

No: 2011-30/ÇVÖA**Tarih:** 22.06.2011**Konu:** Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına ilişkin açıklamalar hakkındadır.**Özet:** Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları çerçevesinde vergilendirme esaslarına ilişkin açıklamaları içermektedir.

ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI ÇERÇEVESİNDE VERGİLENDİRME ESASLARI

A - GİRİŞ

Çifte vergileme, vergiye tabi bir gelirin birden fazla ülkede vergi konusu olması, aynı gelirin hem elde edildiği ülkede hem de geliri elde edenin mukim (yerleşik) olduğu ülkede vergilendirilmesidir. Ülkeler bu istenilmeyen durumu ortadan kaldırmak amacıyla aralarında vergi anlaşmaları yapmaktadırlar.

Türkiye'nin bugüne kadar akdettiği ve halen yürürlükte olan Anlaşmaları Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Web sayfasında http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/uluslararası_mevzuat/AVUSTURYA_REV.htm yer almaktadır. Burada yapılan açıklamalar bugüne kadar akdedilen ve halen yürürlükte olan anlaşmalar esas alınarak hazırlanmış ve genel nitelikli olup, ayrıntılar için ilgili ülke anlaşmasının dikkate alınması gerekmektedir.

B - ANLAŞMALARDA DÜZENLENEN GELİR UNSURLARI

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında:

1. Gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelirler,
2. Ticari kazançlar,
3. Uluslararası taşımacılık kazançları,
4. Temettü gelirleri,
5. Faiz gelirleri,
6. Gayrimaddi Hak Bedelleri (Royalty gelirleri)
7. Sermaye değer artış kazançları,
8. Serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen gelirler,
9. Ücret gelirleri,

10. Şirket yönetim kurulu üyelerinin gelirleri,
11. Sanatçı ve sporcu gelirleri,
12. Özel sektör çalışanlarının emekli maaşları,
13. Kamu çalışanlarının ücret gelirleri ve emekli maaşları,
14. Öğretmenler ve öğrencilerin elde ettikleri gelirler ve
15. Diğer gelirler gibi

gelirler düzenlenmektedir.

Yukarıda belirtilen gelir unsurları Anlaşmalarda ayrı ayrı ele alınmakta ve vergileme yetkisi duruma göre mukim olunan ülkeye veya gelirin elde edildiği kaynak ülkeye bırakılmakta, bazen de her iki ülke arasında paylaştırılmaktadır. Vergilemenin her iki Devlette de yapıldığı durumda aynı kazançlar üzerinden mükerrer vergilendirmeyi önlemek için diğer Devlette ödenen vergi mukim olunan devlette Anlaşmanın Çifte Vergilendirmenin Önlenmesine ilişkin madde hükümleri çerçevesinde duruma göre mahsup veya istisna edilmektedir.

C - ANLAŞMALARDA YER ALAN MADDELERE İLİŞKİN BİLGİLER

1-Anlaşma Kapsamına Giren Kişiler:

Bir anlaşmanın kapsamına Anlaşmaya taraf Devletlerden birinde veya her ikisinde mukim olanlar girmektedir. Dolayısıyla her iki Devlet ile de mukimlik ilişkisi olmayanlar Anlaşmadan yararlanamamaktadırlar. Mukimlik konusu ise Anlaşmalarda ayrı bir maddede (Madde 4) ele alınmakta olup, konuya ilişkin açıklamalar bu maddede yer almaktadır.

2-Anlaşma Kapsamına Giren Vergiler:

Anlaşmaların kapsamına gelir üzerinden alınan vergiler girdiğinden, Ülkemiz açısından uygulama konusu olan vergiler gelir ve kurumlar vergisidir. Akdedilen anlaşmaların bazılarında servet üzerinden alınan vergiler de kapsama alınmış olmakla birlikte halen Türkiye’de gerçek anlamda uygulanan bir servet vergisi olmadığından bunun pratik bir sonucu bulunmamaktadır. Ancak gelecekte Ülkemizde bu yönde bir vergi ihdas edilir ise bu Anlaşmalar için uygulama imkanı söz konusu olabilecektir.

3-Anlaşmada Yer Alan Genel Tanımlar:

Anlaşmaların uygulanması sırasında bazı terimlerin ne anlama geldiğinin belirlenmesinde ortaya çıkabilecek tereddütleri gidermek amacıyla Anlaşmalarda sıklıkla yer alan bazı terimlerin tanımları Anlaşmalarda (Madde 3) yapılmıştır. Bu tanımlamalar genel olarak “Türkiye” ve “Anlaşmaya taraf diğer Devlet” terimleri, “bir Akit Devlet teşebbüsü”, “diğer Akit Devlet teşebbüsü”, “vergi”, “kişi”, “şirket”, “vatandaş”, “uluslararası trafik”, “kanuni merkez”e ilişkindir. Ayrıca “işyeri”, “gayrimenkul varlık”, “temettü”, “faiz” ve “royalty” gibi terimlerin tanımları da kendileriyle ilgili maddelerde ayrı olarak yapılmıştır.

Diğer taraftan, Anlaşmalarda tanımlanmamış terimler yönünden uygulamaya açıklık getirmek amacıyla, tanımlanmamış terimlerin, anlaşma metnine aykırı olmadığı sürece, uygulama konusu olduğu Devlette taşıdığı anlama geldiği belirtilerek, Anlaşmaların yetersiz kaldığı durumlarda sorun çözümlenmiş olmaktadır.

4-Mukimliğin Belirlenmesi :

Anlaşma kapsamına giren kişilerin hangi Devletin mukimi olduğu konusu Anlaşmaların 4. maddesinde yer almaktadır. Anlaşmaların pek çok maddesinde vergileme yetkisi mukim olunan Devlete bırakılmış olduğundan, mukim olunan devletin belirlenmesi bu açıdan önem kazanmaktadır. Yine Anlaşma hükümlerinden yararlanmak isteyenlerin mutlak surette ilgili makamlara mukimlik belgesi ibraz etme zorunluluğu da bulunduğundan, bu maddede mukimliğin belirlenmesine yönelik getirilen kriterler önem kazanmaktadır.

Anlaşmalarda gerçek veya tüzel kişiler ikametgah, ev, kanuni merkez, iş merkezi veya benzeri yapıda diğer herhangi bir kriter nedeniyle bir Devlette vergi mükellefiyeti altına giriyorlarsa artık bu Devletin mukimi olarak kabul edilmektedirler. Ancak, bir gerçek veya tüzel kişi yukarıda belirtilen kriterler nedeniyle bazen her iki Devlette birden mukim kabul edilebildiklerinden, çifte mukimlik sorunu ortaya çıkabilmektedir.

Böyle bir durum ortaya çıktığında, gerçek kişiler, Anlaşmaya taraf Devletlerden birinde devamlı bir meskenlerinin bulunması halinde bu Devletin, her iki Devlette de bir meskene sahip olmaları durumunda ise, kişisel ve ekonomik ilişkilerinin daha yakın olduğu Devletin mukimi olarak kabul edilmektedirler. Ancak, yukarıdaki kriterler kullanılmasına rağmen sorun çözülmiyorsa, bu defa sırasıyla mutlak oturma yeri ve uyruklukları bu kişilerin mukimliğinin belirlenmesinde kriter olarak kullanılmaktadır. Bununla beraber, gerçek kişinin her iki Devletin de uyruğunda olması veya hiç birinin uyruğunda olmaması durumunda ise sorun taraflarca karşılıklı anlaşma yoluyla çözümlenmektedir.

Çifte mukimlik sorununun gerçek kişiler dışında (tüzel kişi olup olmadıklarına bakılmaksızın şirketlerde, diğer tüzel kişi ve kurumlarda) ortaya çıkması halinde sorunun çözümünde hangi kriterin esas alınacağı yine Anlaşmaların bu maddesinde belirlenmektedir. Yürürlükteki Anlaşmalar dikkate alındığında bu sorun, iş merkezi, kanuni merkez, kurumlaşılacak yer kriterlerinden birine yer vermek suretiyle veya yetkili makamlara sorunun çözümü konusunda yetki vermek suretiyle çözümlenmektedir.

5-Türkiye’de Elde Edilen Ticari Kazançlar

Anlaşmaya taraf diğer Devlette bulunan bir işyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde edilen ticari kazançlar, “Ticari Kazançlar”a ilişkin (Madde 7) madde hükümleri uyarınca, diğer Devlette, yalnızca bu işyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde edilen kazançlarla sınırlı olmak üzere, bu Devletin iç mevzuatının öngördüğü usul ve esaslar uyarınca vergiye tabi tutulmaktadır.

Diğer Devlette yapılacak faaliyetlerin hangi hallerde işyeri veya daimi temsilci oluşturacağı konusu ise ayrıntılarıyla Anlaşmalarda (Madde 5) açıklanmaktadır.

Örneğin, Türkiye’de mukim olan bir kişinin Rusya’da bulunan bir işyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla ticari faaliyette bulunması durumunda, bu faaliyetten elde edilecek kazançlar yukarıda bahsedilen şekilde Rusya’da, bu Devletin iç mevzuatı çerçevesinde vergiye tabi tutulacaktır.

6-Gayrimenkul Varlıklardan Elde Edilen Gelirler

Diğer Devlette bulunan gayrimenkullerin kiraya verilmesinden elde edilen gelirler Anlaşmaların “Gayrimenkullerden Elde Edilen Gelirler” başlıklı 6 ncı maddesi uyarınca gayrimenkulün

bulunduğu Devlette ve bu Devletin iç mevzuatı uyarınca vergiye tabi tutulmaktadır.

Örneğin, Almanya’da veya Belçika’da yerleşik bir vatandaşımızın Türkiye’de sahip olduğu bir gayrimenkulü kiraya vermesinden elde ettiği kira gelirleri Türkiye’de vergiye tabi tutulacak, ancak Türkiye’de bu şekilde ödenmiş olan vergi mukim oldukları Almanya’da veya Belçika’da toplam kazançları üzerinden ödeyecekleri vergiden istisna edilmek suretiyle dikkate alınacak ve böylece vatandaşlarımızın mükerrer vergiye tabi tutulmaları önlenmiş olacaktır.

7-Uluslararası Taşımacılık Kazançlarının Vergilendirilmesi

Uluslararası taşımacılık kazançları Anlaşmaların 8 inci maddelerinde ele alınmış olup, kapsama genel olarak deniz, hava ve kara taşımacılık kazançları girmektedir.

“Uluslararası Trafik” terimi ise deniz, hava ve kara ulaştırma araçlarının birden fazla ülkeye sefer yapmaları ve birden fazla ülkede çalışmalarını ifade etmektedir.

Uluslararası trafikte yapılan taşımacılık faaliyeti kapsamına bazı ülkelerde deniz, hava ve kara taşımacılığı; bazılarında ise yalnızca hava ve deniz taşımacılık kazançları girmektedir.

Hava veya kara taşımacılığı yönünden Anlaşmalarda vergileme yetkisi genel olarak taşımacılık kazançlarını elde edenin mukim olduğu Devlete bırakılmıştır. Deniz taşımacılığı yönünden ise bazı Anlaşmalarda vergileme yetkisi mukim olunan Devlete bırakılmış; bazı Anlaşmalarda ise gelirin doğduğu kaynak Devlete, iç mevzuata göre % 50 indirimli vergi alma hakkı tanınmıştır.

8-Temettü, Faiz ve Gayrimaddi Hak Bedellerinin Vergilendirilmesi

Ülkemizin akdettiği bütün Anlaşmalarda temettü, faiz ve gayrimaddi hak bedellerinden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde vergileme hakkı, oran sınırlaması olmaksızın bu tür gelirleri elde edenlerin mukim olduğu Devlete bırakılmıştır. Ancak, bu tür gelirler elde edildikleri Devlette de (kaynak Devlet) Anlaşmalarda belirtilen oranları geçmeyecek şekilde vergiye tabi tutulmaktadırlar. Anlaşmalarda yer alan vergi oranları vergilemede yapılacak maksimum oranı ifade etmekte olup, bu oranlar hiçbir şekilde aşılmayacaktır. Ancak, Anlaşmalara taraf Devletlerin iç mevzuatlarında bu tür gelirler için veya Anlaşmalarda ele alınan diğer gelir unsurları için daha düşük bir vergi oranı uygulanıyor ise bu durumda Anlaşmalarda yer alan oranlar değil, mükellefin lehine olan bu düşük oranlar uygulanmaktadır.

Diğer Devlet kaynaklı elde edilen temettü, faiz ve gayrimaddi hak bedelleri için bu diğer Devlette alınacak maksimum vergi oranlarına ilişkin bilgiler de yine Gelir İdaresi Başkanlığı’nın Web sayfasında <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1055> yer almaktadır.

Örneğin; Avusturya ile yapılan gelir üzerinden alınan vergilerde çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması gereğince kaynak ülkede (Türkiye) gayri maddi hak bedeli (sınai, **ticari** veya bilimsel **teçhizatın kullanımı veya kullanım hakkı** karşılığında yapılan her türlü ödeme) üzerinden alınacak vergi oranı %10 ile sınırlıdır.

Ancak, yukarıda belirtilen gelirleri elde edenlerin diğer Devlette bir işyerine veya sabit yere sahip olmaları ve bu tür gelirlerin bu işyeri veya sabit yer ile bağlantılı olarak elde edilmeleri durumunda, kaynak devlet vergileme oranları uygulanmayacak; bu şekilde elde edilen gelirler, bu diğer Devletin iç mevzuatı çerçevesinde duruma göre ticari kazanç veya serbest meslek kazancı kapsamında vergiye

tabi tutulacaktır.

Anlaşmalarda, “Temettü”, “Faiz” ve “Gayrimaddi Hak Bedelleri” sırasıyla 10, 11 ve 12 nci madde olarak yer almakta olup, bunların ne anlama geldikleri yönünde yapılan tanımlamalar da yine bu maddelerde yer almaktadır.

9- Değer Artış Kazançları

Menkul veya gayrimenkul varlıkların elden çıkarılmasından doğan değer artış kazançları bu madde kapsamında değerlendirilmektedir.

Buna göre, diğer Devlette bulunan gayrimenkul varlıkların elden çıkarılmasından doğan değer artış kazançları için vergileme, söz konusu gayrimenkulun bulunduğu Devlette ve bu Devletin iç mevzuatı çerçevesinde yapılacaktır.

Diğer Devlette bulunan ticari veya mesleki işyerlerinin veya bunların aktifine kayıtlı menkul varlıkların (örneğin bir iş makinesi) elden çıkarılmasından doğacak değer artış kazançları, işyerinin bulunduğu Devlette ve bu Devletin iç mevzuatı çerçevesinde vergilendirilecektir.

Yine Anlaşmaların 8 inci maddesi kapsamında ele alınan ve uluslararası taşımacılık yapan firmaların taşımacılık araçlarını elden çıkarmaları dolayısıyla elde edecekleri kazançlar da mukim oldukları devlette vergiye tabi tutulacaktır.

Son olarak, yukarıda bahsedilenlerin dışında kalan mal varlıklarının elden çıkarılmasından doğacak değer artış kazançları (örneğin tahvil veya hisse senetlerinin) duruma göre bu varlıkları elden çıkaranların mukim olduğu Devlette veya gelirin elde edildiği kaynak Devlette vergilendirilmektedir.

10-Serbest Meslek Faaliyetinden Elde Edilen Gelirler

Sözkonusu gelirlerin vergilendirilmesi ülkelere göre değişiklik göstermektedir. Bazı anlaşmalarda diğer Devlette sabit bir yer veya 183 gün süre ile icra edilecek serbest meslek faaliyetleri bu diğer Devlette vergiye tabi tutulur iken, bazı anlaşmalarda ödemenin diğer devlet mukimi tarafından yapılması, bazı anlaşmalarda ise, örneğin Almanya’da, ödemenin diğer Devletin mukimi olmayan bir kişi tarafından yapılması durumunda vergileme hakkı diğer Devlete geçmektedir. Yine bazı anlaşmalarda hizmet diğer Devlette icra edilmezse veya faaliyet süresi 183 günden daha az sürse bile diğer Devletin vergileme hakkı bulunmaktadır. Dolayısıyla konu ile ilgili yapılacak değerlendirmede, her bir anlaşma hükmünün ayrı ayrı dikkate alınmasında yarar görülmektedir.

11- Ücret Gelirleri

Ücret gelirlerinde vergileme hakkı hizmet erbabının mukim olduğu Devlete bırakılmıştır. Ancak, hizmetin diğer Devlette icra edilmesi ve aşağıda genel olarak belirtilen koşullardan birisinin diğer Devlette yerine gelmesi durumunda vergileme bu diğer Devlette de bu Devletin iç mevzuatı çerçevesinde yapılacaktır. Bu koşullar Anlaşmalarda;

-Ücret geliri elde edenlerin diğer Devlette toplam 183 günü aşacak şekilde bulunmaları; veya

-Kendilerine yapılan ödemelerin diğer Devlette mukim olan işverenlerce yapılması; veya

-Kendilerine yapılan ödemelerin işverenin diğer Devlette sahip olduğu bir işyerinden veya sabit yerden yapılması

olarak yer almaktadır.

Diğer taraftan, yukarıda belirtilen 183 günlük sürenin hesaplanmasında anlaşmalarda mali yıl/takvim yılı/herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönem gibi kriterlerden birisi yer aldığından, ilgili anlaşmaların dikkate alınması gerekmektedir.

12-Emekli Maaşları

Anlaşmalarda özel sektör emekli maaşları ile kamu sektörü emekli maaşları ayrı ayrı ele alınmaktadır. Yurt dışında özel sektörde belli bir süre çalıştıktan sonra emekliliğe hak kazanan kişiler yönünden, diğer Devlet kaynaklı elde edilen emekli maaşlarının hangi ülkede vergilendirileceği konusu, Anlaşmalara göre değişiklik arz etmektedir. Bazı anlaşmalarda emekli maaşları kişinin mukim olduğu Devlette vergiye tabi tutulurken, bazı anlaşmalarda ödemenin yapıldığı Devlette vergiye tabi tutulmaktadır.

Diğer taraftan, Türk Gelir Vergisi Kanunu'nda (G.V.K. Md.23/13) yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli, maluliyet, dul ve yetim aylıkları vergiye tabi tutulmadığından, vergileme hakkı anlaşmalarla Türkiye'ye bırakılsa dahi Türkiye'de bir vergilendirme yapılamayacaktır.

Buna göre, örneğin Almanya'da çalışıp emekli olan bir Türk vatandaşımızın bilahare Türkiye'ye ikamet etmek amacıyla dönmesi durumunda, elde ettiği emekli maaşları vergileme hakkı Türkiye'ye ait olsa dahi yukarıda belirtilen iç mevzuat hükümlerimiz uyarınca Türkiye'de de vergilendirilmeyecektir.

13-Kamu Görevi Dolayısıyla Elde Edilen Ücret ve Emekli Maaşlarının Vergilendirilmesi

Bir gerçek kişiye kamu görevi karşılığında yapılan ücret ve benzeri ödemeler ile bağlanan emekli maaşlarını vergilendirme yetkisi anlaşmalara göre değişiklik arz etmektedir. Bazı anlaşmalarda bu tür gelirleri ödeyen devlet vergileme hakkına sahip iken, bazı anlaşmalarda bu gelirleri elde edenlerin mukim oldukları devletin vergileme hakkı bulunmaktadır.

Diğer taraftan, kamu iktisadi kuruluşlarında çalışanların ücret gelirleri ile emekli maaşlarının vergilendirilmesinde, vergileme duruma göre “Bağımlı Faaliyetler”, “Müdürlere Yapılan Ödemeler” veya “Emekli Maaşları” ile ilgili madde hükümleri çerçevesinde yapılmaktadır.

14- Öğretmen ve Öğrenciler

Ülkemizin akdettiği anlaşmaların çoğunda öğretmen ve öğrenciler bir maddede ele alınmışken, bazı anlaşmalarda yalnızca öğrenciler yer almıştır. Öğretmenlerle ilgili özel bir düzenlemenin yer almadığı anlaşmalarda söz konusu kişilerin ücret gelirleri, kamu görevlisi olmaları durumunda “Kamu Görevleri” ile ilgili maddede, kamu görevlisi olmamaları durumunda ise “Ücretler”e ilişkin maddede ele alınacaktır. Diğer Devlette öğretim veya araştırma yapmak amacıyla bulunan öğretmenler, araştırmacılar veya profesörler belli bir süreyle sınırlı olmak üzere (bu süre anlaşmaların çoğunda iki yıl olarak belirlenmiştir) bu Devlette vergilendirilmemektedirler. Ancak bunun için, kendilerine yapılan ödemelerin bulundukları Devletin dışından yapılmış olması

gerekmektedir.

Diğer Devlete öğrenim veya mesleki eğitim amacıyla giden öğrenci veya stajyerlerin bu amaca yönelik olarak elde ettikleri gelirler için ise anlaşmalarda genel olarak öngörülen ortak hüküm bunların öğrenim veya mesleki eğitim amacıyla bulundukları Devlette vergilendirilmemeleridir. Ancak bunun için de bu kişilere yapılacak ödemelerin bulundukları Devletin dışından yapılmış olması gerekmektedir.

15- Diğer Gelirler

Anlaşma maddelerinde ele alınmayan her nevi gelir unsurları bu madde çerçevesinde vergilendirilmektedir. Vergilendirme yetkisi de bazı anlaşmalarda mukim olunan Devlete, bazı anlaşmalarda ise gelirin doğduğu Devlete bırakılmıştır. Bu maddenin uygulama alanına ikramiye, ödüller, bahis kazançları ve nafakalar gibi anlaşmaların önceki maddelerinde açıkça belirtilmeyen gelirler girmektedir.

16-Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi

Anlaşmalarda vergileme yetkisinin her iki Devlete de bırakıldığı durumda çifte vergilendirmenin nasıl önleneceği konusu yukarıdaki başlığı taşıyan maddede ele alınmaktadır.

Türkiye’de yerleşik (mukim) olanlar yönünden Anlaşmaya taraf diğer Devlette ödenen vergiler, elde edilen gelir unsurlarına göre bazı anlaşmalarda duruma göre mahsup veya istisna edilirken, bazı anlaşmalarda bütün gelir unsurları için mahsup sistemi benimsenmiştir.

Anlaşmalarda mahsup yönteminin yer aldığı durumda uygulama, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarımızda yer alan “yabancı ülkelerde öden vergilerin mahsubu”na ilişkin madde hükümleri çerçevesinde yürütülecektir.

Anlaşmalarda istisna yönteminin yer aldığı durumda uygulama, diğer Devlette Anlaşma hükümleri çerçevesinde ödenen vergiler Türkiye’de vergiden istisna edilmekte, diğer bir ifadeyle yurt dışı gelirleri genel netice hesaplarına intikal ettirilmekle beraber vergi matrahına dahil edilmemektedir. Ancak, bazı anlaşmalarda gelir vergisi yönünden artan oranlı tarifenin uygulanması bakımından vergi matrahına dahil edilebilmektedir.

17- Ayrım Yapılmaması

Anlaşmalarda diğer Devlette hizmet sunan veya faaliyette bulunan vatandaşların bu diğer Devlette, bu Devletin aynı koşullara sahip vatandaşlarına kıyasla daha değişik veya daha ağır bir vergilemeye ve buna bağlı mükellefiyetlere tabi tutulmayacakları hükme bağlanmıştır.

Yine teşebbüslerin diğer Devlette sahip oldukları işyerlerinin, bu diğer Devletin aynı faaliyetleri yürüten teşebbüslerine kıyasla daha ağır bir vergilemeye tabi tutulmayacakları öngörülmüş, ayrıca ayırım yapmama prensibinin, bir Akit Devletin bir veya birkaç mukimi tarafından doğrudan veya dolaylı olarak, kısmen ya da tamamen sermayesine sahip olunan veya kontrol edilen diğer Akit Devlet teşebbüsleri için de geçerli olduğu belirtilmiştir.

18- Karşılıklı Anlaşma Usulü

Anlaşmaya taraf Devletlerde mukim olanların, ilgili Anlaşmanın uygulanmasının kendileri bakımından Anlaşma hükümlerine uymadığı kanaatine varmaları halinde, sorunun çözülmesi bakımından durumu mukim oldukları Devletin yetkili makamına iletebilmektedirler. Anlaşmalarda uyruklu dikkate alınarak bir ayrımcılık yapılmış ise bu durumda başvuru, mukim olunan Devlete değil uyrukluğunu taşıdıkları Devlete yapılacaktır.

Bu şekilde kendisine başvurulmuş yetkili makam vergilemede hata yapıldığı konusunda mükellefi haklı bulur ise, konuyu diğer Devletin yetkili makamına iletmekte ve sorun yetkili makamlar nezdinde çözülmeye çalışılmaktadır. Taraf Devletlerin yetkili makamları arasında sorunun çözümüne yönelik ulaşılan sonuç mükellefi tatmin ederse sorun giderilmiş olmakta; mükellef sonuçtan memnun kalmaz veya yetkili makamlar sorunun çözümü konusunda uzlaşmaya varamazlar ise konu, vergi tarhiyatının yapıldığı Devletin vergi mahkemesine taşınmaktadır.

19-Bilgi Değişimi

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının bir diğer amacı da vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınmayı önlemek olduğundan, bu madde çerçevesinde yetkili makamlar ihtiyaç duydukları bilgileri diğer Devletin yetkili makamlarından sağlayabilmektedirler.

Anlaşmaların hükümlerine göre, mükellefler hakkında alınan bilgiler gizli tutulmakta ve sadece Anlaşmaların konusuna giren vergilerin uygulanmasıyla görevli kişi veya makamlara verilebilmektedir.

20- Diplomatlar ve Konsolosluk Memurları

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında yer alan hükümlerin bu kişilerin devletler hukukunun genel kuralları veya özel anlaşma hükümlerine göre yararlandıkları vergi ayrıcalıklarını olumsuz yönde etkilemeyeceği bütün anlaşmalarda kaydedilmiştir. Örneğin bir diplomat “Diplomatik İlişkiler Hakkında Viyana Sözleşmesi” çerçevesinde bir vergi imtiyazı elde etmiş ise, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları bu imtiyazı ortadan kaldırmamaktadır.

SONUÇ

- ✓ Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları gelir üzerinden alınan vergileri kapsama aldığından, gerek mükelleflerin gerekse vergi uygulamalarıyla ilgili görevlilerin, uygulamada iç mevzuat hükümlerimizin yanı sıra bu anlaşmaları da dikkate almaları gerekmektedir.
- ✓ Yine anlaşmalarda yer alan bilgi değişim maddesi hükümleri çerçevesinde yetkili makamlar arasında Anlaşmaların kapsamına giren vergilere yönelik bilgi değişiminde bulunulabildiğinden, vergilerin eksiksiz ve daha doğru tahakkuk etmesi imkanı sağlanmış olmaktadır.
- ✓ Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına yönelik bilgiler yukarıda belirtilen web sayfamızda yer almakta ve zaman içerisinde güncellenmektedirler.
- ✓ Diğer taraftan, ilgili Anlaşmaların hükümlerinden yararlanmak isteyenlerin, mukim oldukları Devletin yetkili makamlarından mukimlik belgesi almaları ve bunu ilgili vergi dairesine ibraz etmeleri gerekmektedir. Türkiye’de mukim olanlar yönünden mukimlik belgesi bu aşamada Gelir İdaresi Başkanlığı ve sadece kendi mükellefleri ile sınırlı olmak üzere İstanbul Büyük

Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından düzenlenmektedir.

Saygılarımızla.

ERK Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik

Hizmetleri Ltd. Şti.

Mehmet ERKAN

Yukarıda yer verilen açıklamalarımız, konuya ilişkin genel bilgiler içermektedir. Ayrıntılı açıklamalar için bu sirkülerde yer alan ilgili mevzuata veya görüş için ERK YMM'ye başvurulmasında yarar bulunmaktadır.