

Ahmet ÖMLEKIOĐLU

**ULUSLARARASI VERĐİ İHTİLAFLARININ
ÇÖZÜM YOLU OLARAK
KARŞILIKLI ANLAŞMA USULÜ**



**FİLİZ KİTABEVİ
İSTANBUL
2025**

Şubat 2025

ISBN: 978-625-5957-24-5

BASKI - CİLT

Filiz Kitabevi Basım Yayın Dağıtım
Petrol Ürünleri Sanayi ve Tic. Ltd. Şti.
Matbaacı Sertifika Numarası: 77398

YAYINLAYAN



Filiz Kitabevi Basım Yayın Dağıtım
Petrol Ürünleri Sanayi ve Tic. Ltd. Şti.
Cemal Yener Tosyalı Cad. No: 57/A (113)
Vefa-Fatih/İSTANBUL
Tel: (212) 527 0 718
(850)441 0 359
Faks: (212) 519 20 71

www.filizkitabevi.com

bilgi@filizkitabevi.com

Yayıncı Sertifika Numarası: 77398

Copyright© Bu kitabın Türkiye'deki yayın hakları Filiz Kitabevi Basım Yayın Dağıtım Petrol Ürünleri San. ve Tic. Ltd. Şti.'ne aittir. Her hakkı saklıdır. Hiçbir bölümü ve paragrafı kısmen veya tamamen ya da özet halinde, fotokopi, faksimile veya başka herhangi bir şekilde çoğaltılamaz, dağıtılamaz. Normal ölçüyü aşan iktibaslar yapılamaz. Normal ve kanunî iktibaslarda kaynak gösterilmesi zorunludur.

ÖNSÖZ

Uluslararası vergi ihtilafları, tam kapsayıcı bir tabir olmamakla birlikte, sınır aşan nitelikte faaliyetlerin birden fazla ülkede vergiyi doğuran olayın konusu olması ve bu birden fazla devletin de bu vergiyi doğuran olayı vergilendirmek istemesiyle ortaya çıkmaktadır. Bu ihtilafların önlenmesi için her ülkenin kendi iç mevzuatında çeşitli düzenlemeleri yer alabilmektedir. Ayrıca devletler, temel konusu uluslararası çifte vergilendirmeyi önlemek olan, uluslararası anlaşmalar yapmak suretiyle de çıkabilecek ihtilafları önleyebilmektedir. Dikkat edilmelidir ki burada bahsedilen ihtilaf terimi esasen verginin muhatabı olan özel kişiyle devlet arasında değil, devletlerin vergilendirme yetkilerinin çatışmasının sonuçlarıyla ilgilidir. Bu yetki çatışmaları elbette vergi öznelerine çifte vergilendirilmek gibi olumsuz etkiler gösterebilmekte ve devlet-kişi ihtilafı haline de gelebilmektedir. İç mevzuatlar ve yapılan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları (ÇVÖA)'na rağmen uluslararası vergi ihtilafları sürekli olarak ortaya çıkabildiğinden bu hukuk kaynaklarının tek başlarına uluslararası vergi ihtilaflarını temelli olarak önledikleri söylenemez. Bu sebeple model vergi anlaşmalarında ve ÇVÖA'larda çok köklü değişikliklere uğramaksızın var olan bir ihtilaf çözüm yolu öteden beri bulunmaktadır. Bu ihtilaf çözüm yolunun adı karşılıklı anlaşma usulüdür.

Uluslararası vergilemeye dair çeşitli sorunlara yönelik son yıllarda OECD bünyesinde yapılan çalışmaların daha çok uluslararası vergi ihtilafına yol açabileceği öngörüsü ve vergide belirliliğin artırılması hedefi bakımından karşılıklı anlaşma usulünün daha etkin hale getirilmek istenmesi karşılıklı anlaşma usulünü daha da önemli bir konu haline getirmektedir. Bu çalışmalar Türk hukukuna da yansımış ve karşılıklı anlaşma usulüne dair Vergi Usul Kanununa yeni hükümler eklenmiştir. Ayrıca OECD BEPS projesi kapsamında kapsayıcı çerçevede dahilinde bir ülke olan Türkiye, her yıl karşılıklı anlaşma usulüne dair verilerini OECD'ye raporlamaktadır. Tüm bunlar dikkate alındığında giderek

önemli hale gelen bu ihtilaf çözüm yolunu daha etraflıca inceleme ihtiyacı hasıl olmuştur.

Elinizdeki çalışma, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Doktora Programı dahilinde Doç. Dr. Yıldırım TAYLAR danışmanlığında doktora tezi olarak hazırlanmış olup, 24.12.2024 tarihinde Prof. Dr. Kerem BATIR, Prof. Dr. Barış BAHÇECİ, Doç. Dr. Yıldırım Taylar, Doç. Dr. Ali BAL ve Doç. Dr. Ercan SARICAOĞLU olarak teşkil eden tez jürisince oybirliği ile kabul edilmiştir. Tez savunması sırasında yapılan eleştiriler doğrultusunda çalışma şekillendirilerek son haline kavuşturulmuştur. Tez jürisinde yer alan tüm hocalarıma eleştirileri ve destekleri için minnettarım. Kendilerinin bu destekleri sayesinde Türk Hukuku'na bir katkıda bulunabilme onurunu yaşıyorum.

Tez çalışmamın içerisinde yer almayan ancak çalışmada varılan sonuçları ve öngörülerini değiştirmeyen karşılıklı anlaşma usulüne dair güncel bir istatistik raporu OECD bünyesinde yayınlanmıştır (15.12.2024). Bu raporun içerisinde Türkiye'ye dair en güncel karşılıklı anlaşma usulü verileri incelendiğinde bu yolun Türkiye'de yaygın olarak kullanılmayan bir yol olmaya devam ettiği söylenebilir. Türkiye'nin envanterinde az ihtilafın bulunması ve bunların görece makul sürelerde bitirilmesi yürürlükteki ÇVÖA'ların ihtilafa geçit vermediği ve iç hukuktaki ihtilaf çözüm yollarının daha etkili olduğu şeklinde yorumlanmamalıdır. Bilakis bu husus, usulün Türkiye'de daha etkin hale getirilmesi bakımından daha fazla çaba gösterilmesi gerektiğine işaret etmektedir. Uluslararası vergi ihtilaflarına devletlerin tek taraflı olarak çözüm getirebilmeleri yanında karşılıklı anlaşma usulü işletilerek iki taraflı olarak ve hatta çok taraflı olarak çözüm üretilmesi mümkündür. Uluslararası vergi ihtilaflarının, özellikle transfer fiyatlandırmasından kaynaklanan ihtilafların çoğu zaman ikiden fazla yargı çevresini ilgilendirmesi sebebiyle bu usulün çok taraflı işletilmesi suretiyle çözüm üretilmesi heyecan vericidir. Türkiye'nin tarafı olduğu ihtilaflar bakımından da usulün çok taraflı olarak işletilerek tek çok taraflı çözüm ya da iki taraflı çözümler üretilmesi mümkün gözükmektedir. Bu çalışmanın da karşılıklı anlaşma usulünün Türkiye'de daha bilinir ve etkin hale gelmesine katkı sağlamasını temenni etmekteyim.

Çalışmanın ortaya çıkarılması sürecinde doğrudan veya dolaylı olarak katkıları bulunan tüm bilim insanlarına teşekkürlerimi ve saygılarımı sunarım. Doktora tez sürecimde özellikle sabırla destekleyen ve çokça fedakarlıklarda

bulunan eŖime teŖekkür ederim. İstanbul Hukuk lisans eğitimimde Filiz Kitabevi basımı olan bazı temel eserlerden okumuŖ olmanın verdiği manevi değer ile kendi alıŖmamın da bu kitabevinden çıkmasından ayrıca kıvanç duymaktayım. Bu alıŖma, doktora tezimin baŖlıđının sadeleŖtirilmesi hariç tıpkı basımıdır. Okuyucuya faydalı olmasını temenni ettiğimi, konunun geliŖtirilmesi bakımından görüŖ, öneri ve katkıları okuyuculardan her zaman beklediğimi beyan ederim. LinkedIn sosyal medya platformu üzerinden veyahut comlekcioglua@gmail.com e-posta adresimden tarafıma ulaŖılmasından memnuniyet duyacağımı bildirmek isterim.

Ahmet ÖMLEKİÖĐLU

İzmir, 2025

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	III
İÇİNDEKİLER.....	VII
KISALTMALAR CETVELİ	XIII
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARINDA İHTİLAF ÇÖZÜMÜNE KAVRAMSAL VE TARİHSEL BAKIŞ

I. ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARINDA İHTİLAF ÇÖZÜMÜNE KAVRAMSAL BAKIŞ	7
A. Uluslararası Vergi İhtilafları Bağlamında Bazı Temel Kavramlar.....	8
1. Uluslararası Çifte Vergilendirme.....	8
a. Genel Olarak Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorunu	8
b. Uluslararası Çifte Vergilendirme Çeşitleri	12
(1) Uluslararası Hukuki Çifte Vergilendirme	12
(2) Uluslararası Ekonomik Çifte Vergilendirme.....	13
c. Uluslararası Çifte Vergilendirmenin Çözüm Yöntemleri	14
2. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları	15
a. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları: Kavram ve İşlev.....	15
b. Türk Hukuku Bakımından Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları, Norm Değeri ve Kanunlarla Çatışması	18
3. Model Vergi Anlaşmaları	22

a. Genel Olarak BM ve OECD Model Vergi Anlaşmaları	22
b. Yorum Aracı Olarak OECD ve BM Model Anlaşmaları ile Şerhleri	24
B. Karşılıklı Anlaşma Usulünün Önemi, Amacı, Hukuki Dayanağı ve Benzer Kurumlarla Karşılaştırılması	31
1. Genel Açıklama	31
2. Karşılıklı Anlaşma Usulünün Önemi, Hukuki Dayanağı ve Kapsamı	34
a. Önemi	34
b. Hukuki Dayanağı	36
c. Kapsamı	42
3. Benzer Uluslararası Barışçıl İhtilaf Çözüm Yollarıyla Karşılaştırılması	47
a. Genel Olarak	47
b. Diploması Görüşmesi	48
c. Dostça Girişim ve Arabuluculuk	50
ç. Uluslararası Soruşturma	50
d. Uzlaştırma	51
e. Uluslararası Yargı ve Tahkim	52
4. Uluslararası Vergi İhtilafları Özelinde Benzer Çözüm Yollarıyla Karşılaştırılması	54
a. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları	54
b. Karşılıklı Anlaşma Usulü Tahkimi	57
(1) Genel Olarak	57
(2) OECD ve BM kaynaklarında Karşılıklı Anlaşma Usulü Tahkimi (MAP Arbitration – m. 25 / f. V)	58
(3) Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması	63
(4) Türkiye ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Tahkim Klozu	64
c. Hizmet Ticareti Genel Anlaşmasındaki (GATS-1995) Çözüm Mekanizmasının Karşılıklı Anlaşma Usulüyle Etkileşimi	67
5. Vergi İhtilaflarının Çözümüne Yönelik İç Hukuktaki Kavram ve Kurumlarla Karşılaştırılması	70
a. Genel Açıklamalar	70
(1) İç Hukuk Yollarının Gruplandırılması	70

(2) Karşılaştırma Ölçütleri	72
b. İdari Yollar	75
(1) Uzlaşma	75
(2) Hata Düzeltme	79
(3) Cezalarda İndirim	84
(4) Pişmanlık ve Islah	85
(5) İzaha Davet	86
(6) Kanun Yolundan Vazgeçme	86
c. Yargısal Yollar	87
II. VERGİ ANLAŞMALARINDA İHTİLAF ÇÖZÜMÜNE TARİHSEL BAKIŞ.....	89
A. Model Vergi Anlaşmalarını ve İhtilaf Çözüm Yollarını Standartlaştırma Çalışmaları	89
B. Etkili Karşılıklı Anlaşma Usulü Rehberi (MEMAP).....	92
C. Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırılması Projesinde Karşılıklı Anlaşma Usulü	93
1. Genel Olarak	93
2. 14. Eylem Planı – İhtilaf Çözüm Mekanizmalarını Daha Etkin Hale Getirmek.....	95
3. 14. Eylem Planı Tartışma Taslağı.....	96
4. 14. Eylem Planı'nın Nihai Metni (2015).....	100
a. Genel Olarak	100
b. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarından Kaynaklanan Yükümlülüklerin Yerine Getirilmesi ve Vakaların Zamanında Çözülmesi	101
c. İdari Usulün Geliştirilmesi	106
d. Karşılıklı Anlaşma Usulüne Erişimin Geliştirilmesi.....	108
5. Akran İncelemeleri	110
a. Genel Olarak	110
b. İhtilafların Önlenmesine Dair Asgari Standart Öğeleri ve En İyi Pratikler	111
c. Usulün Mevcut Olması ve Usule Erişime Dair Asgari Standart Öğeleri ve En İyi Pratikler.....	112

ç. İhtilafların Usul Aracılığıyla Çözümüne Dair Asgari Standart Öğeleri ve En İyi Pratikler.....	114
d. Usul Yoluyla Elde Edilen Çözümlerin İcrasına Dair Asgari Standart Öğeleri ve En İyi Pratikler.....	116
Ç. OECD BEPS Çok Taraflı Enstrümanı (BEPS MLI).....	117

İKİNCİ BÖLÜM

KARŞILIKLI ANLAŞMA USULÜNÜN UYGULAMA ESASLARI

I. BAŞVURUYA DAYALI KARŞILIKLI ANLAŞMA USULÜ (M. 25/F. I-II).....	122
A. Başvurunun Kapsamı	123
1. OECD ve BM Belgelerinde Başvuru	123
2. Türk Hukukunda Karşılıklı Anlaşma Usulüne Başvuru	126
B. Başvurulan Yetkili Makamın Seçilmesi	130
1. OECD ve BM Belgelerinde Başvurulan Yetkili Makamın Seçilmesi	130
2. Türk Hukukunda Yetkili Makam ve Yetkili Makamın Seçilmesi	131
C. Başvuru Süresi.....	135
1. OECD ve BM Belgelerinde Başvuru Süresi	135
2. Türk Hukukunda Başvuru Süresi	143
Ç. Başvurunun Şekli ve İçeriği	146
1. OECD ve BM Belgelerinde Başvuru Şekli ve İçeriği	146
2. Türk Hukukunda Başvuru Şekli ve Başvuru İçeriği.....	149
D. Başvuru ve İç Hukuk Çözüm Yolları İlişkisi.....	151
1. OECD ve BM Belgelerinde Başvuru ve İç Hukuk Yolları İlişkisi	151
2. Türk Hukukunda Başvuru ve İç Hukuk Yolları İlişkisi.....	155
a. Genel Olarak	155
b. Uzlaşma Yolu ve Karşılıklı Anlaşma Usulü Başvurusu	155
c. Dava Yolu ve Karşılıklı Anlaşma Usulü Başvurusu.....	160
E. Başvuru ve Verginin Tahsili İlişkisi	165
1. OECD ve BM Belgelerinde Başvuru ve Verginin Tahsili İlişkisi	165
2. Türk Hukukunda Başvuru ve Verginin Tahsili İlişkisi	169

F. Başvurunun Geri Çekilmesi ve Tekrarlayan Meselelerde Başvuru	174
1. Başvurunun Geri Çekilmesi	174
2. Tekrarlayan Meselelerde Başvuru	176
II. YETKİLİ MAKAMIN YORUM YETKİSİ (OM M. 25/F. III) VE ÇOK TARAFLLI KARŞILIKLI ANLAŞMA USULÜ BAŞVURUSU.....	178
A. Yetkili Makamın Yorum Yetkisi (OM m. 25/f. III).....	178
B. Çok Taraflı Karşılıklı Anlaşma Usulü	182
1. Uluslararası Vergi İhtilaflarının İki İden Fazla Ülkeyi İlgilendirmesi Sorunu	182
2. Çok Taraflı Vakamın Tanımı	186
3. Hukuki Dayanağı	187
4. Çok Taraflı İhtilaflarda Başvuru	189
III. YETKİLİ MAKAMIN BAŞVURUYU DEĞERLENDİRMESİ	192
A. Başvurunun Geçerliliği Denetimi.....	192
B. Başvurunun Reddi	196
1. OECD ve BM Belgelerinde Başvurunun Reddi.....	196
a. Kötüye Kullanım Sebebiyle Başvurunun Reddi	196
b. İç Hukuktaki İdari Çözümler (Audit Settlements)	199
c. Vergi Ödevlisince Yapılan Düzeltmelerde Durum	201
2. Türk Hukukunda Başvurunun Reddi.....	203
3. Başvuru Konusunun Bir İç Hukuk Engeline Takılması	212
IV. VAKA ESASLARININ TEK TARAFLI, İKİ TARAFLI VE ÇOK TARAFLI DEĞERLENDİRİLMESİ.....	213
A. Vaka Esaslarının Tek Taraflı Değerlendirilmesi	213
1. OECD ve BM Belgelerinde Vaka Esaslarının Tek Taraflı İncelenmesi	214
2. OECD ve BM Belgelerinde Tek Taraflı Olarak Vergi Yükünün Hafifletilmesi.....	215
3. Türk Yetkili Makamının Tek Taraflı Çözüm Üretmesi.....	217
B. Vaka Esaslarının İki Taraflı Değerlendirilmesi.....	219
1. İki Taraflı Müzakere ve Durum Belgesi ile Cevabı.....	220
a. OECD ve BM Belgelerinde İki Taraflı Müzakere ve Durum Belgesi ile Cevabı.....	220

b. Türkiye'nin Tarafı Olduğu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında İki Taraflı Müzakerelerin Yürütülmesi	225
2. Başvuru Konusu Vergilere Bağlı Faiz ve Cezalar	226
a. OECD ve BM Belgelerinde Faiz ve Cezalar	226
b. Türk Hukukunda Faiz ve Cezalar	229
3. Vergi Ödevlisinin Sürece Dahil Olması	236
a. OECD ve BM Belgelerinde Vergi Ödevlisinin Müzakerelere Dahil Olması	236
b. Türk Hukuku Bağlamında Vergi Ödevlisinin Müzakerelerde Konumu ..	237
C. Çok Taraflı Karşılıklı Anlaşma Usulünde Vaka Esaslarının Değerlendirilmesi	240
V. KARŞILIKLI ANLAŞMA USULÜNÜN SONUÇLANMASI VE KARŞILIKLI ANLAŞMANIN UYGULANMASI.....	244
A. OECD ve BM Belgelerinde Karşılıklı Anlaşma Usulünün Sonuçlanması	244
1. Teklif Edilen Karşılıklı Anlaşma	245
2. Vergi Ödevlisinin Bilgilendirilmesi ve Teklif Edilen Anlaşmanın Kabulü ..	245
3. Bir Karşılıklı Anlaşmaya Varılmamış Olması Durumu	249
B. Türk Hukuku Bağlamında Karşılıklı Anlaşmanın Sonuçlanması	250
1. Karşılıklı Anlaşma Teklifinin Hukuki Niteliği	250
2. Vergi Ödevlisine Yapılan Bildirim ve Kabulün Hukuki Sonuçları	250
3. Bir Karşılıklı Anlaşmaya Varılmamış Olmasının Türk Yargı Çevresinde Etkisi	252
C. OECD ve BM Belgelerinde Karşılıklı Anlaşmanın Uygulanması	253
D. Türk Hukuku Bağlamında Karşılıklı Anlaşmanın Uygulanması	257
SONUÇ	265
KAYNAKÇA	273

KISALTMALAR CETVELİ

AATUHK.	: 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun
AHVK.	: Andlaşmalar Hukukuna dair Viyana Konvansiyonu (1969)
AİHM.	: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
APA.	: Advance Price Arrangements
BEHK.	: 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu
BEPS.	: Base Erosion and Profit Shifting Project / Matrah Aşındırma ve Kar Kaydırılması
Bkz.	: Bakınız
BM.	: Birleşmiş Milletler
BMM.	BM Model Vergi Anlaşması
C.	: Cilt
CPA.	: Certified Public Accountant (Yeminli Mali Müşavir)
ÇVÖA.	: Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması
DTC.	: Double Taxation Conventions
DEÜHFD.	: Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
f.	: Fıkra
FTA.	: the Forum on Tax Administration
GİB.	: Gelir İdaresi Başkanlığı
HMK.	: 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu
IRS.	: Internal Revenue Service (Amerika Birleşik Devletleri'nin Gelir İdaresi)

IBFD.	: the International Bureau of Fiscal Documentation
İDDK	: Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu
İYUK.	: 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu
KAU.	: Karşılıklı Anlaşma Usulü
K. / k.	: Karar
MAP.	: Mutual Agreement Procedure
MEMAP.	: Manual On Effective Mutual Agreement Procedures (2007)
MLI.	: The Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting (2017)
MoMA.	: Manual on the Handling of Multilateral Mutual Agreement Procedures and Advance Pricing Arrangements
m.	: Madde
OECD.	: Ekonomik Kalkınma ve İş-birliği Örgütü / the Organisation for Economic Co-operation and Development
OM.	: OECD Model Vergi Anlaşması
PFA.	: Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları
R.G.	: Resmî Gazete
s.	: Sayfa
T. / t.	: Tarih
THÖ.	: Temel Hak ve Özgürlükler
TÖUY.	: Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği
UN.	: The United Nations (Birleşmiş Milletler)
vd.	: ve devamı
VUK.	: 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
VDDK.	: Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu
WTO.	: World Trade Organisation (Dünya Ticaret Örgütü)