transfer Fiyatlandırması Rehberi, s. 187.

<sup>368</sup> Cenkeri, Elif (2011). *Uluslararası Mali İhtilafların Çözümünde Mali Yaklaşımlar*, Sosyal Bilimler Dergisi, 1, s. 27.

<sup>369</sup> Işık, H. (2019) s. 1737.

birden vergilendirildiği durumlarda mükelleflere “karşı taraf düzeltmesi” adı altında mahsup ya da indirim hakkı tanınması amaçlanmıştır.<sup>370</sup> Transfer fiyatlandırması, kesin sonuç veren objektif bir disiplin olarak yer almamakta, devletlerin subjektif değerlendirmelerini içerebilmektedir. Bu nedenle diğer devletin karşıt düzeltme talebini sorgusuz şekilde kabul etmesi de beklenmemelidir. Diğer Akit Devletin, yapılan işlemi eleştirme ihtimali mevcuttur.<sup>371</sup> Bu tarz sorunların çözümü noktasında karşılıklı anlaşma usulü önem taşımaktadır. Örnek vermek gerekirse; Türkiye’de yerleşik A Şirketinin, Almanya’da mukim olan bağlı şirket B Şirketini 1.000.000,00-TL örtülü kazanç aktardığını varsayalım. Bu durumda B Şirketi, Almanya Anlaşması’nın 9’uncu maddesi gereğince matrahını bu miktar kadar azaltarak fazladan ödemiş olduğu vergiyi Almanya’dan iade alabilecektir. Ancak Almanya’nın böyle bir vergi iadesini gönüllü olmayacağı ve kendisinin de bu durumu bir kısım değerlendirmelere tabi tutacağı kuvvetle muhtemeldir.<sup>372</sup>

Karşıt düzeltmeler, sadece diğer (ikinci vergi bölgesindeki) Akit Devletin düzeltmesi ile sınırlandırılmamıştır. İkinci ülke ile yapılan görüşmeler neticesinde, ilk ülkedeki vergi idaresi, birincil düzeltmeyi (artırdığı vergi oranını) aşağıya çekebileceği gibi tamamen ortadan da kaldırabilir. Burada dikkat edilmesi gereken husus, karşıt düzeltme işleminin emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde yerine getirilmesi durumuna kıyasla daha fazla menfaat sağlamamasıdır.<sup>373</sup>

OECD Modelinin 9’uncu maddesi kapsamında, bağlı işletmeler arasındaki transfer fiyatlarının belirlenmesi neticesinde yapılan tarhiyatlara karşı yapılacak düzeltmelerde karşılıklı anlaşma usulü hükümleri kullanılabilir.<sup>374</sup>

OECD Modelinin 9’uncu maddesinin 2’nci fıkrasında uygun karşıt düzeltmenin belirlenebilmesi için gerektiğinde yetkili makamların aralarında istişarede bulunabilecekleri belirtilmiştir. Bu madde çerçevesinde, karşıt düzeltme

---

<sup>370</sup> Işık, H. (2019) s. 1738.

<sup>371</sup> Pehlivan, S. (2015), *Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Yurtiçi ve Yurtdışı Düzeltme İşlemleri*, Mali Çözüm Dergisi, 25 (127), s. 81.

<sup>372</sup> Pehlivan, S. (2015), s. 82.

<sup>373</sup> OECD (2017) *Transfer Fiyatlandırması Rehberi*, s. 186-187.

<sup>374</sup> Işık, H. (2005) *Çok Uluslu Şirketlerde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye*, 2005 (370). Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, s. 172.



isteklerinin değerlendirilmesinde 25'inci maddede yer alan karşılıklı anlaşma usulü hükümlerine gidilebileceği teyit edilmiştir.<sup>375</sup>

Akit Devletlerden bir tanesi karşıt düzeltme uygulamasını kabul ederse, bahse konu düzeltmenin, bu düzenlemeye yol açan işlemin gerçekleştiği yıl için mi yoksa ilk düzeltmenin belirlendiği yıl gibi diğer bir yıl için mi olduğunun netleştirilmesi gerekmektedir. Yapılan karşıt düzeltme neticesinde, fazladan vergi ödemiş olan mükellefin faiz talep etme hakkını da gündeme gelmektedir.

Karşıt düzeltmeler de karşılıklı anlaşma usulü hükümlerinde olduğu gibi uygulaması zorunlu olan hükümler değildir. Dolayısıyla Akit Devletlerden biri, diğerinin karşıt düzeltme talebini kabul edip etmemekte özgürdür. Devletler açısından böyle bir zorunluluğun getirilmemiş olmasının nedeni ise ülkelerin mali egemenliklerini korumak istemeleridir.<sup>376</sup>

BM Modelinin 9'uncu maddesinde de OECD Modeline benzer şekilde karşıt düzeltmelere ilişkin düzenlemeler yer almıştır. BM Modelinin yorum kitabındaki birincil düzeltme ve ikincil düzeltme ayrı ayrı belirlenmiş ve Akit Devletlerin Vergi İdareleri tarafından gerekli düzeltmelerin yapılmaması halinde, mükellefin karşılıklı anlaşma usulüne başvurabileceği belirtilmiştir.<sup>377</sup>

Akit Devletlerin mutlaka anlaşmak zorunda kalmamaları, verilen kararların iç hukuktaki zamanaşımı sürelerinin geçirilmesi sebebiyle uygulanamaması, vergi mükellefinin görüşmelere katılamıyor olması karşılıklı anlaşma usulünün ve dolayısıyla karşıt düzeltmenin zaafı olarak yer almaktadır.<sup>378</sup>

Karşılıklı anlaşma usulü ile karşıt düzeltmeler açısından ortaya çıkan sorunların bazıları dört başlık halinde sıralanabilir: zamanaşımı, karşılıklı anlaşma usullerinin süresi, vergi mükellefinin iştiraki, ikincil tarhiyatlar.<sup>379</sup> Birçok durumda OECD Modelinin hüküm ve ilkeleri çifte vergilendirmeyi kaldırma konusunda yetersiz kalmaktadır. Çünkü OECD Modeli, mukim devlete çifte vergilendirmeyi ortadan kaldırma konusunda mutlak bir yükümlülük dayatmamaktadır. Ayrıca 9'uncu

<sup>375</sup> OECD (2017) Transfer Fiyatlandırması Rehberi, s. 187.

<sup>376</sup> Işık, H. (2005) s. 177.

<sup>377</sup> BM Model (2021), m. 25, para 39.

<sup>378</sup> Işık, H. (2005) s. 178.

<sup>379</sup> Işık, H. (2005) s. 179-186.

maddenin 2'nci fıkrasında yer alan KAU, çifte vergilendirmeyi çözüme konusunda posteriori olarak (ekonomik çifte vergilendirme ortaya çıktıktan sonra) uygulanmaktadır. Ayrıca süreç, zaman alıcı ve maliyetlidir.<sup>380</sup>

### **3.7.Karşılıklı Anlaşma Usulünde Tahkim**

#### **3.7.1. Genel Olarak**

Karşılıklı anlaşma usulünün en yoğun eleştirisi alan yönlerinden birisi kesin sonuç garantisi sunmamasıdır. Dolayısıyla bir mükellefin karşılıklı anlaşma usulüne başvurup yıllarca uğraştıktan sonra tabir-i caizse eli boş dönmesi ihtimali bulunmaktadır. Bu yöndeki eleştiriler neticesinde Vergi Model Anlaşmalarına tahkim hükmünün getirilmesi uygun görülmüştür. Tahkim şartını ilk içeren vergi anlaşması Birleşik Krallık ve İrlanda arasında yapılmış olan 1982 tarihli çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasıdır. Akabinde de Çekoslovakya ve Romanya arasında 1934 yılında akdedilen veraset vergisine ilişkin anlaşmada tahkim yer almıştır.<sup>381</sup>

Tahkim, taraflar arasında doğmuş ya da doğabilecek uyuşmazlıkların hakem olarak adlandırılan kişiler tarafından kesin ve bağlayıcı olarak çözülmesi konusunda tarafların anlaşmalarıdır. Devletlerarası tahkim ise iki şekilde karşımıza çıkmaktadır. Bunlar; uygulanacak kuralların önceden belli olduğu ve belirli bir kurum tarafından yapılan kurumsal tahkim ile herhangi bir kuruma bağlı olmayan ad hoc (belirli bir duruma özgülenen) tahkimdir.<sup>382</sup> İkili vergi anlaşmalarına uygulanan tahkim genellikle ad hoc tahkimdir. Kurumsal tahkimi uygulayan çok taraflı anlaşmaya örnek olarak ise *Bağlı İşletmelerin Karlarının Ayarlanmasından Doğan Çifte Vergilendirmenin Ortadan Kaldırılması Hakkında Avrupa Topluluğu Anlaşması* gösterilebilir.<sup>383</sup> Milletlerarası tahkim, genellikle devletlerin ticari uyuşmazlıklarının çözümünde yer almaktadır. Karşılıklı anlaşma usulüne uygulanacak olan tahkim ise bundan farklı olarak devletlerin vergilendirme yetkilerine ilişkin olup uygulanabilirliği tartışmalıdır.<sup>384</sup>

---

<sup>380</sup> De Broe, L. (2007), *International Tax Planning & Prevention Of Abuse Under Domestic Tax Law, Tax Treaties & EC-Law*, Doktora Tezi, Katholieke Universiteit Leuven, s. 682, para 286.

<sup>381</sup> Sevinçhan, E. (2016) *Uluslararası Vergi Hukukuna İlişkin Uyuşmazlıklarda Tahkim Yolu*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 65 (2), s. 452.

<sup>382</sup> Akıncı, Z. (2020) *Milletlerarası Tahkim*, İstanbul: Vedat Kitapçılık, s. 6.

<sup>383</sup> Ferhatoğlu, E. (2008), s. 201.

<sup>384</sup> Terzi, G. (2018), s. 37.

Önceki bölümlerde de izah ettiğimiz üzere, Türkiye tahkim şartına çekince koymuş ve tüm vergi anlaşmalarında tahkim hükmünü uygulamaktan imtina etmiştir. Bu sebeple bu bölümde tahkime kısaca değinilecektir.

### **3.7.2. Vergi Anlaşmalarına Göre Tahkim**

#### **3.7.2.1. OECD Modeli**

Karşılıklı anlaşma usulü, yukarıda yer alan bölümlerde izah edildiği üzere, kesin sonuç veren bir mekanizmaya sahip değildir. Bu süreç işletildiğinde, Akit Devletlerin vardığı sonucu mükellef kabul etmeyeceği gibi Akit Devletlerin kendi aralarında da bir anlaşmaya varamama ihtimali bulunmaktadır. Nitekim Model Vergi Anlaşmalarında da devletler sadece çabalamakla yükümlü tutulmuşlardır.

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının uygulamaları sırasında yaşanan zorluklar neticesinde tahkim ihtiyacı gündeme gelmiştir. Tahkim ihtiyacının en bariz şekilde ortaya çıktığı vakıa ise GlaxoSmithKline vakıası olmuştur. GlaxoSmithKline İngiltere merkezli bir ilaç firması olup 1980'lerin sonundan itibaren Amerika'da da faaliyet göstermeye başlamıştır. Amerikan Vergi İdaresi (Internal Revenue Service, IRS), bu şirketin şubeleri arasındaki transfer fiyatlandırmasından doğan vergilendirme konusunda bir denetim yapmıştır. Denetim neticesinde daha önce İngiltere'de vergilendirildiği kalemlerin Amerika'da da vergilendirilmesi gerektiğini ve dolayısıyla üç trilyon Amerikan Doları ödemesi gerektiğini öne sürmüştür. Bunun üzerine şirket İngiliz vergi idaresi ile iletişime geçmiştir. Şirket, İngiliz vergi idaresinin Amerikan vergi idaresini ikna edeceğini beklemiştir. Bu doğrultuda İngiliz ve Amerikan Vergi İdareleri arasında karşılıklı anlaşma usulü başlatılmış, ancak makul bir anlaşma sağlanamamış ve Amerika'nın talebi kabul edilmiştir. Bu durum gerek basında gerekse de akademik camiada büyük yankı uyandırmış ve aynı vergiye konu olay üzerinden iki kez vergilendirme yapılmasının tipik bir çifte vergilendirme olduğu belirtilmiş, karşılıklı anlaşma usulünün işe yarayıp yaramadığı sorularını gündeme getirmiştir.<sup>385</sup>

GlaxoSmithKline vakıası neticesinde, literatürde “anlaşmaya çalışmanın” yetmediği, bağlayıcı ve kesin sonuçlar doğurabilecek bir sürecin ihtiyaca daha iyi

---

<sup>385</sup> Green, G. (2006) *The U.K. Reaction To The Glaxo Case*, BNA International's Tax Planning International Transfer Pricing, 2-3. [Çevrimiçi]. Erişim Adresi: <http://transferpricingsolutions.co.uk/tpitp1106.pdf> Erişim Tarihi: 01.06.2022.

cevap vereceği kanaatine varılmıştır. Bu kanaat neticesinde de tahkim gündeme gelmiştir. GlaxoSmithKline vakasının yaşandığı süreçte OECD Modelinde tahkim hükmü yer almamakta, henüz proje aşamasında idi.<sup>386</sup> Milletlerarası Ticaret Odası (MTO-International Chamber of Commerce) tarafından düzenlenen 1984 tarihli raporda, KAU'nun eksik yönleri belirtilerek tahkim kurumunu önerilmiştir.<sup>387</sup> Mevcut durumda OECD 2017 Modelinin 25'inci maddesinin 5'inci fıkrasına tahkim hükmü eklenmiş olsa da bazı ülkeler tarafından bu hükme çekinceler konulmuştur.

Model Anlaşmanın 25/5'inci madde düzenlemesinde, Akit Devletlerin yetkili makamları, iki yıl içerisinde çifte vergilendirme sorununu çözüme kavuşturamaz ise mükellefin tahkime başvuru imkânı tanımaktadır. Bu hüküm gereğince, karşılıklı anlaşma usulü sürecinde iki yıl içerisinde sonuç alamayan mükellefler, tahkime başvurarak çözüme ulaşabilecektir.

Tahkim mekanizması, karşılıklı anlaşma usulünün dahili bir parçası niteliğindedir. Dolayısıyla tahkim alternatif bir yol olduğundan bahsetmek mümkün değildir. Nitekim madde metni incelendiğinde de tahkime başvuru için bir kısım şartların yer aldığı görülmektedir. O halde tahkimi, karşılıklı anlaşma usulünden bağımsız bir çözüm yolu olarak düşünmenin imkânı bulunmamaktadır.<sup>388</sup>

Tahkim mekanizması, karşılıklı anlaşma usulü sonucunda uyumsuzluktan doğrudan etkilenen kişinin talebi ve kabulü şartıyla uygulanmaktadır. Ancak burada dikkat edilmesi gereken husus, devletlerin anlaşamaması halinde tahkimin gündeme geliyor olmasıdır. Zira devletler bir anlaşmaya varmışsa ve varılan bu anlaşma mükellef açısından tatmin edici değilse, yine tahkime başvuru imkânı olmayacaktır.<sup>389</sup>

Tahkim, her ne kadar mükellef için daha lehe bir kurum olarak yer alsada bu sürece ilişkin de bir kısım eleştiriler yer almaktadır. Buna göre; çifte vergilendirmeyi önleme konusunda tahkim anlaşmaları daha güvenilir gelmekte ise de (pek tabii Anlaşma tarafından belirlenen diğer koşulların sağlanması ve uygun şekilde işlemesi

---

<sup>386</sup> Arslan, D. (2021) s. 151.

<sup>387</sup> Terzi, G. (2018), s. 36; Ferhatoğlu, E. (2008), s. 198-200.

<sup>388</sup> Arslan, D. (2021) s. 154.

<sup>389</sup> Arslan, D. (2021) s. 155.

şartıyla) tahkim sonucu, sonradan uygulandığı için tatmin edici değildir. Ayrıca tahkim prosedürü de zaman alıcı ve maliyetli bir süreçtir.<sup>390</sup>

### **3.7.2.2. BM Modeli**

BM Modelinin Alternatif A versiyonunda tahkimden bahsedilmemiş ancak Alternatif B versiyonunun 5'inci fıkrasında zorunlu tahkime yer verilmiştir.<sup>391</sup> BM Modelinin tahkime ilişkin maddesi ile OECD Modelinin tahkime ilişkin maddesi dört temelde farklılık göstermektedir<sup>392</sup>:

Bunlardan ilki, tahkime başvuru süresi hakkındadır. OECD Modelinde, tahkime başvuru için iki yıllık bir süre öngörülmüş iken BM Modelinde üç yıllık süreye yer verilmiştir.

İkinci olarak, OECD Modelinde tahkime başvuru için karşılıklı anlaşma usulü başvurusundan doğrudan yararlanan kişinin talebi aranmaktadır. Dolayısıyla Akit Devletlerin bu noktada bir rolü bulunmamaktadır. BM Modelinde ise Akit Devletlerden birisinin yetkili makamının başvurusu ile tahkim süreci başlatılacaktır. O halde Akit Devletlerin, eldeki konuyu tahkime uygun bulmaması ya da hiçbir devletin talepte bulunmaması halinde tahkim söz konusu olmayacaktır. Devletler, tahkime başvurmakla yükümlü değildirler. Dolayısıyla Devletlere bu noktada takdir yetkisi tanınmıştır. Buna karşın BM Modelinin yorum kitabında, tahkime karşılıklı anlaşma usulüne başvuran kişinin başvurusuyla gidilmesini sağlayacak şekilde anlaşma yapılabileceği belirtilmiştir. Eğer Akit Devletler, mükelleflere böyle bir hak tanımak isterlerse, bunu ikili anlaşmalarına ekleyecekleri bir madde ile uygulayabileceklerdir.<sup>393</sup> BM Modelinde de devletlere anlaşma konusunda gayret sarf etme yükümlülüğü getirildiğinden bahsetmiş idik. Bunun bir sonucu olarak Akit Devletlerden birisi, Anlaşmaya aykırı vergilendirme yapıldığını düşünüyor ise bu durumda diğer taraf tahkimin talep edilmeyeceğine tek taraflı olarak karar veremez. Benzer şekilde, her iki Akit Devlet de, Anlaşmaya uygun olmayan vergilendirme olmadığı konusunda hemfikir değilse, vaka yine çözülmemiş demektir.<sup>394</sup> Önemle belirtmek gerekir ki, Akit Devletlerin Mahkemelerinde karara bağlanmış

<sup>390</sup> De Broe, L. (2007), s. 683, para 209.

<sup>391</sup> BM Model (2021), m 25, para 6.

<sup>392</sup> BM Model (2021), m 25, para 1.

<sup>393</sup> BM Model (2021), para 21.

<sup>394</sup> BM Model (2021), para 22, Ek 71.

uyuşmazlıklar açısından artık tahkime başvuru söz konusu olamayacaktır.<sup>395</sup> Ancak Modelin yorum kitabında Devletlere, isterlerse Mahkeme kararından farklı karar verebilme serbestisi tanınmıştır.<sup>396</sup>

Üçüncü olarak, BM Modeline göre, tahkim kararı Akit Devletlere iletildikten sonra altı ay içerisinde tahkim kararından farklı bir şekilde anlaşma sağlanırsa bu anlaşma geçerli olacaktır. Bu durumda tahkimin uygulanmasına gerek olmayacaktır. OECD Modelinde ise böyle bir maddeye yer verilmemiştir.

Dördüncü olarak, OECD Modeline göre tahkime başvuru için hesaplanacak iki yıllık süre başlangıcında, evrakların tamamlanmış olması esas alınmaktadır. BM Modelinde ise iki yıllık sürenin başlangıç tarihi, ilk başvurunun yapılmadığı Akit Devlete vakanın sunulduğu tarih olacaktır. Vakanın sunulmasından kasıt ise sadece diğer Devlete verilen bilgi değil, aynı zamanda o devletin eldeki vakanın karşılıklı anlaşma usulüne uygun olup olmayacağına karar verebileceği kadar belgenin de sunulmuş olmasıdır. OECD Modelinde evrakların tamamen temini daha fazla zaman alacağı için iki yıl gibi daha kısa bir sürenin öngörölmüş olmasının Anlaşmanın ruhuna uygun olduğunu söylemek mümkündür.

Tahkim kararı verildikten sonra tahkim kararı doğrultusunda yapılan anlaşma mükellefe sunulacaktır.<sup>397</sup> Karşılıklı anlaşmaya varıldığı durumlarda devletler, mükelleften iç hukuk çarelerine başvurmaktan feragat etmesini talep edebilirler. Böyle bir talebin mükellef tarafından kabul edilmemesi halinde ise anlaşma mükellef tarafından reddedilmiş ve dolayısıyla karşılıklı anlaşma gerçekleşmemiş sayılacaktır.<sup>398</sup>

BM Modeli hükümleri, sadece yetkili makamlara tahkime başvurusu imkanı verdiği için bu yönüyle vergi mükellefi için aleyhe bir durum oluşturmaktadır. Çünkü buradaki güç, hali hazırda mükelleften daha güçlü konumda olan devletlere tanınmıştır.<sup>399</sup>

---

<sup>395</sup> BM Model (2021), para 22, Ek 63, 70.

<sup>396</sup> BM Model (2021), para 22, Ek 74.

<sup>397</sup> BM Model (2021), para 22, Ek 81.

<sup>398</sup> BM Model (2021), para 22, Ek 82.

<sup>399</sup> Christians, A. (2015) Çeviren: Leyla Ateş, *Karşılıklı Anlaşma Usulüne Eklenen Tahkim Hükümü: Yeni BM Model Vergi Anlaşması Hakkında Düşünceler*, Küresel Bakış, 5 (16), s. 1, 2.

### 3.7.3. *Türk Mevzuatı Açısından Tahkim*

Türkiye OECD 2017 Model Anlaşmasının tahkime ilişkin maddesine (m.25/5) çekince koymuştur. Nitekim Vergi Usul Kanunu'nda da karşılıklı anlaşma usulüne ilişkin hükümlere yer verilirken tahkime hiç değinilmemiştir.

Yukarıda arz ettiğimiz üzere, tahkim hükmü Model Anlaşmalarda uzun yıllardır mevcuttur. Türkiye ise tahkime ilişkin maddeyi hiçbir zaman kabul etmemiştir. Nitekim gerek OECD 2017 Modeline koyduğu çekince ile<sup>400</sup> gerekse de iç hukuktaki yeni düzenlemesi ile bu görüşünü devam ettirmiştir. Türkiye, kabul etmeme sebepleri arasında ise Anayasaya aykırılık sorununu öne sürmüştür. Buna göre, Anayasa'nın 9'uncu maddesinde yargı yetkisinin bağımsız mahkemelerce kullanılabilceği hükmünün yer alması ve 73'üncü maddesinde verginin eşitliği ve kanuniliğinin ele alınmış olması nedeniyle Anayasaya aykırı bir durum oluşacaktır.<sup>401</sup> Çünkü Anayasada net bir şekilde yargılama yetkisi Türk Mahkemelerine verilmiştir. Devletlerarası ilişkiyi ilgilendiren tahkimin kabulü halinde Türk Mahkemelerinin bir üst makamı statüsünde bir yargılama mercii kabul edilmiş olacaktır.

Yargıtay, hakem kararlarının iptali için açılan davalarda tahkime elverişlilik incelemesi yapmaktadır. Kamu düzenine ilişkin olmayan özel hukuka ilişkin konularda herhangi bir sorun yaşanmaz iken devletin vergilendirme yetkisine ilişkin olup kamu gelirlerinde değişiklik yapılmasına sebebiyet verebilecek değişikliklere ilişkin hakem kararları iptal edilmektedir.<sup>402</sup> Bu durumda Yargıtay'ın vermiş olduğu kararlarda kamu düzeni yönünden inceleme yaptığını, devletin hükümlerlik yetkisi alanına giren konulardaki hakem kararlarını iptal ettiğini ya da tanıma ve tenfizini gerçekleştirmediğini söylemek mümkün olacaktır. Nitekim Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun 30.09.2015 tarihli, 2013/131847 Esas ve 2015/2020 Karar<sup>403</sup> sayılı kararında vergi mevzuatı ve gümrük kanunlarının kamu düzenini ilgilendirdiği gerekçesiyle, bu kanunlara aykırı verilecek hakem kararlarının iptal edileceği, benzer şekilde toplumun ekonomik yapısına ilişkin yasalara uygun olmayan hakem

<sup>400</sup> OECD Model (2017), m. 25, para. 97.

<sup>401</sup> Işık, H. (2014), s. 524.

<sup>402</sup> Arslan, D. (2021), s. 133.

<sup>403</sup>Yargıtay HGK. 30.09.2015, 131847/2020, Kazancı [Çevrimiçi]. Erişim Adresi: <http://www.kazanci.com> (Erişim Tarihi: 15.06.2022)

kararlarının da kamu düzenine aykırı kabul edileceği ve sonuç olarak iptal edileceği net bir şekilde hükmolunmuştur.

Türkiye'nin Anayasaya aykırılık iddiası yönünden karşıt görüşler yer almaktadır. Bu görüşlere göre; tahkim kurulu bağımsız yargılama yapan bir kurum olmaması nedeniyle sadece görüş bildirmektedir. Devletler ise bu görüş doğrultusunda bir karara varmaktadır.<sup>404</sup> Dolayısıyla doğrudan tahkim kararı kabul edilmemekte, tahkim kararı temelinde bir karara varılmaktadır.



---

<sup>404</sup> Işık, H. (2014), s. 524.



## BÖLÜM 4: SONUÇ

Çalışmamızın, uluslararası vergi anlaşmaları bölümünde çok taraflı vergi anlaşmalarına örnek olan ve ülkelere model oluşturması amacıyla hazırlanmış olan OECD ve BM Model Anlaşmalarının bağlayıcılığı olmadığından bahsetmiş idik. Ancak gerek her iki model anlaşmanın birbirine çok benzeyen hükümler içermesi gerekse de ülkelerin yapmış olduğu ikili vergi anlaşmaları dikkate alındığında ülkelerin genellikle model anlaşma hükümlerini esas aldığı, dolayısıyla her ne kadar teoride bağlayıcılığı olmasa da uygulamada ülkelerin model anlaşmalara uyum sağladığı görülmektedir.

Çalışmamızın konusunu oluşturan karşılıklı anlaşma usulü, alternatif bir çözüm yolu olup ortaya çıkan veya çıkma potansiyeli olan çifte vergilendirme sorunlarının, vergi mükelleflerinin başvurusuyla birlikte, Akit Devletlerin vergi idareleri arasında özel bir usulle çözümlenmesi yöntemidir. Her ne kadar mükellef, süreç içerisinde sadece KAU'nun başlatılmasını sağlama ve talep edilen bilgi ve belgelerin sağlanması noktasında yer alsın da bazen vergi idarelerince sürece dahil edildikleri de bilinmektedir. Kaldı ki KAU'ya başvurunun mükellef açısından pek çok avantajı bulunmaktadır. Usulün getiriliş amacı hem devletleri hem de mükellefleri uzun süren maliyetli dava süreçlerinden korumak ve gereksiz prosedürlerin önüne geçmektedir. KAU'nun uygulanmadığı durumlarda mükellef, çifte vergilendirmenin sonlandırılması için her iki akit devlette ayrı ayrı dava açmak durumunda kalabilirken, karşılıklı anlaşma usulünde tek devlete başvuru yapması yeterli olmaktadır. Başvuru akabinde, çifte vergilendirme sorununun başvuru yapılan devletten kaynaklandığı durumlarda, diğer devletle iletişime geçilmesine gerek olmadan dahi sorun birincil düzeltme ile çözülebilmektedir.

KAU, çalışma boyunca zikredilen Model Anlaşmalarda uzun yıllardır yer almış ve her güncelleme ile birlikte daha aktif kullanımı sağlanmaya çalışılmıştır. Nitekim OECD tarafından kamuoyuna sunulan ve çalışmamızda yer verilmiş olan grafiklerde yıldan yıla karşılıklı anlaşma usulüne talebin ve tamamlanan dosya sayısının arttığı görülmektedir.

Türkiye'nin yapmış olduğu iki taraflı vergi anlaşmalarında, başvurunun yapılacağı yetkili makamı belirleyen 25'inci maddenin 1'inci fıkrası yönünden OECD Modelinin 2014 tarihli revizyonunu ve BM Modelinin A Alternatifini esas aldığı görülmektedir. Ancak Türk vergi mevzuatına 7338 Sayılı Kanun ile yeni giren hükümlerde, 25'inci maddenin 1'inci fıkrası yönünden OECD 2017 Model Anlaşmasına uygun düzenlemeler yapılmıştır. Nitekim ilgili düzenlemelerin gerekçesinde de çağdaş sistemlerin esas alındığı belirtilmiş ve buna uyumlu çalışmalar yapılmıştır.

OECD Modeli'nin 2017 tarihli yorum kitabında, devletlerin mümkün mertebe şekli prosedürlerden kaçınarak karşılıklı anlaşma usulüne başvuruyu kolaylaştırması salık verilmiştir. Nitekim Türk vergi mevzuatına yeni eklenen maddelerde de bu tavsiyenin dikkate alındığı, karşılıklı anlaşma usulüne başvurunun mümkün mertebe mükellef lehine oluşturulduğu görülmektedir.

Türk yargısı açısından karşılıklı anlaşma usulüne başvurmadan önce açılan davalar duracak ve karşılıklı anlaşma usulünün sonucunu bekleyecektir. Böyle bir düzenlemenin mükellefin lehine bir anlayışla ve model anlaşmalarda vurgulandığı gibi alternatif çözüm yolu olan karşılıklı anlaşma usulüne özendirme maksadıyla getirildiği açıktır. Mükellefin başvuru aşamasında sürelere dikkat etmesi önem arz etmektedir. Zira mükellef, sadece karşılıklı anlaşma usulüne başvurunun süresini esas alırsa bu durumda oldukça kısa sürelere tabi olan devlet yargısına başvuru olanağından mahrum kalacaktır. Oysa ki karşılıklı anlaşma usulüne başvuru ile birlikte hali hazırda açılmış bir dava bulunması halinde, bu dava incelenip karara bağlanmışsa dahi KAU başvurusunun sonucu esas alınacaktır. Dolayısıyla mükellefin hem devlet yargısında dava açıp hem de devlet yargılamasındaki karar kesinleşene kadar yahut bir bilirkişi incelemesi yapılmışsa sunulan raporun neticesine göre aleyhine bir durum çıkma ihtimali yüksek ise alternatif olarak karşılıklı anlaşma usulüne başvurması mükellefin lehine bir durum oluşturacaktır. Yapılan düzenlemelerde mükellefin lehine sonuç doğuran böyle bir düzenlemenin getirilmiş olması, hem Model Anlaşmaların yorum kitaplarında yer alan tavsiyelere uygun olması hem de daha zayıf konumda olan mükellef açısından nispeten adil bir sonuç getirmesi açısından olumlu karşılanmaktadır.

Türkiye Cumhuriyeti'nin düzenlemeleri açısından dikkat çeken bir diğer husus ise Vergi Usul Kanunu hükümlerinin OECD 2017 Modele göre düzenlenerek

yürürlüğe girmesine karşın, ikili çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının (çalışmamız açısından Almanya ve Hollanda) ve bu anlaşmalara göre hazırlanmış rehberler ile karşılıklı anlaşma usulüne başvuru kılavuzunun hala BM Modeline göre düzenlemeler içeriyor olmasıdır. Bu durumda yetkili makamların karşılıklı olarak konuyu müzakere ederek eski tarihli anlaşmalarındaki her iki devlete de başvurmayı engel teşkil eden konuda, yeni modelin getirdiği olanakları kullanmaları konusunda bir sonuca varabilecekleri şekilde hareket edebileceklerini düşünmekteyiz.

Çalışmamızda, Türkiye'nin yasal mevzuatında yapmış olduğu düzenlemeler konusunda biraz geç kaldığını düşünmekle birlikte atmış olduğu adımını olumlu buluyoruz. Türkiye'nin bu konuda bugüne değin yeterli çaba göstermemiş olması sebebiyle çok örnek olay ve davaya rastlanmamıştır. Buna rağmen 7338 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanunu'na Ek Madde 14, Ek Madde 15, Ek Madde 16, Ek Madde 17 ve Ek Madde 18'inci maddelerinin eklenmesi olumlu bir gelişme olarak değerlendirilmektedir.

Tahkim müessesesi, karşılıklı anlaşma usulüne bir alternatif olarak değil devamı niteliğinde bir prosedür olarak getirilmiştir. Yukarıda da bahsettiğimiz gibi karşılıklı anlaşma usulü kapsamında gerçekleştirilen müzakereler neticesinde, vergi idarelerinin anlaşma zorunluluğu bulunmamaktadır. Bu ihtimal mükellefler açısından birtakım sorunlar doğurmaktadır. Nitekim mükellefin bu usule başvurmuş olmasının temel sebebi iki vergi idaresi tarafından da aynı konuda vergilendirmeye tabi tutulması sebebiyle mağdur olmasıdır. Alternatif çözüm yöntemi olarak getirilen karşılıklı anlaşma usulünün kesin bir çözüm vaad etmemesi de mükellefin süreç içerisinde zaman kaybı yaşamasına sebebiyet verecektir. İşte tüm bu sorunlar sebebiyle karşılıklı anlaşma usulünde anlaşılabilmesi ihtimaline binaen tahkim müessesesi getirilmiştir. Ancak Türkiye, Anayasa'nın 9'uncu ve 73'üncü maddelerine aykırılık teşkil ettiği gerekçesiyle Model Anlaşmaların tahkim hükümlerine çekinceler koymuştur. Bu nedenle Türkiye'nin akdetmiş olduğu hiçbir ikili vergi anlaşmasında tahkim hükmü yer almamaktadır. Kanaatimizce tahkim kurulu kararlarının kesin karar niteliğini haiz olmaması sebebiyle, devletlerin egemenlik hakkını ihlal etmeyeceği ve bu sebeple ilerleyen süreçlerde Türkiye'nin tahkime ilişkin olumlu adımlar atabileceğini düşünmekteyiz.

Gerek Model Anlaşmalarda gerekse de iç hukuk düzenlemelerinde karşılıklı anlaşma usulüne başvurunun en kolay haliyle mükellefe sunulması gerektiği anlaşılmaktadır. Bu hususta Akit Devletlerin yetkili makamlarının günümüz teknolojisini görüşmelere entegre ederek daha hızlı ve mümkün mertebe yatırımcı olan mükellefi küstürmeyecek çözümler üretmesi, sistemin özendirilmesi açısından önem arz edecektir. Pek tabii, devletlere göre daha güçsüz konumda olan mükellefe bir kısım kolaylıklar tanınması uygun olacaktır.



## KAYNAKÇA

[OECD]. 2020 Mutual Agreement Procedure Statistics [Web Bazlı Görsel]. Erişim Adresi: <https://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics.htm>

[OECD]. 2020 Mutual Agreement Procedure Statistics-Turkey [Web Bazlı Görsel]. Erişim Adresi: <https://www.oecd.org/tax/dispute/2020-map-statistics-turkey.pdf>

[OECD]. Mutual Agreement Procedure Statistics per jurisdiction [Web Bazlı Görsel]. Erişim Adresi: <https://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics-2020-per-jurisdiction-inventory.htm>

[Türkiye Cumhuriyeti Cumhurbaşkanlığı Yatırım Ofisi]. Türkiye’de Uluslararası Doğrudan Yatırım [Web Bazlı Görsel]. Erişim Adresi: <https://www.invest.gov.tr/tr/whyturkey/sayfalar/fdi-in-turkey.aspx>

[Türkiye Cumhuriyeti Ticaret Bakanlığı]. En Fazla İhracat Yapılan 10 Ülke [Web Bazlı Görsel]. Erişim Adresi: <https://ticaret.gov.tr/data/5d63d89d13b8762f7c43a738/5-En%20Fazla%20Ihracat%20Yapilan%2010%20Ulke.pdf>

[United Nations]. *United Nations Handbook on the Avoidance and Resolution of Tax Disputes*, 2021. [Web Bazlı Görsel] Erişim Adresi: <https://www.un.org/en/desa>

*1 Seri No’lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği*, T.C. Resmi Gazete, Sayı: 22637, 15.05.1996 [Çevrimiçi]. Erişim Adresi: [www.resmigazete.gov.tr](http://www.resmigazete.gov.tr) (Erişim Tarihi: 30.06.2022)

*1173 Sayılı Milletlerarası Münasebetlerin Yürütülmesi ve Koordinasyonu Hakkındaki Kanun*, T.C. Resmi Gazete, Sayı: 13201, 17.05.1969 [Çevrimiçi]. Erişim Adresi: [www.resmigazete.gov.tr](http://www.resmigazete.gov.tr) (Erişim Tarihi: 20.01.2022)

*193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu*, T.C. Resmi Gazete, Sayı: 10700, 06.01.1961 [Çevrimiçi]. Erişim Adresi: [www.resmigazete.gov.tr](http://www.resmigazete.gov.tr) (Erişim Tarihi: 25.01.2022)

*2 Seri No’lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği*, T.C. Resmi Gazete, Sayı: 23286, 14.03.1998 [Çevrimiçi]. Erişim Adresi: [www.resmigazete.gov.tr](http://www.resmigazete.gov.tr) (Erişim Tarihi: 30.06.2022)

*213 sayılı Vergi Usul Kanunu*, T.C. Resmi Gazete, Sayı: 10703, 10.01.1961 [Çevrimiçi]. Erişim Adresi: [www.resmigazete.gov.tr](http://www.resmigazete.gov.tr) (Erişim Tarihi: 13.10.2021)

2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu, T.C. Resmi Gazete, Sayı:17580, 20.01.1982 [Çevrimiçi]. Erişim Adresi: [www.resmigazete.gov.tr](http://www.resmigazete.gov.tr) (Erişim Tarihi: 19.05.2022)

2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, T.C. Resmi Gazete, Sayı: 17863, 09.11.1982 [Çevrimiçi]. Erişim Adresi: [www.resmigazete.gov.tr](http://www.resmigazete.gov.tr) (Erişim Tarihi: 12.10.2021)

3447 sayılı Gümrük Tarifeleri ve Ticaret Genel Anlaşmasının (GATT) VII nci Maddesinin Uygulanmasına Dair Anlaşmanın Onaylanmasının Uygun Bulunduğu Hakkında Kanun, T.C. Resmi Gazete, Sayı: 19823, 12.05.1988 [Çevrimiçi]. Erişim Adresi: [www.resmigazete.gov.tr](http://www.resmigazete.gov.tr) (Erişim Tarihi: 15.10.2021)

4 Seri No'lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği, T.C. Resmi Gazete, Sayı: 30192, 26.09.2017 [Çevrimiçi]. Erişim Adresi: [www.resmigazete.gov.tr](http://www.resmigazete.gov.tr) (Erişim Tarihi: 30.06.2022)

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, T.C. Resmi Gazete, Sayı: 26205, 21.06.2006 [Çevrimiçi]. Erişim Adresi: [www.resmigazete.gov.tr](http://www.resmigazete.gov.tr) (Erişim Tarihi: 25.01.2022)

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu, T.C. Resmi Gazete, Sayı: 27846, 14.02.2011 [Çevrimiçi]. Erişim Adresi: [www.resmigazete.gov.tr](http://www.resmigazete.gov.tr) (Erişim Tarihi: 20.02.2022)

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, T.C. Resmi Gazete, Sayı: 8469, 28.07.1953 [Çevrimiçi]. Erişim Adresi: [www.resmigazete.gov.tr](http://www.resmigazete.gov.tr) (Erişim Tarihi: 13.10.2021)

6263 Sayılı Türkiye Cumhuriyeti İle Almanya Federal Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Ve Vergi Kaçakçılığını Önleme Anlaşması İle Eki Protokolün Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna Dair Kanun, T.C. Resmi Gazete, Sayı: 28155, 27.12.2011 [Çevrimiçi]. Erişim Adresi: [www.resmigazete.gov.tr](http://www.resmigazete.gov.tr) (Erişim Tarihi: 21.01.2022)

7338 Sayılı Vergi Usul Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, T.C. Resmi Gazete, Sayı: 31640, 14.10.2021 [Çevrimiçi]. Erişim Adresi: [www.resmigazete.gov.tr](http://www.resmigazete.gov.tr) (Erişim Tarihi: 25.10.2021)

9 Nolu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, T.C. Resmi Gazete, Sayı: 30479, 15.07.2018 [Çevrimiçi]. Erişim Adresi: [www.resmigazete.gov.tr](http://www.resmigazete.gov.tr) (Erişim Tarihi: 21.01.2022)

Akıncı, Z. (2020) *Milletlerarası Tahkim*, İstanbul: Vedat Kitapçılık.

Akyol, Ö. *Yabancı Menşeli Kurumların Türkiye 'de Vergilendirilmesi*. Yüksek Lisans Tezi, Celal Bayar Üniversitesi.

- Arslan, D. (2021) *Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Bakımından OECD'nin Tahkim Önerisi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi*, 1. Baskı. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık A.Ş.
- Arslan, M. (2011) *Vergi Hukuku*, 7. Baskı. Bursa: MKM Yayıncılık.
- Atar, Y. (1994) *Vergi Hukuku Genel Esaslar*. 2. Baskı. Konya: Mimoza Yayınları.
- Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Ek 1 Nolu Protokolü, [Çevrimiçi] Erişim Adresi: <https://inhak.adalet.gov.tr/Resimler/Dokuman/10122019104649ek1.pdf> (Erişim Tarihi: 25.10.2022)
- Aybay, R. (2019) “Temmuz 2018’de Yürürlüğe Giren Anayasa Değişiklikleri ile Yazılı Hukuk Kaynaklarımıza Getirilen Değişiklikler Ve Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri Konusunda Bazı Gözlemler” D.E.Ü. Hukuk Fakültesi Dergisi, Prof. Dr. Durmuş TEZCAN’a Armağan, 21 (Özel S.), ss. 2743-2756.
- Bahar, C. O. (2007) *Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmaları ve Yabancıların Türkiye’de Vergilendirilmeleri*. 1. Baskı. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Balcı, M. (2020) *Güncel Yargı Kararları Işığında Teminat İsteme ve İhtiyati Haciz Uygulamalarında Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri*. 1. Baskı. İstanbul:On İki Levha Yayınları.
- Başok, C. B. (2016) *Uluslararası Vergi Anlaşmalarının Yorumlanması*. Yüksek Lisans Tezi. Ankara, Ankara Üniversitesi.
- Bayar, İ. N. (2006) *Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Mahsup Sistemi*. 1. Baskı. Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Bekri, N. (2014), *Gerekçeli Karar Hakkı*, Ankara Barosu Dergisi, 2014 (3), ss.205-228.
- Berkay, F. ve Armağan, R. (2011) *Vergilemenin Uluslararası Boyutlarından Çifte Vergilendirme Sorunsalının Türk Vergi Sistemine Etkisi*. Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi, 3 (5), ss. 88-106
- Bıyan, Ö. (2018) *Vergi Hukuku Lisans Örenimi İçin*. 1. Baskı. Bursa: Dora Yayınevi.
- Burkowski, S.C. (2008) *The History of PATA and Its Effect on Advanced Pricing Arrangement and Mutual Agreement Procedure*, Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, Vol 17(1), ss. 31-50.
- Can, S. (2018), *Çifte Vergilendirme ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Yöntemleri*, Hukuk Gündemi, 1, ss. 49-60.

Candan, T. (2006) *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*. 2. Baskı. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.

Canyaş, O. (2016) *Çifte Vergilendirmeyi Önleme Andlaşmalarının İç Hukuktaki Konumu*. 1. Baskı. Ankara: Adalet Yayınevi.

Cenkeri, E. (2012) *Uluslararası Düzeyde Yasa Çakışmaları*, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 12 (Özel S.), ss. 193 - 206.

Cenkeri, Elif (2011). *Uluslararası Mali İhtilafların Çözümünde Mali Yaklaşımlar*, Sosyal Bilimler Dergisi, 1, ss. 23-32.

Christians, A. (2015) Çeviren: Leyla Ateş, *Karşılıklı Anlaşma Usulüne Eklenen Tahkim Hükmü: Yeni BM Model Vergi Anlaşması Hakkında Düşünceler*, Küresel Bakış 5 (16), ss. 1-5.

*Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters* (2021), Twenty-first session [Çevrimiçi] Erişim Adresi: <https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2020-10/CRP37%20for%2021st%20session%20-%20Technical%20changes%20for%20the%202021%20Update%20OCT20.pdf>

Erişim Tarihi: 12.05.2022.

Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi No:1, *T.C. Resmi Gazete*, Sayı: 30474, 10.07.2018 [Çevrimiçi]. Erişim Adresi: [www.resmigazete.gov.tr](http://www.resmigazete.gov.tr) (Erişim Tarihi: 21.01.2022)

Çapkın, A. (2011) *Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözüm Yollarından Biri Olarak Uzlaşma Müessesesi (Manisa Örneği)*. Yüksek Lisans Tezi, Celal Bayar Üniversitesi.

Çiçek, H.G.; Mutlucan Sayın, S. *Uluslararası Vergi Hukukunun Kaynakları Üzerine Bir Değerlendirme*, Uludağ Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 32 (2), ss. 141-169.

De Broe, L. (2007), *International Tax Planning & Prevention Of Abuse Under Domestic Tax Law, Tax Treaties & EC-Law*, Doktora Tezi, Katholieke Universiteit Leuven.

Durmuş, M. T. (2021) *Cumhurbaşkanının Uluslararası Sözleşmeler Üzerindeki Tasarruf Yetkisi Ve Türkiye'nin İstanbul Sözleşmesinden Ayrılmasının Hukuki Analizi*, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 29, S. 3, ss. 1969-2007.

Erdem, T. (2016) "TÜSİAD Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşmaları Çalıştayı Değerlendirme Raporu" *TÜSİAD*, 9 Haziran [Çevrimiçi] Erişim Adresi:



<https://tusiad.org/tr/yayinlar/raporlar/item/9018-tusiad-cifte-vergilemeyi-onleme-anlasmalari-calistayi-degerlendirme-raporu>, *Gelir İdaresi Başkanlığı*, Haziran 2016, s. 52. Erişim Tarihi: 16.04.2022.

Ferhatoğlu, E. (2008) *Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarının Giderilmesi: AB Tahkim Anlaşması*, Antalya: Türkiye Maliye Sempozyumu, ss. 315- 334.

Gelir İdaresi Başkanlığı (2015) *Türkiye-Almanya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının Uygulanmasına İlişkin Rehber* [Çevrimiçi] Erişim Adresi: [https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/CifteVergilendirme/KAU\\_Kilavuz2019.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/CifteVergilendirme/KAU_Kilavuz2019.pdf) (Erişim Tarihi: 08.04.2022)

Gelir İdaresi Başkanlığı (2015) *Türkiye-Hollanda Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının Uygulanmasına İlişkin Rehber* [Çevrimiçi] Erişim Adresi: [https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/CifteVergilendirme/KAU\\_Kilavuz2019.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/CifteVergilendirme/KAU_Kilavuz2019.pdf) (Erişim Tarihi: 08.04.2022)

Gelir İdaresi Başkanlığı (2019) *Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Yer Alan Karşılıklı Anlaşma Usulüne İlişkin Rehber* [Çevrimiçi] Erişim Adresi: [https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/CifteVergilendirme/KAU\\_Kilavuz2019.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/CifteVergilendirme/KAU_Kilavuz2019.pdf) (Erişim Tarihi: 08.04.2022)

Gelir İdaresi Başkanlığı, *Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Vergilendirme Esasları* [Çevrimiçi] Erişim Adresi: [https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/CifteVergilendirme/cifte\\_vergilerdirme.htm](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/CifteVergilendirme/cifte_vergilerdirme.htm) (Erişim Tarihi:06.04.2022)

Gelir İdaresi Başkanlığı, *Karşılıklı Anlaşma Usulünden Yararlanmak İçin Gereken Ülkeler İtibariyle Yetkili Makamlara Başvuru Sürelerine İlişkin Tablo*, [Çevrimiçi] Erişim Adresi: [https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/CifteVergilendirme/KAU\\_Tablo2019.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/CifteVergilendirme/KAU_Tablo2019.pdf) Erişim Tarihi: 29.06.2022.

Gözler, K. (2004) *Milletlerarası Andlaşmalara Kanun Üstü Bir Değer Tanınabilir Mi?(Anayasa Değişikliği Teklifi Hakkında Bir Eleştiri)* [Çevrimiçi]. Erişim Adresi: <https://www.anayasa.gen.tr/madde90.htm> (Erişim Tarihi: 23.01.2022).

Gözler, K. (2021) *Cumhurbaşkanının Uluslararası Sözleşmeleri Feshetme Yetkisi Var Mi? (İstanbul Sözleşmesinin Feshi Hakkında 3718 Sayılı Cumhurbaşkanı Kararı Üzerine Eleştiriler)* [Çevrimiçi]. Erişim adresi: <https://www.anayasa.gen.tr/ua-sozlesme-fesih.htm> Erişim Tarihi: 30.07.2022.

- Green, G. (2006) *The U.K. Reaction To The Glaxo Case*, BNA International's Tax Planning International Transfer Pricing, 2-3. [Çevrimiçi]. Erişim Adresi: <http://transferpricingsolutions.co.uk/tpitp1106.pdf> Erişim Tarihi: 01.06.2022.
- Güçlü, Y. (2003) "*Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Türkiye*", TC. Dışişleri Bakanlığı Yayınları, Uluslararası Ekonomik Sorunlar Dergisi, (11) [Çevrimiçi]. Erişim Adresi: <https://www.mfa.gov.tr/cifte-vergilendirmeyi-onleme-anlasmalari-ve-turkiye.tr.mfa> Erişim Tarihi: 19.06.2022
- Gülçiçek, B. (2015), *Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Kurumlar Vergisi Üzerindeki Etkisi*, Vergi Raporu, 187, ss. 233-258.
- Gündüz, A; Günel R. V. (2019) *Milletlerarası Hukuk*. 10. Baskı. Lefkoşa: Savaş Yayınevi.
- Hocaoğlu, C. *Vergi Hukukunda Uzlaşma* [Çevrimiçi] Erişim Adresi: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/155581> Erişim Tarihi: 19.06.2022
- Holmes, K. (2007). *International Tax Policy and Double Tax Treaties An Introduction to Principles and Application*. 1. Baskı. Amsterdam:IBDF.
- Işık, H. (2005) *Çok Uluslu Şirketlerde Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye*, 2005 (370). Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı.
- Işık, H. (2014) *Uluslararası Vergilendirme*. 1. Baskı. İstanbul: On İki Levha Yayınları.
- Işık, H. (2019) *BEPS Çok Taraflı Vergi Sözleşmesi, OECD Vergi Model Anlaşması İle Bağlantısı Ve Türkiye'nin İkili Vergi Anlaşmalarına Etkisi*, Çankaya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 5 (1), ss. 1711 -1744.
- İstanbul Barosu tarafından açılmış olan davaya ilişkin dava dilekçesi. [Çevrimiçi] Erişim Adresi: [https://www.istanbulbarosu.org.tr/files/docs/ISTANBUL\\_SOZLESMESI22032021.pdf](https://www.istanbulbarosu.org.tr/files/docs/ISTANBUL_SOZLESMESI22032021.pdf). Erişim Tarihi: 31.07.2022.
- Karakoç, Y. (2013) *Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme*. Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 15 (Özel S.), ss.1259-1308.
- Karataş, M. (2020) *Çifte Vergilendirmenin Önlenmesinde Çözüm Yolu Olarak Uluslararası Vergi Anlaşmaları ve Türkiye Uygulaması*, Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 1, ss. 129-150.
- Kırbaş, S. (1987). *Vergi Hukuku, Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar*. 1. Baskı. Ankara: Siyasal Kitabevi Yayınları.

Kızılgül, U. (2019), *Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Türkiye'nin Model Yaklaşımı*, Maliye Araştırmaları Dergisi, 5 (3), ss. 301- 321.

Kızılgül, U. (2019). *Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunu Ve Türkiye'de Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Hukuki Etkinliği*. Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi.

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Sirküleri / 2, [Çevrimiçi]. Erişim Adresi: [https://www.gib.gov.tr/fileadmin/CifteVergilendirme/cvoa\\_sirkuler\\_2.htm](https://www.gib.gov.tr/fileadmin/CifteVergilendirme/cvoa_sirkuler_2.htm) Erişim tarihi: 30.06.2022.

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Sirküleri / 3, [Çevrimiçi]. Erişim Adresi: [https://www.gib.gov.tr/fileadmin/CifteVergilendirme/cvoa\\_sirkuler\\_3.htm](https://www.gib.gov.tr/fileadmin/CifteVergilendirme/cvoa_sirkuler_3.htm) Erişim tarihi: 30.06.2022

Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü (1999). *Hollanda'da Mukim Bir Kurumun Türkiye'de Elde Edilen Faiz Gelirinin Vergilendirilmesi Hk.* [Çevrimiçi] Erişim Adresi: [https://www.verginet.net/dtt/1/HollandadamukimbirkurumunTurkiyedeeldeedilenfaizgelirininver\\_4155.aspx#:~:text=Bilindi%C4%9Fi%20%C3%BCzere%2C%20%22T%C3%BCrkiye%20Cumhuriyeti%20ile,01.01.1989%20tarihinden%20itibaren%20uygulanmaktad%C4%B1r.](https://www.verginet.net/dtt/1/HollandadamukimbirkurumunTurkiyedeeldeedilenfaizgelirininver_4155.aspx#:~:text=Bilindi%C4%9Fi%20%C3%BCzere%2C%20%22T%C3%BCrkiye%20Cumhuriyeti%20ile,01.01.1989%20tarihinden%20itibaren%20uygulanmaktad%C4%B1r.) Erişim Tarihi: 25.06.2022.

Mert, A. (2015). *Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Tahkim*. Yüksek Lisans Tezi. Uludağ Üniversitesi.

Mutlucan Sayın, S. (2017), *Transfer Fiyatlandırması: Uluslararası Vergilendirmede Bir Çözüm Yöntemi Olarak Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları*, Doktora Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi.

Nas, A. (2019) *Tax Resolution of Tax Treaty Disputes and Arbitration*, Law & Justice Review, 10 (18), ss. 1-26.

*OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*. [Çevrimiçi] Erişim Adres: [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017\\_mtc\\_cond-2017-en#page3](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page3) (Erişim Tarihi:16.01.2022)

Organisation for Economic Co-operation and Development. (2017). *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version*, [Çevrimiçi]. Erişim

adresi: <https://www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm> . (Erişim tarihi: 15.11.2021)

Ormanoğlu, H. D. (2018), *Modern Devletin Bir Unsuru Olarak Egemenlik ve Uluslararası Ceza Mahkemesi*, İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 9 (1), ss. 245-274.

Öcal, E. (2010), *Karşılıklı Anlaşma Yöntemi*. Vergi Sorunları Dergisi, 7 (262), ss. 21-28.

Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N. ve Göker, C. (2019). *Vergi Hukuku*. 28. Baskı. Ankara: Turhan Kitabevi.

Öz, N. S. (2005) *Uluslararası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri*. 1. Baskı. Maliye ve Hukuk Yayınları.

Özer, M. L. (2006) *Vergilendirmede Global Eğilimler Ve Uluslararası Vergi Anlaşmaları*. Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi.

Öztürk, F. (2022). “İstanbul Sözleşmesi: İki hakimin karşı oy kullandığı kararla ilgili hukukçular ne diyor?” BBC Türkçe, 20 Temmuz [Çevrimiçi]. Erişim Adresi: <https://www.bbc.com/turkce/articles/cjke10zej62o> Erişim Tarihi: 31.07.2022.

Pazarcı, H. (2003) *Uluslararası Hukuk 2. Kitap*. Gözden Geçirilmiş 7. Baskı. Ankara: Turhan Kitabevi.

Pazarcı, H. (2017) *Uluslararası Hukuk Dersleri 2. Kitap*. Gözden Geçirilmiş 11. Baskı. Ankara: Turhan Kitabevi.

Pehlivan, O. (2013) *Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi*. 1. Baskı. Trabzon: Murathan Yayınevi.

Pehlivan, O. ve Öz, E. (2015). *Uluslararası Vergilendirme*. 2. Baskı. Trabzon: Celepler Matbaacılık.

Pehlivan, S. (2015), *Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımında Yurtiçi ve Yurtdışı Düzeltme İşlemleri*, Mali Çözüm Dergisi, 25 (127), ss. 61-92.

*Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği*, T.C. Resmi Gazete, Sayı: 28101, 31.10.2011 [Çevrimiçi] Erişim Adresi: [www.resmigazete.gov.tr](http://www.resmigazete.gov.tr) Erişim Tarihi: 19.06.2022

Russo, R. (2007), *Sources of International Tax Law, Fundamentals of International Tax Planning*. 1. Baskı. Amsterdam: IBDF Publications.

Semercigil M. (2017) *2017 Revize Oecd Vergi Anlaşması Modeli Yorum Ve Açıklamaları* [Çevrimiçi]. Erişim Adresi: <https://rehberdanismanlik.com/2017-revize-oecd-vergi-anlasmasi-modeli-yorum-ve-aciklamalari-murat-semercigil/>

(Erişim Tarihi: 03.04.2022)

- Semercigil M. (2017) *Türkiye'nin Taraf Olduğu Bazı Vergi Anlaşmaları Hakkında Yorumlar*, İstanbul: Huz Akademi Yayıncılık A.Ş.
- Sevinçhan, E. (2016) *Uluslararası Vergi Hukukuna İlişkin Uyuşmazlıklarda Tahkim Yolu*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 65 (2), ss. 449 - 472.
- Soydan, B.Y. (1995) *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*. 1. Baskı. İstanbul: Beta Basım Yayım A.Ş.
- Sur, M. (2020) *Uluslararası Hukukun Esasları*. 14. Baskı. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.
- Şenyüz D., Yüce M. ve Gerçek, A. (2014). *Vergi Hukuku*. 7. Baskı. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Şenyüz, D., Yüce, M. ve Gerçek, A. (2022). *Vergi Hukuku Genel Hükümler*. 13. Baskı. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Taylar, Y. (2016) *Vergi Hukukunda Vergi Hatası Anlaşmazlığı hukukî Uyuşmazlık Ayırımı: Transit Taşımacılıkta Katma Değer Vergisi İstisnası Perspektifinden Değerlendirme Ve Öneriler*, İzmir Barosu Dergisi, 5, ss. 117-147.
- Terzi, G. (2018) *Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önlenmeye Yönelik Model Vergi Anlaşmaları ve Anlaşmazlıkların Çözüm Yöntemleri*, Gümrük Ticaret Dergisi, 5 (12).
- The Organisation for Economic Co-operation and Development, [Çevrimiçi] Erişim Adresi: <https://www.oecd.org/60-years/> (Erişim tarihi: 26.01.2022).
- Turhan, E. (2016) *Türkiye-Almanya Ekonomik ve Siyasi İlişkilerinin Türkiye'nin AB Üyelik Süreci Bağlamında Analizi*, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları 59/1 (54), ss:51-75. [Çevrimiçi] Erişim Adresi: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/458410> (Erişim Tarihi: 05.05.2022)
- Türkiye Cumhuriyeti ile Almanya Federal Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi ve Vergi Kaçakçılığını Önleme Anlaşması. *T.C. Resmi Gazete*, Sayı: 28183, 24.01.2012 [Çevrimiçi]. Erişim Adresi: [www.resmigazete.gov.tr](http://www.resmigazete.gov.tr) (Erişim Tarihi: 21.01.2022)
- Türkiye Cumhuriyeti ile Hollanda Krallığı Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması. *T.C. Resmi Gazete*, Sayı:19907, 22.08.1988 [Çevrimiçi]. Erişim Adresi: [www.resmigazete.gov.tr](http://www.resmigazete.gov.tr) (Erişim Tarihi: 21.01.2022)
- United Nations Model Double Taxation Convention Between Developed And Developing Countries* (2021), [Çevrimiçi] Erişim Adresi:

[https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2022-03/UN%20Model\\_2021.pdf](https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2022-03/UN%20Model_2021.pdf) (Erişim Tarihi:10.05.2022)

Viyana Andlaşmalar Hukuku Sözleşmesi, [Çevrimiçi] Erişim Adresi: <http://www.turkishgreek.org/kuetuephane/item/140-viyana-andlaşmalar-hukuku-soezlesmesi> (Erişim Tarihi: 23.01.2022)

Yargıtay Kararları, Kazancı, [Çevrimiçi]. Erişim Adresi: <http://www.kazanci.com> (Erişim Tarihi: 15.06.2022)

Yegen, B. (2019) *Türkiye’de Güncel Mali Tartışmalar*. 1. Baskı. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.

Yıldırım, M. (2010), *Uluslararası Vergi Hukukunda Tahkim*. 1. Baskı. İstanbul: On İki Levha Yayınları.

Yılmaz, E. (2009) *Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi*, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 13 (1-2), ss. 321-351.

Yılmaz, S. (2012) *Kamu Alacaklarının Tahsili Hukukunda İhtiyati Haciz Müessesesi Ve İhtiyati Hacze Karşı Açılan Davalarda İdari Yargı Yerlerince Verilen Kararların Uygulanması*. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 61 (4), ss. 1437-1503.