



For the latest from BDO Turkey, follow us



Sirküler Tarihi : 01.11.2021
Sirküler No : 2021/121

7338 SAYILI KANUNLA KARŞILIKLI ANLAŞMA USULÜNE İLİŞKİN YAPILAN DÜZENLEMELER

Kişilerin elde ettiği gelirin birden fazla devlet tarafından mükerrer vergilenmesini önlemek amacıyla Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları (ÇVÖA) imzalanmıştır.

Türkiye de bu kapsamda şimdiye kadar 87 ülke ile ÇVÖA imzalamıştır. ÇVÖA'ların uygulanması esnasında anlaşmaya taraf olan akit devletlerin anlaşma hükümlerini hatalı yorumlaması ya da anlaşma hükümlerini dikkate almaması söz konusu olabilmektedir. Bu gibi durumlarda söz konusu hatalı uygulamanın iç mevzuat hükümlerine göre kaynak devlette çözümlenmesi her zaman mümkündür. Buna ilave olarak hatalı uygulamanın mukim devletin ya da vatandaş olunan devletin de katılımıyla çözümlenmesi mümkün kılabilmek için ÇVÖA'ların tamamında Karşılıklı Anlaşma Usulü (KAU) benimsenmiştir. KAU çoğunlukla anlaşmaların 25'inci maddesinde yer almaktadır.

KAU'nun uygulanması ile ilgili şimdiye kadar ÇVÖA'lar dışında iç mevzuatımızda herhangi bir düzenleme yapılmamış sadece Ekim/2019'da Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) tarafından [“Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Yer Alan Karşılıklı Anlaşma Usulüne İlişkin Rehber”](#) yayımlanmıştır.

Öte yandan 2013 yılında OECD inisiyatifinde başlatılan Matrahın Aşındırılması ve Karın Kaydırılmasına İlişkin Eylem Planlarının (BEPS Eylem Planları) 14'üncüsünde “Vergi İhtilafları Çözüm Mekanizmalarının Daha Etkin Çalıştırılması” amaçlanmış bu doğrultuda da [“Matrah Aşındırma ve Kar Kaydırmanın Engellenmesine Yönelik Vergi Anlaşmaları İle İlgili Önlemlerin Uygulanmasına İlişkin Çok Taraflı Sözleşme”](#) (Multilateral Instrument - MLI) Türkiye tarafından da 2017 yılında imzalanmıştır. Söz konusu Sözleşme halen TBMM'de onay için beklemektedir.

BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14
Park Plaza Kat:4
34398 Maslak/İstanbul
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00
Fax: +90 212 365 62 02
e-mail: bdo@bdo.com.tr
www.bdo.com.tr

Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited'in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş. bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağına bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağına toplam gelirleri 2020 yılında 10,3 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 167'dan fazla ülkede bulunan 1.658 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dâhil dünya çapında 91.054 kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlara ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.

26.10.2021 tarih ve 31640 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 7338 sayılı [Vergi Usul Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun](#)’un 46 ila 50’nci maddeleriyle Vergi Usul Kanunu’nun (VUK) Ek 13’üncü maddesinden sonra Ek-14-15-16-17-18’inci maddeler eklenmiş olup eklenen bu maddeleri ile hem KAU düzenlemeleri iç mevzuatımıza girmiş hem de MLI kapsamında yapılması öngörülen düzenlemeler yapılmıştır.

Yapılan düzenlemeler 1/1/2022 tarihinden itibaren yapılacak başvurulara uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Eklenen bu maddeler ile yapılan değişiklikler aşağıdaki gibidir:

1. Karşılıklı Anlaşma Usulüne Başvuru

7338 sayılı Kanun’la yapılan düzenlemeler öncesinde KAU kapsamına giren bir muameleyle karşılanan 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 kişilerin bu sorunu vatandaşı oldukları devletin yetkili makamlarına

başvurma hakları bulunmaktaydı.

Dolayısıyla -çok kısıtlı durumlarda karşılaşılabilecek vatandaş olunan devlette başvuru hakkı tanınmasını göz ardı edersek- 7338 sayılı Kanun öncesinde sadece mukim olunan devlete KAU için başvuru yapılabiliyordu.

Öte yandan kişilerin KAU sürecini talep etme hakları anlaşmalarda belli bir süreye bağlanmış olup, bu sürelerle ilişkin tablo GİB internet [sayfasında](#) yer almaktadır. Bu sürenin aşılması ile kişilerin KAU sürecini başlatma hakkı sona ermektedir. Kişileri talepte bulunma süresi, anlaşma hükümlerine aykırı vergilendirmeden haberdar olmasından itibaren başlamaktadır.

Anlaşmalarda mükelleflerin başvurma talebine ilişkin bir süre yer almamış ise, bu durumda kişiler anlaşmaya taraf devletlerin iç mevzuatlarında öngörülen itiraz sürelerini dikkate alacaktır. 7338 sayılı Kanun öncesinde iç mevzuatımızda KAU kapsamında düzeltme yapılabilmesi için özel bir süre belirlenmediği için VUK’un 126’ncı maddesinde yer alan “Düzeltilmede Zamanaşımı” sürelerine itibar edilmekteydi.

7338 sayılı Kanun’la VUK’a eklenen Madde Ek:14’ün birinci fıkrasına göre; *“(1) Mükellefler, usulüne uygun yürürlüğe konulmuş bir çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması hükümlerine aykırı olarak vergilendirildiği veya bu şekilde vergilendirileceğine ilişkin kuvvetli emareler bulunduğu iddiasıyla anlaşmanın "Karşılıklı Anlaşma Usulü" hükümlerine göre Gelir İdaresi Başkanlığına başvurabilir.*

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması hükümlerine bağlı olarak bu başvuru, anlaşmaya taraf diğer Akit Devlet yetkili makamları aracılığıyla da yapılabilir.”
(2) Vergilendirmenin matrah veya vergi farkları itibarıyla bölünebildiği durumlarda başvuru, sadece toplam farkın çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları kapsamındaki bölümüne isabet eden kısmı için yapılabilir.

(3) Yapılan başvurunun değerlendirilebilmesi için çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasında öngörülen süre ve usulde yapılması şarttır. Anlaşmada başvuru için süre bulunmadığı veya iç mevzuat hükümlerine atıf yapıldığı durumda başvurunun, anlaşma hükümlerine aykırı olduğu iddia edilen bir vergilendirme işleminden mükellefin ilk haberdar olduğu tarihten itibaren üç yıl içerisinde yapılması esastır.

Her halükarda başvuru süresi; ihbarnamenin tebliğ edildiği, ihtirazi kayıtla verilen beyannamede verginin tahakkuk ettiği, vergi kesintisi yapıldığı durumda ise kesintinin yapıldığı tarihten itibaren anlaşmada öngörülen sürenin bitiminde, böyle bir süre yoksa üç yıl tamamlanınca sona erer.”

Böylelikle anlaşmaya aykırı uygulamaya maruz kaldığını düşünen bir kişinin sadece mukim olduğu devlet yetkili makamına değil, diğer akit devlet yetkili makamına da başvuru yapabilmesinin önü açılmıştır. Eğer anlaşmada KAU başvurusu için bir süre belirlenmemiş ise anlaşma hükümlerine aykırı olduğu iddia edilen bir vergilendirme işleminden mükellefin ilk haberdar olduğu tarihten itibaren üç yıl içerisinde KAU başvurusu yapılabilecektir.

2. Karşılıklı Anlaşma Usulü ve Dava Açma

7338 Sayılı Kanun öncesinde gerek KAU sürecinin başlatılması talebi gerekse yetkili makamlar arasında KAU başlatılması zamanaşımını durdurmamakta ya da kesmemekte dava zamanaşımını işlemeye devam etmekteydi.

7338 sayılı Kanun’la VUK’a eklenen Madde Ek:15’e göre;

“(1) Karşılıklı anlaşma usulüne göre başvuru; başvuru kapsamındaki tarh ve tebliğ edilen vergi ve cezalar ile ihtirazi kayıtla verilen beyanname üzerine tahakkuk eden vergiye ilişkin dava açma süresini durdurur.

(2) Yapılan başvuruya konu talebin reddi veya diğer Akit Devletin yetkili makamı ile anlaşmaya varılamaması durumunda bu durum bir yazı ile mükellefe tebliğ edilir. Mükellef, söz konusu yazının tebliğ edildiği tarihten itibaren kalan dava açma süresi içerisinde vergi mahkemesi nezdinde dava açabilir. Dava açma süresi, on beş günden az kalmış ise bu süre yazının tebliği tarihinden itibaren on beş gün olarak uzar.”

Yapılan düzenlemeyle kişilerin KAU’ya başvurusunun ileriki dönemlerde dava açma hakkını kaybetmesi durumunun önüne geçilmiştir. Kişiler dilerse KAU talebinden vazgeçip ya da KAU sonucunu kabul etmeyip dava açma hakkını kullanabileceklerdir.

3. Karşılıklı Anlaşma Usulü Başvurusunun Neticelendirilmesi

Kişilerin KAU'ya başvurmasından sonra akit devletlerin yetkili makamları bir anlaşmaya varabilir. Ancak akit devletlerin vardıkları bu anlaşma KAU'ya başvuran kişi açısından bağlayıcı değildir. Mükellefin kendisine bildirilen sonucu kabul edip etmediğini yetkili makamlarca verilecek süreler içinde bildirmesi gerekmektedir. Bu bildirim ilgili mükellefçe yapılmaması halinde mükellefin KAU sonucunu kabul etmediği anlaşılacaktır. Yapılan düzenleme ile kişilerin KAU sonucunu kabul edip etmediğini bildirmesi için verilecek olan süre 30 gün olarak belirlenmiştir.

7338 sayılı Kanun'la VUK'a eklenen Madde Ek:16'ya göre;

“(1) Başvurunun, Gelir İdaresi Başkanlığı ile diğer Akit Devletin yetkili makamı arasında anlaşmaya varılarak sonuçlandırılması halinde durum mükellefe bir yazı ile tebliğ edilir.

(2) Yazının tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde mükellefin varılan anlaşmayı kabul edip etmediğini Gelir İdaresi Başkanlığına bildirmesi şarttır. Mükellef bu süre içinde bildirimde bulunmadığı takdirde, varılan anlaşmayı kabul etmemiş sayılır. Anlaşma sonucunun kabul edilmemesi veya kabul edilmemiş sayılması durumunda, otuz günlük sürenin bitiminden itibaren dava açma süresi yeniden işlemeye başlar ve vergi mahkemesi nezdinde dava açılabilir. Dava açma süresi, on beş günden az kalmış ise bu süre on beş gün olarak uzar.

(3) Gelir İdaresi Başkanlığı ile diğer Akit Devletin yetkili makamı arasında varılan anlaşmanın mükellef tarafından süresi içinde kabul edilmesi durumunda karşılıklı anlaşma vaki olur ve varılan anlaşmaya göre vergi ve cezalarda düzeltme yapılır. Anlaşma üzerine tahakkuk eden vergilere 6183 sayılı Kanuna göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi; 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 uygulanır.

(4) Karşılıklı anlaşmanın vaki olduğu durumda üzerinde anlaşılan hususlar ve anlaşma uyarınca düzeltilen vergi ve cezalar hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikayette bulunulamaz, Kanunun 376 ncı maddesine göre ceza indiriminden faydalanılamaz ve anlaşma hükümlerinden yararlanılamaz. Söz konusu vergi ve cezalar, düzeltme işleminin mükellefe tebliğ edildiği tarihten itibaren bir ay içerisinde ödenir. Düzeltme işlemine konu verginin tamamı ile cezaların yarısının bu süre zarfında ödenmesi halinde cezanın yarısı indirilir. ”

Buna göre kişiler KAU sonucunu kabul edip etmemekte serbesttirler. Eğer KAU sonucunu kabul etmezlerse duran dava açma zamanaşımı süresi 30 günlük sürenin bitiminden itibaren tekrar başlayacaktır. Aynı şekilde daha önce yapılan anlaşma başvurusu varsa söz konusu anlaşma da kaldığı yerden devam eder.

Ancak kişiler bir kere KAU sonucunu kabul ettikten sonra anlaşılan hususlar ve anlaşma uyarınca düzeltilen vergi ve cezalar hakkında dava açılmayacak, şikayette bulunulamayacak, Kanunun 376 ncı maddesine göre ceza indiriminden ve anlaşma hükümlerinden yararlanılamayacaktır. Söz konusu vergi ve cezalar, düzeltme işleminin mükellefe tebliğ edildiği tarihten itibaren bir ay içerisinde ödenecektir.

Düzeltilme işlemine konu verginin tamamı ile cezaların yarısının bu süre zarfında ödenmesi halinde cezanın yarısı indirilecektir.

Bu noktada KAU sonucunu kabul eden kişilerin uzlaşma hakkının olmaması KAU sürecini kişiler açısından riskli hale getirmektedir. Bu durumun KAU başvurusu sırasında caydırıcı bir etkisi olacağını söyleyebiliriz.

4. Başvuru Öncesi Açılan Davalar ve Uzlaşma Talebi

VUK'a eklenen Madde Ek:17 bir kere KAU süreci başladıktan sonra başvuru sonuca bağlanana kadar yargı ve uzlaşma sürecini durdurmaktadır. Böylece aynı konuda farklı mercilerce verilmiş farklı kararlar ortaya çıkmasının önüne geçilmektedir. İlgili maddeye göre;

“(1) Mükellef, Kanunun ek 14 üncü maddesi hükümlerine göre yaptığı başvurudan önce;

- a) *Dava açmışsa dava, karşılıklı anlaşma usulü başvurusu sonuca bağlanmadan vergi mahkemelerince incelenmez; herhangi bir sebeple incelenir ve karara bağlanırsa, karşılıklı anlaşma başvurusuna ilişkin sonuç dikkate alınır. Anlaşma sonucu idare tarafından yargı mercilerine bildirilir. Karşılıklı anlaşmanın vaki olmaması halinde, durdurulmuş olan davanın görülmesine, vergi mahkemesinde devam olunur.*
- b) *Uzlaşma talebinde bulunmuşsa uzlaşma, karşılıklı anlaşma usulü başvurusunun sonuca bağlanmasına kadar ertelenir. Şu kadar ki, mükellef anlaşmanın sonucunu beklemeksizin uzlaşma hakkını kullanmayı talep ettiği takdirde başvurusundan vazgeçmiş sayılır ve uzlaşmanın vaki olduğu durumda, diğer Akit Devlete yönelik düzeltme talebi hariç, tekrar karşılıklı anlaşma usulü başvurusunda bulunamaz.*

Uzlaşmanın vaki olmadığı durumda ise mükellef, Kanunun ek 14 üncü maddesi hükümlerine göre tekrar karşılıklı anlaşma usulü başvurusunda bulunabilir.”

➤ Diğer Hususlar

VUK'a eklenen Madde Ek:18 ile KAU sonucunun iç mevzuatta yer alan zamanaşımı sürelerine bakılmaksızın uygulanması sağlanmaktadır. Ancak tahakkuk eden vergi ve cezaların tahsilat süreci durmamaktadır.

İlgili maddeye göre;

- (1) *Gelir İdaresi Başkanlığına yapılan karşılıklı anlaşma usulü başvurusu, başvuruya konu vergi ve cezalar için, başvuru tarihi itibarıyla bu Kanunda yazılı zamanaşımı sürelerini durdurur. Duran zamanaşımı, ek 16 ncı maddenin ikinci fıkrası uyarınca mükellef tarafından anlaşma sonucunun kabul edilmemesi veya kabul edilmemiş sayılması durumunda bu durumların ortaya çıktığı tarihi takip eden günden itibaren kaldığı yerden işlemeye devam eder.*
- (2) *Karşılıklı anlaşma sonucuna göre Türkiye'de düzeltme yapılmasının gerekmesi durumunda, anlaşma sonucu, Kanunun zamanaşımı hükümlerine bakılmaksızın uygulanır. Şu kadar ki, anlaşma sonucunun uygulanması için çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasında bir süre öngörülmüş ise bu süre ile ilgili hükümler saklıdır.*

(3) Mükellef, karşılıklı anlaşmanın sonucunu kabul ettiği durumlar hariç olmak üzere, sürecin herhangi bir aşamasında başvurusunu geri çekebilir, bu durumda duran zamanaşımı kaldığı yerden işlemeye devam eder. Mükellefin, başvurusunu geri çektiği durumda, Kanunun diğer hükümleri kapsamındaki başvuru hakları saklıdır.

(4) Karşılıklı anlaşma usulüne başvurulması, tahakkuk eden vergi ve cezaların tahsilatını durdurmaz.

(5) Karşılıklı anlaşma usulü hükümlerinin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir."

Saygılarımızla