

# ULUSLARARASI VERGİ

Dr. Adile ECEMİŞ GÜLEÇ\*

## Karşılıklı Anlaşma Usulü 'nün (KAU) Hukuki Niteliği ve Etkinliği:

### BEPS Action 14 ve BEPS MLI

Uluslararası vergi hukukunda çifte vergilendirmenin önlenmesi ve sınır ötesi uyuşmazlıkların çözümü, küreselleşme ile birlikte daha karmaşık ve çok katmanlı bir yapıya dönüşmüştür. Bu bağlamda, OECD Model Vergi Anlaşması'nın 25'inci maddesinde düzenlenen Karşılıklı Anlaşma Usulü (KAU-MAP) uzun süredir devletler arası uyuşmazlıkların çözümünde temel araç olarak kabul edilmektedir<sup>1</sup>. Ancak KAU'nun etkinliği ve hukuki niteliği, özellikle BEPS Projesi kapsamında getirilen reformlar sonrasında yeniden değerlendirilmeye başlanmıştır.

MAP sisteminin işleyişine ilişkin önemli bir referans metin de yine OECD tarafından geliştirilen Manual on Effective Mutual Agreement Procedures (MEMAP)'tir<sup>2</sup>. Şubat 2026 gibi yakın bir tarihte güncellenen MEMAP, KAU sürecinin nasıl daha etkin yürütülebileceğine ilişkin idari rehberlik sağlayan, iyi uygulama örneklerini ve prosedürel standartları içeren bir kılavuzdur. Ancak MEMAP, hukuken bağlayıcı bir metin olmayıp, "soft law" diye adlandırılan bağlayıcı olmayan nitelikte bir araçtır<sup>3</sup>.

BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) Projesi'nin 14. Aksiyonu (Action 14), KAU'nun etkinliğini artırmayı amaçlayan kapsamlı bir reform paketi sunmuştur<sup>4</sup>. Bu çerçevede geliştirilen minimum standartlar, devletlerin KAU başvurularını iyi niyetle ele almasını, süreci ortalama 24 ay içinde sonuçlandırmasını ve mükelleflerin KAU'ya erişimini güvence altına almasını öngörmektedir<sup>5</sup>. Ayrıca akran değerlendirme mekanizması (peer review), bu standartların uygulanmasını denetleyen önemli bir araç olarak tasarlanmıştır<sup>6</sup>.

Ancak BEPS Action 14 tek başına yeterli görülmemiş; bu reformların bağlayıcılığını ve uygulanabilirliğini güçlendirmek amacıyla BEPS Action 15'te önerildiği üzere BEPS Multilateral Instrument (MLI) devreye sokulmuştur. BEPS MLI, mevcut ikili vergi anlaşmalarını tek tek yeniden müzakere etmeye gerek kalmadan, BEPS önlemlerini topluca bu anlaşmalara entegre eden çok taraflı bir sözleşmedir<sup>7</sup>. Özellikle MLI'nin V. Bölümü (Part V), KAU sürecine ilişkin önemli düzenlemeler içermektedir<sup>8</sup>.

MLI kapsamında, taraf devletler KAU sürecine ilişkin bazı temel yükümlülükleri kabul etmektedir. Örneğin:

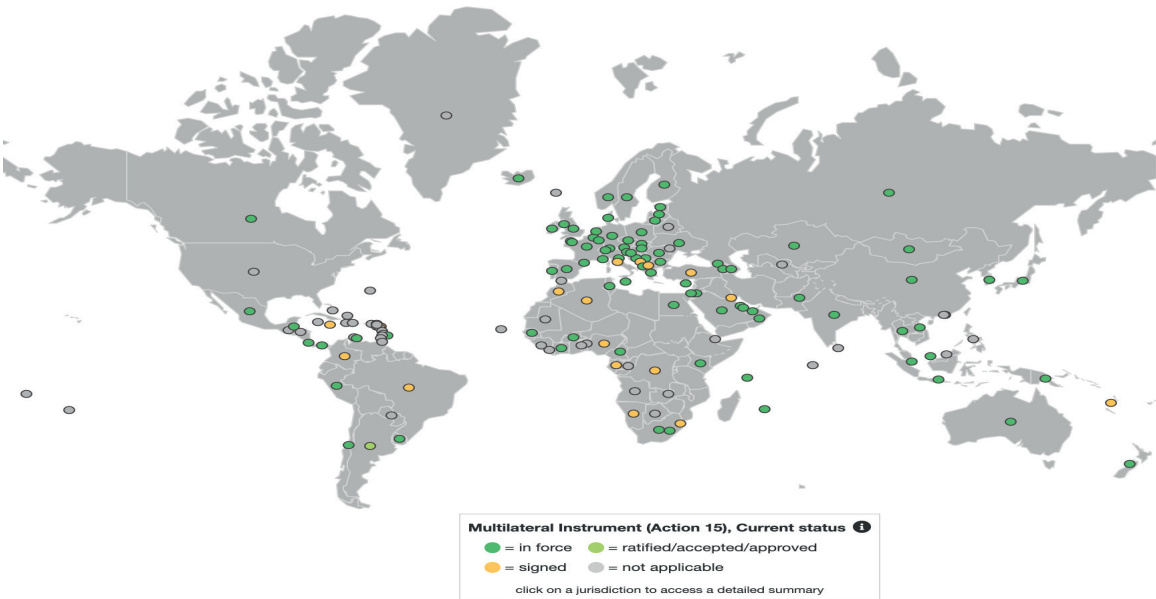
- Mükelleflerin her iki devlette de KAU başvurusu yapabilmesi,
- Çifte vergilendirme riskinin ortaya çıktığı durumlarda KAU erişiminin genişletilmesi,
- KAU sürecinde anlaşma sağlanamaması halinde “zorunlu ve bağlayıcı tahkim” (mandatory binding arbitration) mekanizmasının (isteğe bağlı olarak) devreye girmesi<sup>9</sup>.

Bu yönüyle BEPS MLI, BEPS Action 14’ün büyük ölçüde bağlayıcı olmayan “soft law” nitelikte kalan standartlarını, belirli ölçüde bağlayıcı “hard law” karaktere yaklaştırmaktadır<sup>10</sup>. Ancak MLI’nin esnek yapısı (çekinceler ve seçimlik hükümler) bu bağlayıcılığı sınırlamaktadır<sup>11</sup>.

OECD verileri, BEPS ve MLI sonrası dönemde KAU başvurularının arttığını göster-

mektedir<sup>12</sup>. Özellikle transfer fiyatlandırması kaynaklı uyuşmazlıklar, OECD Model Anlaşması’nın 9/2’nci maddesinde öngörülen “karşılık gelen düzeltmelerin otomatik olarak diğer devlet tarafından yapılması gerektiği örtülü olarak bu durumlarda Madde 25’e gidilmesinin zorunlu olmadığı” düzenlemesine rağmen sisteminin merkezinde yer almaktadır. Ancak ortalama çözüm sürelerinin hâlen uzun olması ve bazı uyuşmazlıkların çözümsüz kalması, reformların etkinliği konusunda BEPS MLI ve Action 14 sonrasında bile soru işaretleri yaratmaktadır<sup>13</sup>.

Türkiye, BEPS Inclusive Framework üyesi olarak Action 14 minimum standartlarını kabul etmiş ve MLI’yi 07/06/2017 tarihinde imzalamıştır<sup>14</sup>. Aşağıda ülkelerin BEPS MLI karşısındaki hukuki durumları imzalama, onaylama, yürürlüğe koyma veya uygulanabilir olmama durumları olarak özetlenmiştir.



OECD BEPS MLI Uluslararası Görünümü

<https://www.compareyourcountry.org/tax-cooperation/en/2/1609/default>

Ancak Türkiye'nin MLI kapsamındaki tercihleri, özellikle zorunlu tahkim mekanizmasına katılım konusunda çekince sergilediğini göstermektedir<sup>15</sup>. Bu durum, KAU sürecinin nihai aşamasında bağlayıcı bir çözüm mekanizmasının devreye girmemesine yol açabilir. Bu bağlamda, KAU'nun hukuki niteliği hibrit bir yapı sergilemektedir. BEPS Action 14 ve MEMAP gibi araçlar bağlayıcı olmayan "soft law" niteliğinde kalırken, BEPS MLI belirli ölçüde bağlayıcı hükümler içermektedir. Ancak devletlerin BEPS MLI'yı uygularken izleyebileceği farklı yöntemlere izin verilmesi veya anlaşmaya belli çekinceler koymaları nedeniyle bu bağlayıcılık parçalıdır<sup>16</sup>.

Bu hibrit yapı, mükellef hakları açısından önemli sorunlar doğurmaktadır. KAU süreci mükellef tarafından başlatılsa da süreç ilerledikçe tamamen devletler arası bir müzakereye dönüşmektedir<sup>17</sup>. Tahkim mekanizması bu sorunu teorik olarak çözebilecek nitelikte olsa da sınırlı katılım nedeniyle etkisi sınırlıdır.

Sonuç olarak, BEPS Action 14 ve BEPS MLI KAU mekanizmasını kurumsal olarak güçlendirdiği söylenebilir; ancak hukuki bağlayıcılık ve mükellef hakları açısından temel sorun devam etmektedir. Bu nedenle gelecekteki reformların KAU'nun hukuki statüsünü güçlendirmeye odaklanması bu aracın etkinliğinin artırılması için bir gerekliliktir.

## KAYNAKÇA

1. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital (Art. 25). [https://www.oecd.org/en/publications/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-full-version\\_9a5b369e-en.html](https://www.oecd.org/en/publications/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-full-version_9a5b369e-en.html)

2. OECD, Manual on Effective Mutual Agreement Procedures (MEMAP) (latest version) [https://www.oecd.org/en/publications/manual-on-effective-mutual-agreement-procedures-memap\\_2bb3ab55-en.html](https://www.oecd.org/en/publications/manual-on-effective-mutual-agreement-procedures-memap_2bb3ab55-en.html)

3. OECD, MEMAP non-binding administrative guidance.

[https://www.oecd.org/en/publications/manual-on-effective-mutual-agreement-procedures-memap\\_2bb3ab55-en.html](https://www.oecd.org/en/publications/manual-on-effective-mutual-agreement-procedures-memap_2bb3ab55-en.html)

4. OECD, BEPS Action 14 Final Report (2015).

[https://www.oecd.org/en/publications/making-dispute-resolution-mechanisms-more-effective-action-14-2015-final-report\\_9789264241633-en.html](https://www.oecd.org/en/publications/making-dispute-resolution-mechanisms-more-effective-action-14-2015-final-report_9789264241633-en.html)

5. OECD, Action 14 Minimum Standard. [https://www.oecd.org/en/publications/making-dispute-resolution-mechanisms-more-effective-action-14-2015-final-report\\_9789264241633-en.html](https://www.oecd.org/en/publications/making-dispute-resolution-mechanisms-more-effective-action-14-2015-final-report_9789264241633-en.html)

6. OECD, MAP Peer Review Reports (Stage 1 & Stage 2).

7. OECD, Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS (MLI). <https://www.oecd.org/>

[content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/beps-mli/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.pdf](https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/beps-mli/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.pdf)

**8.** MLI, Part V (Articles 16–26).

<https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/beps-mli/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.pdf>

**9.** MLI, Articles 18–26 (Arbitration provisions).

<https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/beps-mli/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.pdf>

**10.** OECD (2015), Action 14 – shift toward enforceability debate.

[https://www.oecd.org/en/publications/making-dispute-resolution-mechanisms-more-effective-action-14-2015-final-report\\_9789264241633-en.html](https://www.oecd.org/en/publications/making-dispute-resolution-mechanisms-more-effective-action-14-2015-final-report_9789264241633-en.html)

**11.** MLI, Reservations and Notifications system.

**12.** OECD, MAP Statistics Reports (latest edition).

<https://www.oecd.org/en/data/datasets/mutual-agreement-procedure-statistics.html>

**13.** OECD MAP statistics average resolution time

<https://www.oecd.org/en/data/datasets/mutual-agreement-procedure-statistics.html>

**14.** OECD, Inclusive Framework country profiles Turkey. <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/beps-mli/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>

**15.** MLI Position of Turkey (OECD database)

<https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/beps-mli/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>

**16.** Academic literature on hybrid nature of MAP (e.g., Lang, Pistone, etc.).

**17.** OECD Commentary on Article 25. [https://www.oecd.org/en/publications/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-full-version\\_9a5b369e-en.html](https://www.oecd.org/en/publications/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-full-version_9a5b369e-en.html)