



# **ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARINDA YER ALAN KARŞILIKLI ANLAŞMA USULÜNE İLİŞKİN REHBER**

**EKİM 2019**

Ayrıntılı Bilgi için  
— Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Müdürlükleri  
(0312) 415 34 63 - 73

— Vergi İletişim Merkezi  
Yurt içinden 189  
Yurt dışından +90312 189  
İngilizce başvurular için infovimer@gelirler.gov.tr

[www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr)

Bu rehber, hâlihazırda yürürlükte olan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ve iç mevzuat hükümleri dikkate alınarak hazırlanmıştır.

### MİSYONUMUZ

Mükellef haklarını gözeterek vergide gönüllü uyumu artırmak ve kaliteli hizmet sunarak vergi ve diğer gelirleri toplamaktır.

### VİZYONUMUZ

Ekonomik aktiviteleri kavrayarak kayıtlı ekonomiyi teşvik eden; mükellef haklarını gözeterek gönüllü uyumu sağlayan ve kaliteli hizmet sunarak vergi ve diğer gelirleri toplayan örnek bir idare olmaktır.

### TEMEL DEĞERLERİMİZ

Adalet  
Çözüm Odaklılık  
Esneklik  
Etkinlik  
Güvenilirlik  
Katılımcılık  
Saydamlık  
Sorumluluk Bilinci  
Sürekli Gelişim  
Tarafsızlık  
Verimlilik  
Yetkinlik

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI  
Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı  
Yayın No: ...  
Ekim 2019

**ÇIFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME  
ANLAŞMALARINDA YER ALAN  
KARŞILIKLI ANLAŞMA USULÜNE  
İLİŞKİN  
REHBER**

# İÇİNDEKİLER

GİRİŞ .....	3
1. Karşılıklı Anlaşma Usulüne İlişkin Maddenin Genel Çerçevesi .....	4
2. Karşılıklı Anlaşma Usulünün Başlatılmasını Kimler Talep Edebilir? .....	5
3. Karşılıklı Anlaşma Usulünün Başlatılması Talebi Hangi Makama Yapılacaktır? .....	5
4. Yetkili Makam Kimdir? .....	7
5. Türkiye’de Yapılacak Karşılıklı Anlaşma Usulü Başvuruları Ücretli Midir? ...	7
6. Mükelleflerce Karşılıklı Anlaşma Usulünün Başlatılması Hangi Durumlarda Talep Edilebilir?.....	8
7. Karşılıklı Anlaşma Usulünün Başlatılması Talebi Hangi Süreler İçinde Yapılacaktır? .....	9
8. Karşılıklı Anlaşma Usulünün Başlatılması Talebi Veya Yetkili Makamların Karşılıklı Anlaşma Usulünü Başlatmaları Zamanaşımını Durduran Veya Kesen Hallerden Midir? .....	9
9. Karşılıklı Anlaşma Usulünün Başlatılması Talebi Veya Yetkili Makamların Karşılıklı Anlaşma Usulünü Başlatmaları Vergilerin Tahsilatını Durduran Hallerden Midir? .....	10
10. Karşılıklı Anlaşma Usulünün Başlatılması Talebi Sırasında Verilen Dilekçede Yer Alması Gereken Bilgiler Nelerdir? .....	10
11. Mükellefin Karşılıklı Anlaşma Usulünün Başlatılmasına İlişkin Talepte Bulunmasından Sonraki Süreç Nasıl İşlemektedir? .....	12
12.Karşılıklı Anlaşma Usulü Çerçevesinde Yetkili Makamların Uzlaşmaya Varmaları Halinde Ulaşılan Sonuç Mükellef İçin Bağlayıcı Mıdır? .....	13
13. Karşılıklı Anlaşma Usulü Maddesi Çerçevesinde Yetkili Makamların Sorumlulukları Nelerdir? .....	14

14. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Yer Alan Karşılıklı Anlaşma Süreci Ve Ulusal Çözüm Yolları .....	14
15. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları .....	17

## GİRİŞ

Türkiye'nin akdettiği Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının tamamında Karşılıklı Anlaşma Usulüne ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Karşılıklı Anlaşma Usulü, genellikle anlaşmaların 25<sup>1</sup> inci maddesinde hüküm altına alınmıştır. Türkiye'nin akdettiği ve halen yürürlükte olan anlaşmaların metinlerine ve bu anlaşmalarla ilgili bilgilere, Başkanlığımız internet sayfası olan "[www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr)" adresinden ulaşılabilme imkânı bulunmaktadır.

Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının (Anlaşma), kapsamlı ve özenle oluşturulan hükümlerine rağmen, bu hükümlerin taraf devletlerin ilgili vergi idarelerince uygulanması sırasında zaman zaman hatalı işlemler, hatalı yorumlar veya ilgili anlaşma hükümlerinin dikkate alınmaması gibi durumlar ortaya çıkabilmektedir.

Bu gibi istenilmeyen durumlarla karşılaşan ve sorunlarını ilgili idare nezdinde çözemeyen mükellefler için ulusal çözüm yollarına (yargı, uzlaşma gibi) başvurma bilinen bir çözüm yoludur. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları kapsamında yer alan Karşılıklı Anlaşma Usulüne ilişkin madde hükümleri ise mükelleflere ulusal çözüm yollarıyla bağlı kalmaksızın durumlarını, olayına göre, mukim oldukları veya vatandaşı oldukları devletin yetkili makamlarına da iletme imkânı veren bir çözüm yolu önermektedir. Bu rehberin amacı da mükellefleri Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında yer alan Karşılıklı Anlaşma Usulü maddesi ve bu maddenin işleyişi hakkında bilgilendirmektir.

---

<sup>1</sup> Bazı anlaşmalarda madde numarası değişebilmektedir.

## 1. Karşılıklı Anlaşma Usulüne İlişkin Maddenin Genel Çerçevesi

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 bu maddede açıklanmaktadır.

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>2</sup>

Diğer devlette anlaşmaya aykırı olarak vergilendirildiklerini düşünen mükelleflerin bu durumlarını mukim oldukları devlete bildirme süreleri anlaşmalarda düzenlenmiş olup, bu süreler anlaşmalara göre

---

<sup>2</sup> Son yıllarda uluslararası vergi sisteminin işleyişinin geliştirilmesi kapsamında, Karşılıklı Anlaşma Usulü mekanizmasının etkinliğini artırmak ve işleyişini daha etkili kılmak amacıyla uluslararası düzeyde bazı önlemler alınmıştır. Alınan bu önlemleri de kapsayan “Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırmanın Engellenmesine Yönelik Vergi Anlaşmaları ile İlgili Önlemlerin Uygulanmasına İlişkin Çok Taraflı Sözleşme”, 7 Haziran 2017 tarihinde imzaya açılmış olup Türkiye dâhil birçok ülke tarafından imzalanmıştır. İmzalanan Sözleşmenin onaylanıp yürürlüğe girmesi ile birlikte Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında yer alan Karşılıklı Anlaşma Usulüne ilişkin madde hükümlerinin daha etkin uygulanması söz konusu olacak ve anlaşmalar uluslararası standartlara uyumlu hale gelmiş olacaktır.

Anılan Sözleşmenin Türkiye yönünden de yürürlüğe girmesinin ardından, bu Sözleşme ile değişen Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Karşılıklı Anlaşma Usulüne ilişkin hükümleri de etkilenecektir. Bu kapsamda:

- Anlaşmaya aykırı uygulamaya maruz kaldığını düşünen bir kişinin sadece mukim olduğu devlet yetkili makamlarına değil, diğer akit devlet yetkili makamına da, ilk bildirimden itibaren en az 3 yıl içerisinde başvuru yapabilmesini;
- Karşılıklı anlaşma sonucunun iç mevzuatta yer alan zamanaşımı süresine bakılmaksızın uygulanmasını;
- Karşılıklı Anlaşma Usulü mekanizmasının, anlaşmada yer almayan durumlarda ortaya çıkan çifte vergilendirmenin çözümü için de kullanılmasını

sağlayan hükümlerin bu anlaşmalar bakımından uygulanması mümkün olabilecektir.

değişmektedir. Anlaşmalarda yer alan bu süreleri gösteren tabloya Başkanlığımız internet sayfasından ulaşılabilir.

Yine bu madde çerçevesinde, yetkili makamların bu anlaşmanın yorumundan veya uygulanmasından kaynaklanan sorunların çözümü için de karşılıklı anlaşma usulünü kullanabilecekleri belirtilmektedir.

Bu kapsamda, anlaşmalarda eksik tanımlanmış veya tam anlaşılamayan bir tanım konusunda taraf devletlerin yetkili makamlarınca Karşılıklı Anlaşma Usulü süreci başlatılabilecektir.

Ayrıca, anlaşmanın kapsamadığı durumlarda ortaya çıkan çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması için yetkili makamların birbirlerine danışabilecekleri de yine bu maddede hüküm altına alınmıştır.

Söz konusu madde çerçevesinde yetkili makamların karşılıklı anlaşmaya varabilmek için yapacakları girişimlerde diplomatik yazışma kurallarının takip edilmesi koşulu bulunmamakta; yetkili makamlar birbirleriyle doğrudan temas kurmayı tercih etmektedirler.

Anlaşma hükümlerine aykırı vergilendirildiği gerekçesiyle mükellef talebinin iletildiği devletin yetkili makamı, bu sorunu kendisinin çözememesi durumunda, konu diğer devletin yetkili makamına götürülmekte ve diğer devletin yetkili makamları ile karşılıklı anlaşmaya varmak için duruma göre yazılı veya sözlü görüşmeler yapılmaktadır.

## **2. Karşılıklı Anlaşma Usulünün Başlatılmasını Kimler Talep Edebilir?**

Karşılıklı Anlaşma Usulünü başlatacak olan mükellefin anlaşmaya taraf olan devletlerden birinde mukim olması gerekmektedir. Ancak, durumları anlaşmaların “Ayrım Yapılmaması” maddesinin 1 inci fıkrasına uygun düşenlerin, yani uyruklu nedeniyle ayrımcı muameleye maruz kalan vatandaşların da Karşılıklı Anlaşma Usulünün başlatılmasını talep etme hakları bulunmaktadır.

## **3. Karşılıklı Anlaşma Usulünün Başlatılması Talebi Hangi Makama Yapılacaktır?**

Mükellef, mukimi olduğu akit devletin **yetkili makamına** başvuruda bulunacaktır.



Ancak, uyrukluğu nedeniyle ayrımcı muameleye maruz kalan kişiler, taleplerini mukim olduğu devletin yetkili makamına değil, vatandaşı oldukları devletin yetkili makamlarına iletebilirler. Diğer taraftan, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasında özel bir hüküm bulunması durumunda, bu haktan yararlanmak isteyen kişinin her iki akit devletten birinde mukim olması gibi bir şart yoktur. Böyle bir durumda anlaşmaya taraf her iki akit devletin de mukimi olmayan vatandaşların Karşılıklı Anlaşma Usulünün başlatılmasını talep etme hakları bulunmaktadır.

Ayrıca, mükellef anlaşmaya aykırı vergilendirmeye yol açan veya açabilecek idari eylem veya işlemlerden sonra ikametgâhını diğer akit devlete aktarmışsa, Karşılıklı Anlaşma Usulü sürecinin başlatılması için eylemin veya işlemin yapıldığı tarihte mukimi olduğu devlete başvurmalıdır.

**Örnek 1: Akit Devletlerin birinde mukim olan kişiler için başvuru makamı**

Türkiye mukimi olan Yağız Yaman, Fransa'da gelir elde etmiş ve elde ettiği gelirin Fransa'da Türkiye - Fransa arasında imzalanmış olan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasına aykırı bir şekilde vergilendirildiğini düşünmektedir. Bu durumda, Yağız Yaman Karşılıklı Anlaşma Usulü sürecinin başlatılması için mukimi olduğu Türkiye'nin yetkili makamına başvuracaktır.

**Örnek 2: Her iki Akit Devlette de mukim olmayan ve uyrukluğu nedeniyle Akit Devletlerden birinde ayrımcılığa tabi olan kişiler için başvuru makamı**

Türk vatandaşı olan ve İspanya'da ikamet eden Berkecan Bilge, Belçika'da gelir elde etmiş ve elde ettiği bu gelir üzerinden Belçika'da vergilendirilmiştir. Uyrukluğu nedeniyle Belçika vatandaşlarından daha ağır bir vergilendirmeye tabi tutulduğunu düşünen Berkecan Bilge'nin Türkiye – Belçika Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının 24 üncü maddesinde uyrukluğa bağlı ayırım yapılmamasına ilişkin düzenlemenin akit devletlerden birinin ya da ikisinin mukimi olmayan kişilere de uygulanacağına ilişkin hüküm olması nedeniyle, mukimi olduğu İspanya'nın yetkili makamı yerine vatandaşı olduğu Türkiye'nin yetkili makamına başvurma hakkı bulunmaktadır.

**Örnek 3: Akit Devletlerden birinin mukimi olan ve uyrukluğu nedeniyle ayrımcılığa tabi olan kişiler için başvuru makamı**

Türk vatandaşı olan ve İtalya’da ikamet eden Melisa Sert, uyrukluğu nedeniyle İtalya’da ayrımcı bir vergilendirmeye tabi olduğunda, ayrımcı vergilendirmenin ortadan kaldırılması için mukimi olduğu İtalya’nın yetkili makamı yerine vatandaşı olduğu Türkiye’nin yetkili makamına başvurabilir.

**4. “Yetkili Makam” Kimdir?**

Anlaşmalarda “yetkili makam” teriminin ülkeler yönünden ne anlama geldiği konusu da açıklığa kavuşturulmuş olup, bu yöndeki tanımlama anlaşmaların “Genel Tanımlar”a ilişkin 3 üncü maddelerinin 1 nci fıkralarında yer almıştır.

Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında, Türkiye yönünden yetkili makam teriminin Hazine ve Maliye Bakanını veya onun yetkili kıldığı kişileri ifade ettiği belirtilmiştir. Anlaşma kapsamında karşılıklı anlaşma usulü ise hâlihazırda Gelir İdaresi Başkanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı tarafından yürütölmektedir. Diğer devletler yönünden yetkili makamların kimler olduğu yine anlaşmaların “Genel Tanımlar”a ilişkin 3 üncü maddesinde belirtilmektedir.

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.

**5. Türkiye’de Yapılacak Karşılıklı Anlaşma Usulü Başvuruları Ücretli Midir?**

Türkiye’de Gelir İdaresi Başkanlığına yapılacak Karşılıklı Anlaşma Usulü başvurularından ücret alınmamaktadır.

## 6. Mükelleflerce Karşılıklı Anlaşma Usulünün Başlatılması Hangi Durumlarda Talep Edilebilir?

Karşılıklı Anlaşma Usulü maddesi, 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 oluşan sorunların çözülmesine yönelik düzenlemeler içermektedir. Mükellefler birden fazla anlaşmayı dayanak göstererek taraf ülkelerde karşılaştığı birbiriyle bağlantılı vergilendirme sorunları ile ilgili olarak Karşılıklı Anlaşma Usulü başvurusunda bulunabilirler.

Mükelleflerin, olayın durumuna göre, vatandaşı veya mukimi oldukları devletin yetkili makamlarına başvurma ve sorunun yetkili makamlar arasında çözülmesini talep etme hakları bulunmaktadır.

Karşılıklı Anlaşma Usulüne ilişkin madde kapsamında mükelleflerce anlaşmaya aykırı olarak vergilendirildiklerini iddia ettikleri durumlar genel olarak aşağıda belirtilmiş olmakla beraber mükellefin Karşılıklı Anlaşma Usulünün başlatılması talebiyle yetkili makama başvurma hakkının aşağıda sayılanlarla sınırlı olmadığı tabiidir.

— Anlaşmanın “Ticari Kazançlar”a ilişkin 7 nci maddesinin 3 üncü fıkrası kapsamında, işyeri kazançlarının belirlenmesi sırasında indirim olarak dikkate alınan ve ana merkezin işyerine atfettiği genel gider veya idare giderleri payları ile ilgili sorunlar;

— Gerçek veya tüzel kişilerin hangi devletin mukimi oldukları yönünde karşılaşılan sorunlar;

— Diğer devlette, anlaşmanın 5 inci maddesi kapsamında bir işyeri oluşup oluşmamasına ilişkin konular;

— Anlaşmanın 9 uncu maddesi kapsamında bağlı işletmeler arasındaki işlemlerde ortaya çıkan transfer fiyatlandırmalarında, fiyat düzenlemeleri ve bunun sonucu ortaya çıkan karşı ayarlamalar ile ilgili konular;

— Anlaşmada yer alan faiz, temettü ve gayrimaddi hak bedellerine ilişkin olarak kaynak devlette ( gelirin elde edildiği devlet ) yapılacak vergi tevkifatları, bu ödemeleri yapanlar ile gelir lehtarları arasındaki özel ilişki nedeniyle ortaya çıkan ilave vergilerle ilgili konular;

— Anlaşmanın 11 inci ve 12 nci maddeleri kapsamındaki konular (Örneğin; alacak karşılığında ödenen faiz miktarının veya kullanım hakkı veya bilgi karşılığında ödenen gayrimaddi hak bedeli miktarının ödeyici ile faizin lehtarları arasında veya her ikisi ile bir başka kişi arasında var olan özel ilişki nedeniyle muvazaalı olduğu durumlar)

— Diğer devlette ifa edilen hizmetlerin, 15 inci madde kapsamında olup olmadığına ilişkin konular

— Anlaşmaların kötüye kullanımının önlenmesi hükümleri uyarınca mükellefin Anlaşmadan yararlandırılmadığı durumlar.

Vergiye bağlı faiz ve cezalar yapılan Karşılıklı Anlaşma Usulü başvurusu kapsamında değerlendirilecek olup ayrıca bir başvuru yapılmasına gerek yoktur.

### **7. Karşılıklı Anlaşma Usulünün Başlatılması Talebi Hangi Süreler İçinde Yapılacaktır?**

Mükelleflerin Karşılıklı Anlaşma Usulü sürecini talep etme hakları anlaşmalarda belli bir süreye bağlanmış olup, bu sürelerle ilişkin tablo Başkanlığımız internet sayfasında yer almaktadır. Bu sürenin aşılması ile mükellefin Karşılıklı Anlaşma Usulü sürecini başlatma hakkının da sona ermiş olacağı tabiidir. Mükellefin talepte bulunma süresi, anlaşma hükümlerine aykırı vergilendirmeden haberdar olmasından itibaren başlamaktadır.

Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında mükelleflerin başvurma talebine ilişkin bir süre yer almamış ise, bu durumda mükelleflerin anlaşmaya taraf devletlerin iç mevzuatlarında öngörülen itiraz sürelerini dikkate almaları gerekmektedir. (bkz sayfa 4, 2 nci dipnot)

### **8. Karşılıklı Anlaşma Usulünün Başlatılması Talebi Veya Yetkili Makamların Karşılıklı Anlaşma Usulünü Başlatmaları Zamanaşımını Durduran Veya Kesen Hallerden Midir?**

Zamanaşımını durduran veya kesen haller iç mevzuatımızda düzenlenmiştir. İç mevzuatımızda gerek mükellef tarafından Karşılıklı Anlaşma Usulü sürecinin başlatılması talebi gerekse yetkili makamlar arasında Karşılıklı Anlaşma Usulünün başlatılması zamanaşımını durduran veya kesen haller içinde sayılmadığından zamanaşımı işlemeye devam eder.

Söz konusu durumların zamanaşımını durdurması veya kesmesi için ya iç mevzuatımızda bu yönde bir düzenlemenin olması ya da anlaşmalarda düzenlenen Karşılıklı Anlaşma Usulü maddesinde bu yönde açık bir hükmün bulunması gerekir.

### **9. Karşılıklı Anlaşma Usulünün Başlatılması Talebi Veya Yetkili Makamların Karşılıklı Anlaşma Usulünü Başlatmaları Vergilerin Tahsilatını Durduran Hallerden Midir?**

Vergilerin tahsilatını durduran haller iç mevzuatımızda düzenlenmiş olup gerek mükellef tarafından Karşılıklı Anlaşma Usulü sürecinin başlatılması talebi gerekse yetkili makamlar arasında Karşılıklı Anlaşma Usulünün başlatılması vergilerin tahsilatını durdurmamaktadır.

### **10. Karşılıklı Anlaşma Usulünün Başlatılması Talebi Sırasında Verilen Dilekçede Yer Alması Gereken Bilgiler Nelerdir?**

Anlaşmalarda mükellefin başvuru talebiyle ilgili şekilsel bir düzenleme yer almadığından, mükelleflerin anlaşmaya aykırı vergilendirildiğine ilişkin taleplerinin bir başvuru dilekçesiyle yetkili makamlara iletilmesi yeterli olacaktır.

Başvuru dilekçesinde aşağıdaki bilgilerin yer alması gerekmektedir:

- a) Ad - Soyad / Unvan, adres, vergi kimlik numarası, kişi ve/veya teşebbüsün diğer akit devlette ilişkili olduğu kişi ve/veya teşebbüs,
- b) Konuyla ilgili olarak diğer devlette ilgili anlaşmada belirlenmiş olan yetkili makam adına hareket eden bir görevli ile görüşülmüşse bu yetkilinin irtibat bilgileri
- c) Konunun veya yapılan işlemin tam mahiyeti ve konuyla ilgili olarak uygulanan iç mevzuat hükümleri ve anlaşmanın ilgili maddeleri,
- d) İlgili vergilendirme dönemleri,
- e) Her vergilendirme dönemlerine ilişkin elde edilen gelirin ve düzeltmeye tabi tutulmuş verginin tutarı,

- f) Orijinal vergi beyannamesinde yer alan ve konuyla ilgili bilginin özeti,
- g) Eğer konu ile ilgiliyse, destekleyici verilerle yapılmış olan hesaplama (mali veya ekonomik veriler, raporlar, mükellefin ilgili belge ve kayıtlarının yanı sıra açıklayıcı notlar),
- h) Türkiye’de anlaşma kaynaklı sorunun çözümü için yargı yoluna başvuru yapıp yapılmadığı, eğer başvuru yapıldıysa başvurunun tarihi ve başvuru belgelerinin birer örneği,
- i) Türkiye’de anlaşma kaynaklı sorunun çözümü için daha önce başka idari yollara başvuru yapıp yapılmadığı, (uzlaşma, özelge, peşin fiyatlandırma anlaşması vb), eğer başvuru yapıldıysa başvurunun tarihi ve başvuru belgelerinin birer örneği,
- j) Diğer akit devletin yetkili makamına da Karşılıklı Anlaşma Usulü başvurusu yapıldıysa başvuru tarihi, bu yetkili makamın irtibat bilgileri ile başvuru belgelerinin birer örneği,
- k) Başvuru dilekçesinde aşağıdaki taahhüt metnine de yer verilmesi gerekmektedir:

*“Yukarıdaki bilgilerin doğruluğunu onaylar ve istenilmesi durumunda ek bilgi ve belgeyi zamanında temin edeceğimi taahhüt ederim.”*

Transfer fiyatlandırması ile ilgili olaylarda ayrıca aşağıdaki ek bilgiler de gereklidir:

- l) Karşılaştırılabilir işlemlerin genel çerçevesi ve düzeltme yöntemleri,
- m) Düzeltmede uygulanan yöntemin açıklaması,
- n) Düzeltme için uygulanan transfer fiyatlandırması yönteminin uygunluğuna ilişkin açıklama,

İhtiyaç duyulması halinde, mükelleften yetkili makamca verilecek süreler içinde konuya ilişkin olarak ek bilgi ve belge sağlaması da talep edilebilecektir. Ek bilgi ve belgelerin verilen süreler içinde yetkili makamlara sunulmaması durumunda, Karşılıklı Anlaşma Usulü başvurusu değerlendirmeye alınmayacaktır. Ancak, mükellefin verilen

süreden sonra ek bilgi ve belge sunması durumunda başvuru, anlaşmada belirtilen müracaat süresi içinde yapılması şartıyla kabul edilecektir.

### **11. Mükellefin Karşılıklı Anlaşma Usulünün Başlatılmasına İlişkin Talepte Bulunmasından Sonraki Süreç Nasıl İşlemektedir?**

Anlaşmaya aykırı vergilendirildiklerini düşünen mükelleflerin, bu durumlarını başvuru süreleri içinde yetkili makamlara iletmeleri gerekmektedir. Talebin ileildiği yetkili makamın, konu üzerinde gerekli değerlendirmeleri yaparak bu konuda mükellefin başvurusunun yerinde olup olmadığı konusunda bir tespit yapması gerekmektedir.

Söz konusu yetkili makamlarca yapılacak değerlendirmede mükellefin başvurusunun yerinde olduğunun tespit edilmesi, bir başka ifadeyle anlaşmaya aykırı bir vergilendirmenin olduğunun ortaya çıkması veya bu yönde bir tereddüt oluşması durumunda, sorunun yetkili makam tarafından tek başına çözüme kavuşturulamadığı durumlarda sorun diğer devletin yetkili makamına iletilerek Karşılıklı Anlaşma Usulüne ilişkin sürecin başlatılması mümkün olabilecektir.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, diğer devletin yetkili makamları nezdinde yürütülecek Karşılıklı Anlaşma Usulü için, mükellefin bu yönde başvuruda bulunması tek başına yeterli olmayıp, bu başvurunun mükellefin mukimi olduğu devletin, uyruklukları nedeniyle ayrımcılık yaşadığı durumda vatandaşı olduğu devletin yetkili makamlarınca da uygun bulunması gerekmektedir. Bunun için de:

— başvuruda bulunan mükellefin başvuru konusunun ilgili anlaşma hükümlerine uygun olması,

— başvurunun, anlaşmada belirtilen süre içinde yapılmış olması gerekmektedir.

Söz konusu mükellef talebinin uygun bulunmasını müteakip, anlaşmaya taraf devletlerin yetkili makamlarınca sürdürülecek görüşmeler diplomatik yazışma kanalları dikkate alınmaksızın doğrudan yürütülmektedir. Mükellefler, bu süreçte taraf olarak yer almamakla birlikte, devam eden süreç konusunda kendi yetkili makamlarından bilgi edinme haklarının bulunduğu tabiidir.

Anlaşmaya aykırı vergilendirildiklerini iddia ederek Karşılıklı Anlaşma Usulü sürecini başlatma talebinde bulunan mükelleflerin, bu taleplerinin kendi yetkili makamlarınca uygun bulunmaması durumunda ise, bu durum uygun bulmama nedenleri de belirtilmek suretiyle yetkili makamlarca ilgili mükelleflere ve taraf devlete bildirilmektedir. Ancak Karşılıklı Anlaşma Usulü sürecini başlatma talebi reddedilen mükellefler için ulusal çözüm yollarına (yargı, uzlaşma vb) başvurma hakları, ilgili ulusal mevzuatta belirtilen süreler de dikkate alınmak suretiyle mümkündür.

Mükellef talebinin kabul edilmesi ile birlikte diğer devletin yetkili makamları nezdinde yürütülecek görüşmelerin ne zaman sonuçlandırılması gerektiği yönünde bir zaman sınırlaması bulunmamakta olup, bu süre olayın niteliğine göre değişmektedir. Ancak, bu konudaki uluslararası yaklaşım, bu sürenin 2 yılı aşmaması yönünde olup, ülkemiz uygulaması yönünden de bu süreye uyulması yönünde genel bir anlayış bulunmaktadır.

## **12. Karşılıklı Anlaşma Usulü Çerçevesinde Yetkili Makamların Uzlaşmaya Varmaları Halinde Ulaşılan Sonuç Mükellef İçin Bağlayıcı Mıdır?**

Karşılıklı Anlaşma Usulü çerçevesinde yapılan görüşmeler sonunda, anlaşmaya taraf devletlerin yetkili makamlarınca, vergilendirme konusu olayda anlaşmaya aykırı bir durumun söz konusu olduğu yönünde bir mutabakat sağlanırsa, bu sonuç ilgili mükellefe başvuruda bulunduğu devletin yetkili makamlarınca iletilmekte ve varılan bu mutabakatın sonuçları mükellefçe de kabul edilmesi halinde uygulanmaktadır.

Mükellefin kendisine bildirilen sonucu kabul edip etmediğini yetkili makamlarca verilecek süreler içinde bildirmesi gerekmektedir. Bu bildirim ilgili mükellefçe yapılmaması halinde mükellefin Karşılıklı Anlaşma Usulü sonucunu kabul etmediği anlaşılacaktır.

Ancak, varılan bu mutabakatın uygulanması sırasında iç mevzuat hükümlerinde yer alan düzeltme zamanaşımı sürelerinin dikkate alınıp alınmayacağı konusu önem kazanmakta olup, bu konuda uygulamanın ülkeler bazında nasıl yapılacağına ilişkin bilgileri gösteren tablo Başkanlığımız internet sayfasında yer almaktadır.

Görüldüğü üzere, Karşılıklı Anlaşma Usulü sonucunda yetkili makamların varmış olduğu mutabakat mükellefleri bağlayıcı nitelikte



değildir. Mükellef dilerse yetkili makamların üzerinde mutabık kaldıkları sonucu kabul eder, dilerse mukimi olduğu akit devletin iç mevzuatında yer alan çözüm yollarına zaman sınırlamalarını da dikkate alarak başvurabilir.

### **13. Karşılıklı Anlaşma Usulü Maddesi Çerçevesinde Yetkili Makamların Sorumlulukları Nelerdir?**

Anlaşmanın bu maddesi çerçevesinde yetkili makamlardan beklenen, mükellef talebinin değerlendirilmesi, talebin yerinde bulunduğu durumlarda Karşılıklı Anlaşma Usulü sürecini başlatmaları ve sonuca yönelik çaba içinde olmalarıdır. Anlaşmaya taraf devletlerin yetkili makamlarınca başlatılmış olan Karşılıklı Anlaşma Usulü sürecinin mutlaka bir sonuca ulaştırılması gibi bir zorunluluk bulunmamaktadır.

### **14. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Yer Alan Karşılıklı Anlaşma Usulü Süreci Ve Ulusal Çözüm Yolları**

Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması hükümlerine aykırı olarak vergilendirildiğini düşünen bir mükellefin, sorunun çözümü için izleyebileceği iki alternatifin bulunduğu önceki bölümlerde belirtilmişti. Bu alternatifler, vergi uyuşmazlığını ulusal çözüm yolları nezdinde çözmek veya ilgili anlaşma çerçevesinde Karşılıklı Anlaşma Usulü sürecinin başlatılmasını talep etmektir. Vergi uyuşmazlığının ulusal çözüm yollarından biri uzlaşma, diğeri ise yargıdır.

Uzlaşma, mükelleflerin adlarına yapılacak / yapılan ve uzlaşma kapsamına giren tarhiyatı yargıya intikal ettirmeden önce vergi idaresi ile anlaşmak için başvurabilecekleri idari bir çözüm yoludur. Türk vergi sisteminde uzlaşma, tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası olmak üzere iki şekilde düzenlenmiştir. Mükellefler bunların yalnızca birinden faydalanabilirler.

Tarhiyat öncesi uzlaşma, nezdinde vergi incelenmesine başlanmış mükelleflerin adlarına tarhiyat yapılmadan önce ilgili mevzuat çerçevesinde kullanabilecekleri bir haktır. Tarhiyat öncesi uzlaşma, inceleme elemanının inceleme raporunu sonuçlandırmasından sonra gerçekleştirilir.

Mükellef ile idare arasında uzlaşmaya varılması durumunda söz konusu vergi uyuşmazlığı ortadan kalkmış olacağından mükellefin Karşılıklı Anlaşma Usulüne başvurmasına da gerek kalmayacaktır.

Tarhiyat öncesi bir uzlaşma temin edilmesi neticesinde diğer ülkede ortaya çıkabilecek çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla karşı düzeltme yapılması gerekiyorsa, Karşılıklı Anlaşma Usulü başvurusu sınırlı olmak üzere kabul edilebilir.

Tarhiyat sonrası uzlaşma, verginin tarh edilmesi ve cezanın kesilmesinden sonra ilgili mevzuat çerçevesinde başvurabilecekleri bir haktır. Mükellef ile idare arasında uzlaşmaya varılması durumunda söz konusu vergi uyuşmazlığı ortadan kalkmış olacağından mükellefin Karşılıklı Anlaşma Usulüne başvurmasına da gerek kalmayacaktır. Bununla birlikte, tarhiyat sonrası bir uzlaşma temin edilmesi neticesinde ortaya çıkabilecek çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla diğer ülkede karşı düzeltme yapılması gerekiyorsa, Karşılıklı Anlaşma Usulü başvurusu sınırlı olmak üzere kabul edilebilir.

Öte yandan, mükellefin Karşılıklı Anlaşma Usulüne başvurması ancak Karşılıklı Anlaşma Usulü sürecinin sonuç yaratmaması (yetkili makamın sorunu tek başına çözememesi ve yetkili makamlar arasında anlaşma sağlanamaması veya anlaşma sağlanmış ancak sonucun mükellef tarafından kabul edilmemesi) durumunda, iç hukukumuzda göre mükellefin uzlaşmaya başvurma hakkı bulunmakla birlikte, iç hukukumuzda tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası uzlaşma için başvuru süresi öngörüldüğü dikkate alındığında, mükellefin hem tarhiyat öncesi hem de tarhiyat sonrası uzlaşmadan yararlanamaması gibi bir durum ortaya çıkabilir. Bu hususun da göz önünde bulundurulması yararlı olacaktır.

Yukarıda açıklanan tarhiyat öncesi veya sonrası uzlaşma yoluna veya Karşılıklı Anlaşma Usulüne başvurmayan veya başvurup da uzlaşma sağlayamayan veya tatmin edici bir çözüm elde edemeyen mükellefin genel hükümler çerçevesinde ve kanunda öngörülen süreler içerisinde yetkili vergi mahkemesinde dava açma hakkı vardır. Türkiye yönünden, vergilendirme olayına ilişkin, mahkemenin vereceği nihai karar, hem ilgili mükellef hem de ilgili kamu idaresi için bağlayıcı ve uygulanması zorunlu bir karar niteliği taşımaktadır. Bu aşamadan sonra, Anlaşmaya taraf bir devlette mukim olan bir mükellefin Türkiye'deki nihai yargı kararından memnun kalmayarak bu defa sorunun çözümünü kendi yetkili makamlarından Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının Karşılıklı Anlaşma Usulüne ilişkin madde hükümleri çerçevesinde talep etmesinin bir anlamı kalmayacaktır. Çünkü ortada nihai bir mahkeme kararının olduğu durumda, bu karar aleyhine Türkiye yönünden Karşılıklı Anlaşma Usulünün başlatılması ve mahkeme kararı aleyhinde bir karara varılması söz konusu

olmayacak; bu yönde diğer devletin yetkili makamının bir başvurusu olsa dahi bu talep yetkili makamlarımızca reddedilecektir. Bununla birlikte, mahkeme kararı neticesinde ortaya çıkabilecek çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla diğer ülkede karşı düzeltme yapılması gerekiyorsa, Karşılıklı Anlaşma Usulü başvurusu sınırlı olmak üzere kabul edilebilir.

Ancak, Türkiye'deki mahkemelerde dava konusu yapılan ve henüz sonuçlanmamış vergisel sorunlarda, ilgili mükellefin davasından feragat etmesi ve buna ilişkin ilgili mahkemeden feragat ettiklerini gösterir şerhli dilekçe örneğini veya bu belge temin edilemediği takdirde mahkemenin feragat nedeniyle davanın sonuçlandırılmasına dair vereceği karar örneğini tarha yetkili vergi dairesine ibraz etmeleri kaydıyla yetkili makamlar arasında Karşılıklı Anlaşma Usulü süreci başlatılabilecektir. Ancak bu sürecin başlatılabilmesi için de Anlaşmaya aykırı vergilendirmeye karşılaşılan mükellefin bu durumu mukim olduğu devletin yetkili makamına iletmesi ve bu makamın da konuyu haklı ve yerinde görmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, Türkiye'de mukim olup, Anlaşmaya taraf devletlerdeki faaliyetleri nedeniyle ilgili Anlaşma hükümlerine aykırı olarak vergilendirildiklerini düşünen mükelleflerin de yukarıda da belirtildiği üzere sorunun çözümü konusunda benzer iki alternatifleri bulunmaktadır. Kendilerine Anlaşma hükümlerine aykırı olarak vergi tahakkuk ettirildiğini veya ettirileceğini düşünen mükellefler, bu sorunlarını diğer devletin ulusal yargı mercilerine götürebilirler veya ikinci alternatif olarak da Karşılıklı Anlaşma Usulü sürecinin başlatılması yönündeki taleplerini Türk yetkili makamlarına, aykırı vergilendirmeye neden olan hukuksal verileri de ortaya koyarak iletebilirler. Ayrıca diğer ülkede öngörülen başkaca bir yöntem varsa ilgili ülke mevzuatına göre bu yola da başvurabilirler.

Yine, diğer devletteki ulusal mahkeme kararlarının bu devletlerin vergi idarelerince bağlayıcı ve uygulanması zorunlu nitelik arz etmediği durumlarda, Türkiye'de mukim olanlara yönelik olarak, bu mükelleflerin yetkili makamımıza başvurmaları ve bu başvurunun yerinde bulunmasına bağlı olarak bu diğer devletin yetkili makamları nezdinde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması kapsamında Karşılıklı Anlaşma Usulü süreci başlatılabilecektir.

## 15. Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları

Peşin fiyatlandırma anlaşmaları, transfer fiyatlandırmasına konu işlemlerde olası vergi ihtilaflarını önleyen alternatif çözüm yollarından biridir. İlişkili kişiler ile yapılan mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerine ilişkin transfer fiyatının tespit edilmesinde belli bir dönem için uygulanacak yöntemin, mükellefin talebi üzerine İdare ile anlaşarak belirlenmesi peşin fiyatlandırma anlaşması olarak adlandırılır.

Peşin fiyatlandırma anlaşmasına ilişkin İdareye başvuruda bulunan mükellef, tek taraflı, iki taraflı veya çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşması talep edebilir. Anlaşmaya ilişkin sürecin, diğer ülke vergi idaresinin katılımı olmaksızın, başvuruda bulunan mükellef ile İdare arasında gerçekleşmesi halinde tek taraflı; iki ayrı ülkede bulunan vergi idaresi ile bu idarelerin yetki alanlarında bulunan ilişkili iki mükellef arasında gerçekleşmesi halinde iki taraflı; ikiden fazla ülke vergi idaresi ile bu idarelerin yetki alanlarında bulunan ilişkili ikiden fazla mükellef arasında gerçekleşmesi halinde ise çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşması söz konusudur.

İki taraflı ya da çok taraflı peşin fiyatlandırma anlaşmasına ilişkin talepler, ilgili ülke veya ülkelerle yürürlükte olan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının karşılıklı anlaşma usulü hükümleri çerçevesinde değerlendirilir.

Peşin fiyatlandırma anlaşma hükümlerinin geçmişe uygulanması mümkün bulunmaktadır. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun pişmanlık ve ıslah hükümlerinin uygulanmasının mümkün olması ve anlaşma koşullarının zamanaşımına uğramamış geçmiş vergilendirme dönemlerinde de geçerli olması halinde, mükellef ve İdare belirlenen yöntemin söz konusu dönemlere de tatbik edilmesini, bu dönemleri anlaşma kapsamına almak suretiyle sağlayabilir.

[http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user\\_upload/Tebbligler/5520/transfertebblig1degisen.pdf](http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Tebbligler/5520/transfertebblig1degisen.pdf) adresinden konu ile ilgili bilgilere ulaşılabilir.

Bu rehber, hâlihazırda yürürlükte olan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ve iç mevzuat hükümleri dikkate alınarak hazırlanmıştır

Ayrıntılı Bilgi İçin  
— Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Müdürlüklerinin  
(0312) 415 34 63 - 73 numaralı telefonlarına,  
— Vergi İletişim Merkezinin 189 telefon hattına  
Başvurabilirsiniz.

[www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr)

**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**  
**Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı**