

# İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ .....	7
İÇİNDEKİLER .....	9
TABLolar DİZİNİ .....	14
KISALTMALAR .....	15
<b>GİRİŞ .....</b>	<b>17</b>

## BİRİNCİ BÖLÜM

### ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARINDAN DOĞAN UYUŞMAZLIKLARIN ÇÖZÜMÜ

1. ULUSLARARASI VERGİ UYUŞMAZLIK KAYNAĞI OLARAK ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI .....	23
1.1. Genel Olarak .....	23
1.2. Uluslararası Çifte Vergilendirme Sorununun Genel Çerçevesi .....	26
1.2.1. Uluslararası Çifte Vergilendirme Kavramı .....	26
1.2.2. Uluslararası Çifte Vergilendirmenin Nedenleri .....	28
1.2.3. Uluslararası Çifte Vergilendirmenin Önlenmesinin Önemi ve Yöntem Hususu .....	31
1.3. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları .....	35
1.3.1. Kavram ve İşlev .....	35
1.3.2. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarına Dair Uluslararası Çalışmalar .....	41
1.3.2.1. Birleşmiş Milletlerin Çalışmaları .....	42
1.3.2.2. OECD'nin Çalışmaları .....	47
1.3.3. Uluslararası Anlaşma Modelleri .....	51
1.3.3.1. Kavram .....	51
1.3.3.2. BM Model Anlaşması .....	52
1.3.3.3. OECD Model Anlaşması .....	55
1.3.4. Çok Taraflı Vergi Anlaşmaları .....	58
2. ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARINDAN DOĞAN UYUŞMAZLIKLARA DAİR ÇÖZÜM YOLU YAKLAŞIMLARI .....	63
2.1. Genel Esaslar .....	63
2.1.1. Geleneksel Yargı Dışı Çözüm Yolu: Karşılıklı Anlaşma Usulü .....	70

2.1.2.	Güncel Gelişmelerin Adresi: Uluslararası Vergi Tahkimi.....	76
2.1.3.	Yargısal Çözüm Yolları: Ulusal ve Uluslararası Mahkemeler.....	82
2.1.4.	Çakışan Çözüm Yolu: Ticaret ve Yatırım Anlaşmaları .....	84
2.1.5.	Uyuşmazlığı Önlemeye Yönelen Yol: Peşin Fiyatlandırma Anlaşması .....	93
2.2.	Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Yer Alan Uyuşmazlık Çözüm Yollarına Yönelik Çalışma ve Görüşler .....	96
2.2.1.	Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarındaki Tarihsel Gelişim .....	97
2.2.2.	Birleşmiş Milletlerin Çalışmaları .....	99
2.2.2.1.	Tarihsel Arka Plan .....	99
2.2.2.2.	BM Model Anlaşmasında Uyuşmazlık Çözüm Yolu Hükmü.....	104
2.2.3.	OECD'nin Çalışmaları .....	107
2.2.3.1.	Tarihsel Arka Plan .....	107
2.2.3.2.	OECD Model Anlaşmasında Uyuşmazlık Çözüm Yolu Hükmü .....	110
2.2.4.	Bazı Uluslararası Kuruluşların Çalışmaları.....	112
2.2.4.1.	Milletlerarası Ticaret Odası (ICC).....	112
2.2.4.2.	Uluslararası Maliye Birliği (IFA) .....	115
2.2.5.	Uluslararası Literatüre Genel Bakış .....	121
2.2.5.1.	Glenn Madere (1975).....	121
2.2.5.2.	Pierre Kerlan (1977) .....	122
2.2.5.3.	Lindencrona&Mattsson (1982).....	123
2.2.5.4.	Carl S. Shoup (1983) .....	125
2.2.5.5.	Robert A. Green (1998) .....	126
2.2.5.6.	Mario Züger (2001).....	127
2.2.5.7.	Zvi Daniel Altman (2005).....	127
2.2.5.8.	Katerina Perrou (2013).....	130
2.2.5.9.	Uyuşmazlık Çözüm Yolları Konferansı (2015).....	132
2.2.5.10.	Daniele de Carolis (2016) .....	134
2.2.5.11.	Esnek Çok Katmanlı Uyuşmazlık Çözümü (2020) .....	135

## İKİNCİ BÖLÜM

### OECD ve BM MODEL ANLAŞMALARINDA KARŞILIKLI ANLAŞMA USULÜ

1.	OECD VE BM MODEL ANLAŞMALARINDA UYUŞMAZLIK ÇÖZÜM YOLU HÜKMÜ.....	139
1.1.	Genel Esaslar .....	139

1.2.	Tarihsel Gelişim .....	144
1.3.	Hükmün Yapısı .....	146
2.	KARŞILIKLI ANLAŞMA USULÜ ETKİNLİĞİNİ ARTIRMA ÇABALARI .....	148
2.1.	Karşılıklı Anlaşma Usulünün Rolü ve Etkinliğini Artırma Gerekliliği .....	148
2.2.	Etkili Karşılıklı Anlaşma Usulü El Kitabı (MEMAP).....	157
2.3.	BEPS Eylem Planı 14: Uyuşmazlık Çözüm Yollarının Daha Etkin Hale Getirilmesi .....	161
2.4.	Etkinliği Artırmanın Aracısı Olarak BEPS Eylem Planı 15 .....	171
2.5.	Zorunlu ve Bağlayıcı Uyuşmazlık Çözüm Yoluna Dair Arayış: Sütun 1 ve Sütun 2 .....	177
3.	KARŞILIKLI ANLAŞMA USULÜNÜN TÜRLERİ VE UYGULANMASI .....	188
3.1.	Olay Bakımından Karşılıklı Anlaşma Usulü (m.25/1-2) .....	188
3.1.1.	Kapsam .....	188
3.1.1.1.	Kişi Yönünden.....	188
3.1.1.2.	Konu Yönünden .....	193
3.1.1.2.1.	Genel Esaslar .....	193
3.1.1.2.2.	Sınırlandırma Yaklaşımı .....	201
3.1.2.	Başvurunun Yapılması .....	205
3.1.2.1.	Yetkili Makam .....	205
3.1.2.2.	Başvuru Süresi.....	208
3.1.2.3.	Başvuru Formu.....	211
3.1.3.	İç Hukuk Uyuşmazlık Çözüm Yolları ile Karşılıklı Anlaşma Usulü Etkileşimi.....	215
3.1.4.	Vergi Tahsilatının Durması ve Faiz ile Ceza Uygulanması.....	220
3.1.5.	Karşılıklı Anlaşma Usulü Sürecinin Yürütülmesi (m.25/2) .....	223
3.1.5.1.	Birinci Aşama: Başvuru Yapılan Akit Devletin Yerel Düzeyde Tek Taraflı Değerlendirmesi.....	226
3.1.5.1.1.	Ön İnceleme ve Kabul Edilebilirlik.....	227
3.1.5.1.2.	Akit Devletin Tek Taraflı Değerlendirmesi.....	229
3.1.5.2.	İkinci Aşama: Akit Devletlerin Uluslararası Düzeyde Müzakere ve Değerlendirmeleri.....	231
3.1.5.3.	Üçüncü Aşama: Karşılıklı Anlaşmanın Uygulanması .....	241
3.1.5.4.	Karşılıklı Anlaşma Usulü Sürecinde Zamana Yönelik İş Akışı .....	247
3.2.	Yorum ve Uygulama Bakımından Karşılıklı Anlaşma Usulü (m.25/3, c.1) .....	251
3.3.	Anlaşmadaki Boşluklar Bakımından Karşılıklı Anlaşma Usulü (m.25/3, c.2).....	260

3.4. "Sui Generis" Karşılıklı Anlaşma Usulü (Çifte Mukimlik Uyuşmazlıkları).....	261
4. KARŞILIKLI ANLAŞMA USULÜNDE İLETİŞİM (m.25/4).....	270
5. KARŞILIKLI ANLAŞMA USULÜNÜN HİZMET TİCARETİ GENEL ANLAŞMASINDA ÖNGÖRÜLEN UYUŞMAZLIK ÇÖZÜM YOLU İLE ETKİLEŞİMİ.....	273
6. KARŞILIKLI ANLAŞMA USULÜNÜ TAMAMLAYAN YOL OLARAK TAHKİM.....	275
6.1. Genel Esaslar.....	275
6.2. Hukuki Nitelik.....	279
6.3. Tahkimin Uygulanabilme Şartları.....	283
6.4. Tahkim Usulü.....	291
6.5. Tahkim Kararı.....	300
6.6. Tahkim Kararının Uygulanması.....	308
6.7. MLI'da Tahkim.....	312
6.7.1. Genel Özellikler.....	312
6.7.2. Tahkimin Uygulanabilme Şartları ve Tahkim Usulü.....	320
6.7.3. Tahkim Kararı ve Tahkim Kararının Uygulanması.....	324

### ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

#### TÜRK VERGİ HUKUKUNDA KARŞILIKLI ANLAŞMA USULÜ

1. TÜRKİYE'NİN TARAF OLDUĞU ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARINI BAKIMINDAN UYUŞMAZLIK ÇÖZÜM YOLU YAKLAŞIMI.....	329
1.1. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Kapsamında Uyuşmazlık Çözüm Yolu Hükmü.....	330
1.1.1. Yürürlükteki Anlaşmalarda Genel Yapı.....	330
1.1.2. MLI'nın Olası Etkileri.....	336
1.1.3. Uyuşmazlık Çözüm Yolu Hükmünün İç Hukuk Bakımından Uygulanmasına Dair Genel Çerçeve.....	345
1.1.3.1. Ön Mesele: Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Yapılış Usulü.....	345
1.1.3.2. Hükmün ve Hükme Bağlı Diğer Kaynakların Hiyerarşik Konumu.....	349
1.2. İç Hukuk Normları.....	359
2. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA KARŞILIKLI ANLAŞMA USULÜNÜN TÜRLERİ VE UYGULANMASI.....	364
2.1. Olay Bakımından Karşılıklı Anlaşma Usulü.....	365
2.1.1. Hukuki Nitelik.....	365
2.1.2. Kapsam.....	368
2.1.2.1. Kişi Yönünden.....	368
2.1.2.2. Konu Yönünden.....	370

2.1.3.	Başvurunun Yapılması .....	377
2.1.3.1.	Yetkili Makam .....	377
2.1.3.2.	Başvuru Süresi.....	380
2.1.3.3.	Başvuru Formu.....	383
2.1.4.	İç Hukuk Uyuşmazlık Çözüm Yolları ile Karşılıklı Anlaşma Usulü Etkileşimi.....	385
2.1.5.	Vergi Tahsilatının Durması ve Faiz ile Ceza Uygulanması.....	398
2.1.6.	Karşılıklı Anlaşma Usulü Sürecinin Yürütülmesi .....	401
2.1.6.1.	Birinci Aşama: Türkiye'nin Yetkili Makamına Yapılan Başvurunun Tek Taraflı Değerlendirilmesi .....	402
2.1.6.2.	İkinci Aşama: Türkiye'nin Yetkili Makamı ile Diğer Akit Devlet Yetkili Makamının Müzakere ve Değerlendirmeleri .....	408
2.1.6.3.	Üçüncü Aşama: Karşılıklı Anlaşmanın Uygulanması .....	414
2.2.	Yorum ve Uygulama Bakımından Karşılıklı Anlaşma Usulü .....	421
2.3.	Anlaşmadaki Boşluklar Bakımından Karşılıklı Anlaşma Usulü .....	431
3.	TÜRKİYE'NİN TARAF OLDUĞU ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI BAKIMINDAN TAHKİMİN DEĞERLENDİRİLMESİ .....	432
4.	MÜKELLEFİN HAKLARI BAKIMINDAN KARŞILIKLI ANLAŞMA USULÜ .....	445
	<b>SONUÇ.....</b>	<b>457</b>
	<b>KAYNAKÇA.....</b>	<b>471</b>

## TABLÖLAR DİZİNİ

Tablo 1.	Türkiye'nin MLI, m.16/1 İlk Cümlesi Uyarınca Değişikliğe Uğrayacak Anlaşmaları.....	339
Tablo 2.	Türkiye'nin Üç Yıldan Daha Az Başvuru Süresi Bulunan Anlaşmaları.....	341
Tablo 3.	Türkiye'nin Üç Yıl ve Daha Uzun Başvuru Süresi Bulunan Anlaşmaları.....	342
Tablo 4.	Türkiye'nin MLI, m.16 (4) (b) (ii)'de Yer Alan Hükümü İçermeyen Anlaşmaları.....	343
Tablo 5.	Türkiye'nin MLI, m.16 (4) (c) (ii)'de Yer Alan Hükümü İçermeyen Anlaşmaları.....	344

## KISALTMALAR

<b>AB</b>	: Avrupa Birliği
<b>ABAD</b>	: Avrupa Birliği Adalet Divanı
<b>ABD</b>	: Amerika Birleşik Devletleri
<b>ABİHA</b>	: Avrupa Birliğinin İşleyişi Hakkında Anlaşma
<b>AİHM (ECHR)</b>	: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (European Court of Human Rights)
<b>APA</b>	: Advance Price Agreement
<b>ATAD</b>	: Avrupa Toplulukları Adalet Divanı
<b>BEPS</b>	: Base Erosion And Profit Shifting
<b>BIT</b>	: Bilateral Investment Treaty
<b>Bknz./bknz.</b>	: Bakınız
<b>BM (UN)</b>	: Birleşmiş Milletler (United Nations)
<b>BRICS</b>	: Brezilya, Rusya, Hindistan, Çin, Güney Afrika Cumhuriyeti
<b>ÇVÖA</b>	: Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması
<b>Edt</b>	: Editör
<b>G20</b>	: Group of 20
<b>GAAR</b>	: General Anti Avoidance Rules
<b>GATS</b>	: General Agreement on Trade in Services
<b>GATT</b>	: General Agreement on Tarriffs and Trade
<b>GİB</b>	: Gelir İdaresi Başkanlığı
<b>HMRC</b>	: HM Revenue & Customs
<b>IBFD</b>	: The International Bureau of Fiscal Documentation
<b>ICC</b>	: International Chamber of Commerce
<b>ICSID</b>	: International Centre For Settlement of Investment Dispute
<b>IFA</b>	: International Fiscal Association
<b>IMF</b>	: International Monetary Fund
<b>IRS</b>	: Internal Revenue Service
<b>İYUK</b>	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
<b>KAU (MAP)</b>	: Karşılıklı Anlaşma Usulü (Mutual Agreement Procedure)

---

<b>m.</b>	: Madde
<b>MEMAP</b>	: Manual on Effective Mutual Agreement Procedures
<b>MLI</b>	: The Multilateral Instrument (The Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting)
<b>mük.</b>	: Mükerrer
<b>NAFTA</b>	: The North American Free Trade Agreement
<b>OECD</b>	: Organization for European Economic Cooperation
<b>OEEC</b>	: Organizastion of European Economic Cooperation
<b>para.</b>	: Paragraf
<b>RG</b>	: Resmi Gazete
<b>S.</b>	: Seri
<b>s.</b>	: Sayfa
<b>TBMM</b>	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
<b>UAD</b>	: Uluslararası Adalet Divanı
<b>UNCITRAL</b>	: United Nations Commission on International Trade Law
<b>UNCTAD</b>	: United Nations Conference on Trade and Development
<b>USMCA</b>	: United States-Mexico-Canada Agreement
<b>VAHS</b>	: Viyana Anlaşmalar Hukuku Sözleşmesi
<b>Vol.</b>	: Volume
<b>VUK</b>	: Vergi Usul Kanunu
<b>WTO</b>	: Worl Trade Organisation



## GİRİŞ

21. yüzyılda vergi anlaşmalarının rolünü inceleyen eserinde *Jacques Sasseville* vergi anlaşmalarına duyulan ihtiyacı temel dört soru üzerinden ele almıştır. Uluslararası vergi sisteminin hedefleri ne olmalıdır? Bu hedeflerden hangilerine tek taraflı olarak ulaşılabilir? Devletlerin koordine- li hareket etmesini gerektiren hedefler hangileridir? Koordineli hareket etmeyi gerektirmeyen hedeflerden hangilerine tek taraflı olarak ulaşılabilir?<sup>1</sup> Bu sorulara verilen cevapların ülkelerin iç dinamiklerine göre şekillenmesi ve mevcut vergi anlaşmalarındaki yapısal eksiklikler ile anlaşmalara uygun hedefler biçilmesi ülkelerin kendi yerel tercihleridir. Nitekim uluslararası hukuk ile iç hukuk arasında temel ayrım noktası olan; zorlayıcı bir mekanizma, uyuşmazlık çözümünde evrensel bir yolun ve tek bir kural koyucu organın bulunmayışı özellikleri<sup>2</sup> devlet ege- menliğine bağı dolayısıyla vergilendirme alanında çekirdek kimliğe sa- hiptir. Ancak ekonomik faaliyetlerin küreselleşmesinin doğal bir sonucu olarak sınır ötesi işlemlerdeki artış ve dönüşüm, çok uluslu şirketlerin varlığı, uluslararası ticaret ve yatırımlar ülkelerin cevaplarını ortak bir odağa doğru çekmektedir.

Bu doğrultuda her ülke için etkin bir kurguya sahip vergi anlaşmaları- na olan ihtiyaç artarken, uluslararası vergi uyuşmazlık alanlarının genişle- mesi uyuşmazlık çözüm yollarında benzer eğilimi desteklemektedir. Nite- kim vergilendirmeye ilişkin küresel sorunlar küresel cevapları gerektirdi- ğinde, vergilendirme yetkisinin münferit veya iki taraflı kullanımında kü- resel düzeyde uluslararası vergi koordinasyonuna geçilmekte ve uyuşmaz- lık çözüm yollarının uygulanmasında buna karşılık gelen küresel bir yakın- laşmanın eşlik etmesi gerekmektedir.<sup>3</sup> Zira uyuşmazlık çözüm yolu hük- mü, vergi anlaşmalarının ayrılmaz parçası olup bir vergi anlaşmasının bü-

---

<sup>1</sup> Jacques Sasseville, "The Role of Tax Treaties in the 21st Century", *Bulletin for International Fiscal Documentation*, 56, 2002, s.246.

<sup>2</sup> Jonathan Schwarz, "Schwarz on Tax Treaties", Sixth Edition, Wolters Kluwer, 2021, s.1.

<sup>3</sup> Philip Baker-Pasquale Pistone, "Blueprints for Enhancing the Protection of Taxpayer's Rights in Cross-Border Tax Procedures", *Committee of Experts On International Cooperation in Tax Matters Twelfth Session*, Geneva, 11-14 October 2016, s.3.

tün olarak iyi niyetle uygulanmasına dair ulusal hukuk yükümlülüklerinin önemli bir yönünü teşkil etmektedir.<sup>4</sup>

Geleneksel olarak devletlerin çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında tercih ettiği uyuşmazlık çözüm yolu vergi egemenliği endişelerine karşı hassas olan esnek bir yapıdır.<sup>5</sup> Buna göre devletlerin egemenlik alanındaki gelirleri üzerindeki kontrolü kaybetmek istememesi yaklaşımının gölgesinde kamu gelirlerinin eksiksiz bir şekilde elde edilmesi amacı ile çifte vergilendirmeye neden olunması arasında adil ve makul bir denge kurulduğu kabul görmektedir. OECD ve BM Model Anlaşmalarında temel alınan ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında tipe bağlanan karşılıklı anlaşma usulü, iç hukuk uyuşmazlık çözüm yollarından ayrı uluslararası bir uyuşmazlık çözüm yoludur. Karşılıklı anlaşma usulü, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması hükümlerinin yorumlanmasına ve uygulanmasına ilişkin uyuşmazlıkların çözümü ve vergilendirme yetkisini sınırlandıran uluslararası anlaşma niteliğiyle mükellefin vergi anlaşmalarında yer alan faydaları elde edebilmesinin yolu olabilmekte ve bu kapsamda somut uyuşmazlığı çözücü ve gelecekte olası uyuşmazlıkları önleyici niteliği yansıtabilmektedir.<sup>6</sup> Buna göre sadece somut bir uyuşmazlığın çözümünün ötesinde farklı tür ve işlevleri de içerecek surette vergi anlaşmalarında yer almaktadır.

Diğer taraftan mükellefin açıklık ve öngörülebilirlik arzusunun vergi idarelerinin gelire ulaşma amacıyla karşı karşıya geldiği bir düzeyde, geleneksel karşılıklı anlaşma usulüne dair eksiklikler etkin uyuşmazlık çözüm yolu arayışını kaçınılmaz kılmaktadır. Zira vergi anlaşmalarının gerçekte uygulanıyor olması, onun ayrılmaz bileşenini teşkil eden uyuşmazlık çözüm yolunun etkin olmasını gerektirmektedir. Daha hızlı, zorlayıcı karar alabilen, adil süreç ihtiva eden ve uzman karar vericiler beklentisi tutarlı bir vergi rejimiyle mümkündür. Dijital ekonomi, onun geliştirdiği finansal araçlar ile çok uluslu şirketlere dair vergilendirme sorunları ve BRICS ekonomilerinin batı ekonomilerine karşı duruşu gibi jeopolitik değişimler uluslararası vergi rejimine dair OECD etrafında ciddi bir dönüşümü tetik-

<sup>4</sup> Ramazan Biçer, "The Effectiveness of Mutual Agreement Procedures as a Means for Settling International Transfer Pricing Disputes", *International Transfer Pricing Journal*, March/April, 2014, s.76.

<sup>5</sup> Yariv Brauner, "The True Nature of Tax Treaties", *Bulletin for International Taxation*, 74, 2020, s.34.

<sup>6</sup> Arvid Aage Skaar, "The Legal Nature of Mutual Agreements Under Tax Treaties", *Tax Notes International*, 1992, s.1441.

lemiştir.<sup>7</sup> Uluslararası örgütlerin ve özellikle OECD'nin merkezi role büründüğü böyle bir süreçte karşılıklı anlaşma usulü etkinliğini artırma çabaları belirgin olmaktadır. OECD Model Anlaşmasında karşılıklı anlaşma usulü etkinliğini artırma çabaları birbirini dışlamayan iki öneri ile tanımlanmakta olup, bunlar; karşılıklı anlaşma usulü etkinliğini artıran özelliklerle donatılma ile vergi anlaşmalarına zorunlu ve bağlayıcı tahkim hükmünü ilave etmektir.<sup>8</sup>

Uluslararası vergi hukuku bakımından uyumsuzlukların önlenmesi ve çözümü hususunda bir taraftan mükellefe, diğer taraftan vergi idarelerine değişim misyonu yüklenmekte ve mükellefin daha fazla şeffaflık, açıklık, iş modellerini ve vergilendirme planlarını vergi idaresine açıklamada daha hazır, kanunların ruhunu takip etmekte daha istekli olması, vergi idarelerinin ise kuralların nasıl uygulanacağı konusunda daha şeffaf ve mükellefin beklenti ve planlarına daha açık olması gereğine işaret edilmektedir.<sup>9</sup> Şu kadar ki bu çerçevede kurgulanacak bir uyumsuzluk çözüm yolunun, uluslararası vergi rejiminin yapı taşı olan vergi anlaşmalarının gerçek niteliğinin anlaşılma gereğinin tartışıldığı<sup>10</sup> ve hukuki kurum ile kavramları henüz olgunlaşmamış bir düzende, iç hukukta Anayasal ve/veya kanuni veyahut fiili engellerin var olabildiği bir zeminde ele alındığını belirtmek gerekir. Buna rağmen uluslararası vergi uyumsuzluk türlerinde meydana gelen dönüşüm ve sayılardaki artışa dair yaşanan niteliksel ve niceliksel gelişimin uyumsuzlukların çözümünde küresel konsensusu tetiklediği ve karşılıklı anlaşma usulüne olan ilginin yoğunlaşacağı bir döneme girileceği düşünülmektedir. Bu itibarla dünya çapında var olan 3.000'den fazla çifte vergilendirmeyi önlemeyi anlaşmasına<sup>11</sup> model tasarım olmaya yönelen OECD ve BM Model Anlaşmalarındaki karşılıklı anlaşma usulü hükmü incelenmekte ve Türk vergi hukukunda müessese değerlendirilmektedir.

---

<sup>7</sup> Yariv Brauner, "International Tax Treaty Dispute Resolution, The Mutual Agreement Procedure, and the Promise of Mandatory Arbitration For Developing Countries", *Research Handbook on International Taxation* (Edt: Yariv Brauner), Edward Elgar Publishing, 2020, s.191.

<sup>8</sup> Brauner, 2020b, s.41.

<sup>9</sup> Jasmin Kollmann-Laura Turcan, "Overview of the Existing Mechanisms to Resolve Disputes and Their Challenges", *International Arbitration in Tax Matters* (S. Edt: Michael Lang/Edt: Michael Lang-Jeffrey Owens/ Assistant.Edt: Jasmin Kollmann-Laura Turcan), IBFD, 2015, s.15.

<sup>10</sup> Brauner, 2020b, s.28.

<sup>11</sup> Juliane Gröper, *The Mutual Agreement Procedure in International Taxation The Need For Procedural and Administrative Rules*, Utzverlag, 2020, s.17.

Birinci bölümde, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarından doğan uyuşmazlıkların çözümüne dair genel çerçeve yer almaktadır. Bu kapsamda öncelikle uluslararası vergi uyuşmazlık kaynağı olarak çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının genel hatlarıyla kavramsal altyapısına ve uyuşmazlıkların çözümüne yönelik yaklaşımlara değinilmektedir. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarından doğan uyuşmazlıkların çözümünde kullanılabilirliği ölçüsünde; karşılıklı anlaşma usulü, uluslararası vergi tahkimi, ticaret ve yatırım anlaşmalarında yer alan uyuşmazlık çözüm yolu, ulusal ve uluslararası mahkemeler ile peşin fiyatlandırma anlaşmalarının yapısı ele alınmaktadır. Uluslararası vergi uyuşmazlıklarında çözüm yoluna ilişkin çalışma ve görüşler incelenmekte ve bu konuda yönlendirici etkiye sahip OECD ve BM Model Anlaşmalarındaki tarihsel gelişime yer verilmektedir. Ayrıca Milletlerarası Ticaret Odası ve Uluslararası Maliye Birliğinin konu hakkındaki çalışmalarına bakılmakta ve uluslararası literatürde tespit edilen bazı yazarların görüşleri derlenmektedir.

İkinci bölümde, çoğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasında takip edilen ve bu alandaki gelişmelerle lokomotif etkiye sahip OECD ve BM Model Anlaşmalarındaki uyuşmazlık çözüm yolu hükmü açıklanmaktadır. Bu noktada karşılıklı anlaşma usulünü odağa alan ve tamamlayıcı yol olarak tahkimi öngören kurguya yer verilmektedir. Model Anlaşmalardaki hükmün genel esasları, gelişimi ile yapısı irdelenmekte ve OECD'nin taşıyıcısı olduğu güncel çalışmalarda karşılıklı anlaşma usulü etkinliğini artırma çabaları ortaya konulmaktadır. Tarihsel gelişimin devam eden yapısına dikkat çekilerek, karşılıklı anlaşma usulü türleri ve uygulanmasına dair teknik detaylara değinilmektedir. Olay bakımından karşılıklı anlaşma usulü, yorum ve uygulama bakımından karşılıklı anlaşma usulü, anlaşmadaki boşluklar bakımından karşılıklı anlaşma usulü ve *sui generis* karşılıklı anlaşma usulüne dair teori ve uygulama incelenmektedir. Bu bölümde son olarak karşılıklı anlaşma usulünü tamamlayıcı niteliğiyle uluslararası vergi tahkimine Model Anlaşmalarındaki yapısıyla bakılmakta ve ayrıca MLI'daki düzenlemelere yer verilmektedir.

Üçüncü bölümde, Türk vergi hukukunda karşılıklı anlaşma usulü izah edilmektedir. Bu yönde Türkiye'nin taraf olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında mevcut uyuşmazlık çözüm yolu hükmü ele alınmakta ve iç hukuk normları irdelenmektedir. Türkiye bakımından uluslararası anlaşmalar ile iç hukuk normları arasındaki ilişkiye de değinilen bu bölümde, 01.01.2022 tarihinden itibaren yapılacak başvurularda geçerli olmak üzere 14.10.2021 tarih ve 7338 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlar-

da Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununa Dördüncü Bölüm olarak ilave edilen Ek madde 14-18 hükümlerindeki karşılıklı anlaşma usulü değerlendirilmektedir. Ayrıca Kanun hükümlerinin yürürlüğe girdiği tarih öncesindeki başvurulara uygulanan 2019 tarihli Rehberde bakılmakta ve bu yönde olası gelecek düzenlemelere dair düşüncelere yer verilmektedir. Türk vergi hukukunda uzun bir geçmişe dayalı olmadığından teknik detaylar konusunda doktrin, uygulama veya yargı kararı birikimine sahip olmayan karşılıklı anlaşma usulü hükümlerine ilişkin örnek olabilecek yabancı mahkeme kararlarına değinilmekte ve gelişimde etki gösterebileceği düşünülen görüşler ileri sürülmektedir. Bu kapsamda VUK'ta yer alan hükümlerin eleştirel analizi yapılmakta ve Türkiye'nin taraf olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında tahkimin benimsenmesi ile karşılıklı anlaşma usulünde mükellefin hakları tartışılmaktadır.