



**Sirküler Tarihi** : 12/10/2023  
**Sirküler No** : 2023/092

## **ÇOK TARAFLI SÖZLEŞME’NİN ONAYLANMASININ UYGUN BULUNDUĞUNA DAİR KANUN TEKLİFİ YENİDEN TBMM BAŞKANLIĞI’NA SUNULMUŞTUR**

Bilindiği üzere, gerçek ya da tüzel kişilerin elde etmiş oldukları kârların düşük vergi alınan veya hiç vergi alınmayan ülkelere suni bir şekilde kaydırılmasına neden olan hukuki boşlukları kapatmak amacıyla OECD bünyesinde “*Matrah Aşındırma ve Kâr Kaydırma Projesi (Base Erosion and Profit Shifting -BEPS)*” yürütülmüştür.

Söz konusu proje (BEPS) kapsamında geliştirilen önlemlerden bazıları ilgili ülkeler arasında imzalanan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında (ÇVÖA) değişiklik yapılması gereğini ortaya çıkartmıştır. Bütün vergi anlaşmalarının ikili düzeyde müzakere edilerek anlaşmalarda değişiklik yapılması zor ve uzun bir süreç gerektirdiğinden, bunun yerine değişikliklerin tek bir sözleşme ile anlaşmalara dahil edilmesi yöntemi tercih edilmiş ve bu amaçla “*Matrah Aşındırma ve Kar Kaydırmanın Engellenmesine Yönelik Vergi Anlaşmaları İle İlgili Önlemlerin Uygulanmasına İlişkin Çok Taraflı Sözleşme*” (Çok taraflı Sözleşme) hazırlanmıştır.

Çok Taraflı Sözleşme, G20 ve OECD üyesi ülkeleri tarafından geliştirilmiş olmasına rağmen tüm ülkelerin katılımına açık bir sözleşmedir. Sözleşme ülkemiz adına dönemin Ekonomiden Sorumlu Başbakan Yardımcısı Sayın Mehmet ŞİMŞEK tarafından Paris’te 7 Haziran 2017 tarihinde imzalanmıştır.

Çok Taraflı Sözleşmenin beyan ve çekinceler ile birlikte onaylanmasının uygun bulunduğu dair kanun teklifi ilk olarak 02.06.2020 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) Başkanlığı’na sunulmuştur. Ancak söz konusu teklif ilgili yasama döneminde sonuçlandırılmamıştır.

TBMM İç Tüzüğüne göre, bir yasama döneminde sonuçlandırılmamış olan kanun teklifleri hükümsüz sayılmakta ancak TBMM üyeleri bu teklifleri yenileyebilmektedir.

### **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 ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.*

*BDO International global ağıının toplam gelirleri 2022 yılında 12,8 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 164’den fazla ülkede bulunan 1.803 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 111.307 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.*

Bu kapsamda, söz konusu kanun teklifi 03.10.2023 tarihinde yenilerek tekrar TBMM Başkanlığı'na sunulmuştur.

Çok Taraflı Sözleşme, asgari standartlar, yani her ülkenin ilgili anlaşmalarına eklemesi zorunlu olan hükümler ile seçimsel hükümlerden oluşmaktadır.

TBMM'ye sunulan söz konusu Sözleşmedeki hükümler bu ayırım gözetilerek aşağıda açıklanmıştır.

## I. ASGARI STANDARTLAR İÇEREN HÜKÜMLER

BEPS projesinin bir sonucu olarak oluşturulan ve aşağıda sayılan asgari standartların yerine getirilmesi konusunda ülkemiz de G-20 ve OECD üyesi ülkelerle birlikte taahhüt vermiştir. Çok Taraflı Anlaşma ile bu konularda düzenleme yapılmaktadır.

### 1. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Giriş Kısımlarının Revize Edilmesi (Çok Taraflı Sözleşme 6 ncı Madde)

Bu maddeyle, ÇVÖA'ların giriş kısımlarının yapılacak güncellemeyle, ülkemiz vergi kaçakçılığı veya vergiden kaçınma yoluyla çifte vergilendirmemeye ya da düşük vergilendirmeye yol açmadan çifte vergilendirmeyi önleme niyetinde olduğunu ifade etmektedir.

### 2. Anlaşmanın Kötüye Kullanılmasını Engelleyici Hüküm Getirilmesi (Çok Taraflı Sözleşme 7 nci Madde)

Bu madde, tüm koşullar dikkate alındığında, yapılan işlemin ya da düzenlemenin asıl amaçlarından birinin ÇVÖA'nın menfaatinden yararlanmak olduğu, bir başka deyişle Anlaşma amaçlarının kötüye kullanıldığı tespit edildiğinde, kişinin Anlaşmanın menfaatinden yararlanamamasına yönelik bir hükümdür.

Bu düzenlemeyle, ilgili ÇVÖA hükümlerinden yararlanma hakkı olmayan kişilerin farklı devletler arasındaki ÇVÖA'lar kullanılmak suretiyle, haksız menfaat elde etmelerinin önüne geçilmesi sağlanmaktadır.

### 3. Karşılıklı Anlaşma Usulünün Geliştirilmesi

Çok Taraflı Sözleşme'de; ÇVÖA'ya aykırı uygulamaya maruz kaldığını düşünen bir kişinin 3 yıl içerisinde sadece mukim olduğu devlet yetkili makamına değil, diğer akit devlet yetkili makamına da başvurabileceği; yetkili makamların sorunun çözümünde karşılıklı anlaşma için gayret gösterecekleri; karşılıklı anlaşma sonucunun iç mevzuatta yer alan zamanaşımı süresine bakılmaksızın uygulanacağı ve karşılıklı anlaşma usulünün, anlaşmanın yorum veya uygulamasında ortaya çıkan tereddütlerin giderilmesi ile anlaşmada yer almayan durumlarda ortaya çıkan çifte vergilendirmenin çözümü için de kullanılmasına ilişkin hükümler yer almaktadır.

7338 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanununa eklenen maddeler ile bu değişiklikler hali hazırda iç mevzuatımıza yansıtılmıştır. (Bkz. 2021/121 no.lu Sirkülerimiz)

## II. ÜLKEMİZCE ÇEKİNCE KONULMAYAN TERCİHE BAĞLI MADDELER

Ülkelerin tercihlerine bırakılmış olan aşağıda yer alan düzenlemeler Çok Taraflı Sözleşme ile değiştirilecek diğer konulardır.

### 1- Mali Yönden Şeffaf Kurum Kazançlarının Vergilendirilmesine Yönelik Düzenleme (Çok Taraflı Sözleşme 3 üncü Madde)

Mali Şeffaf Kuruluşlara ilişkin vergi uygulamaları ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir. Bazı ülkelerde adi ortaklıklar mali şeffaf olarak görülmemekte ve ortaklığın kendisi verginin mükellefi olmaktadır. Türkiye gibi birçok ülkede ise adi ortaklıklar verginin mükellefi olarak görülmemekte ve adi ortaklığın ortakları gelir vergisine tabi olmaktadır.

Bu kapsamda, Çok Taraflı Sözleşme ile getirilen bu hükümlerle, Akit Devletlerden herhangi birinin kanunlarına mali şeffaf olarak görülen kurumlar tarafından veya bu kurumlar yoluyla elde edilen kazancın o ülke mukimince elde edilen kazanç olarak kabul edilmesi ve böylece adi ortaklığın ortaklarının Anlaşmanın hükümlerinden faydalanması sağlanmaktadır.

### 2- Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Yöntemlerinin Uygulanması (Çok Taraflı Anlaşma 5 inci Madde)

Çifte vergilendirmenin önlenmesinde temel olarak istisna ya da mahsup olmak üzere iki yöntem bulunmaktadır. İstisna yönteminde kaynak ülkenin vergilendirme hakkını kullanmaması ve gelirin, elde edenin mukimi olduğu devlette de vergilendirilmemesi durumunda oluşacak olan çifte vergilendirmeme durumunun önüne geçilebilmesi amacıyla mevcut istisna yöntemi yerine mahsup uygulama imkânı getirilmektedir.

Örneğin, Türkiye'deki bir firmanın Hollanda'daki bir şirketin sermayesinin %10'una sahip olduğu ve Hollanda'daki şirketin temettü ödemesi yaptığı bir durumda, Hollanda'da temettü ödemeleri vergiden istisna ise Türkiye'de de ÇVÖA maddesi (Türkiye - Hollanda ÇVÖA Madde 23/1.a) uyarınca söz konusu kazançlar vergiden istisna olacağından bu iştiraktan elde edilen temettü geliri hiçbir ülkede vergilendirilmeyecektir.

Ülkemizin son dönemde akdettiği anlaşmaların tamamında mahsup yöntemi kabul edilmiş olmakla beraber, istisna yöntemi ile mahsup yönteminin kabul edilmiş olduğu eski tarihli anlaşmalarımız da bulunmaktadır.

Yapılan değişiklik ile istisna yöntemi bulunan ÇVÖA'lardaki bu yöntem, mahsup yöntemi ile değiştirilmiş olacaktır. Türkiye'de yerleşik birçok şirket uluslararası yatırımlarını Hollanda üzerinden yapmaktadır. Bu değişikliğin yapılması ile Hollanda ÇVÖA'da da istisna yönteminden mahsup yöntemine geçilmiş olacaktır. Böylece Hollanda ÇVÖA'sını kullanan şirketlerin vergi yükleri de artacaktır. Türkiye'ye aktarılan temettü kaynağının üçüncü ülkede elde edilen kazançlardan oluştuğu durumlarda, daha doğru ve adil bir vergileme yapılabilmesi için, bu değişiklik ile eş zamanlı olarak Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-b, 7 ve 33'üncü maddelerinde de değişiklik yapılması gerektiğini düşünüyoruz.

### 3- Gayrimenkul Varlıklara Dayalı Menkul Kıymet Satış Kazançlarına Yönelik Düzenleme (Çok Taraflı Sözleşme 9 uncu Madde)

ÇVÖA'ların değer artış kazançlarının vergilendirilmesine ilişkin hükümleri, değerinin belli bir orandan fazlası diğer devletteki gayrimenkul varlıktan oluşan hisse senetlerinin veya iştirak şeklindeki diğer hakların satışından elde edilen gelirin, gayrimenkulün bulunduğu diğer devletin vergilendirebileceğini öngörebilmektedir. Çok Taraflı Sözleşmede yapılan düzenleme ile anılan hüküm, ilgili oran eşiği satıştan önceki 365 gün boyunca herhangi bir zamanda sağlanmış ise ve hükmün orijinalinde kavranan hisse senedi ve haklara ilave olarak, hisse senedi veya örneğin ortaklık veya trusttaki haklar şeklinde hisseler ve benzer haklara uygulanacaktır.

Anılan hüküm, kaynak devlet durumundaki ülkenin vergilendirme hakkını genişletici bir etki yaratacağından bu hükmün ülkemizde yatırımcı konumunda olan ülkeler ile olan Anlaşmalarımız bakımından ülkemize olumlu etkileri olacağı değerlendirilmektedir.

### 4. İşyeri Statüsünün Oluşumundan Yapay Kaçınmanın Engellenmesine İlişkin Düzenlemeler (Çok Taraflı Sözleşme 12, 13 ve 15 inci Maddeler)

Kaynak ülkedeki ticari faaliyetlerin temsilci aracılığıyla yürütüldüğü durumlarda geçerli olan bağımlı temsilci hükümleri Çok Taraflı Sözleşme ile genişletilmekte ve belirginleştirilmekte, bağımsız temsilci tanımı ise daraltılmaktadır.

### 5. Bağılı İşletmelerde Karşılıklı Düzeltme Yapılması

Bağımlı teşebbüsler arasında, emsallere uygunluk ilkesine aykırı işlemlerin vergi amaçları için düzeltilmesi sonrasında ortaya çıkan çifte vergilendirme sorununun, diğer akit devletin de uygun bir düzeltme yapmasına imkan verilerek önlenmesine ilişkin hükme yer verilmiştir. Anılan hüküm, Türkiye'nin hâlihazırda imzaladığı ÇVÖA'larda yer aldığından mevcut hükümlerin korunması yönünde tercihte bulunulmuş olup, getirilen düzenleme mevcut ikili ÇVÖA'larımızdaki uygulamalara herhangi bir değişiklik getirmeyecektir.

## III. SONUÇ

Çok Taraflı Sözleşme'nin hayata geçmesi durumunda yürürlükte olan ÇVÖA'ların diğer ülkelerin tercihlerine de bağılı olarak belirli maddeleri güncellenecektir. Bu suretle Anlaşmaların Türkiye dahil Çok Taraflı Sözleşme'ye taraf olan ülkelere ikili düzeyde müzakere edilmesinin de önüne geçilerek zaman ve kaynak tasarrufuna katkıda bulunmaktadır.

Sözleşme, ÇVÖA'ların esasına ve temel anlaşma politikamıza yönelik bir değişiklik getirmemektedir.

Matrah Aşındırma ve Kar Kaydırmanın Engellenmesine Yönelik Vergi Anlaşmaları İle İlgili Önlemlerin Uygulanmasına İlişkin Çok Taraflı Sözleşmenin Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna Dair Kanun Teklifine ulaşmak için [tıklayınız](#).

Saygılarımızla,