

ÖZELGE VE ÖRNEKLERLE TÜRKİYE-ALMANYA ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMASI

Caner TURUNÇ
YMM (Eski Vergi Müfettişi)



**ÖZELGE VE ÖRNEKLERLE
TÜRKİYE-ALMANYA ÇIFTE
VERGİLENDİRMEYİ
ÖNLEME ANLAŞMASI**

Caner TURUNÇ

İstanbul 2023

Başlık: Özelge ve Örneklerle Türkiye-Almanya Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşması

Yazar: Caner Turunç¹

ÖZ

Bu çalışmada, Türkiye Cumhuriyeti ile Almanya Federal Cumhuriyeti arasında 19.09.2011 tarihinde imzalanan ve 24.01.2012 tarihli Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilemeyi ve Vergi Kaçakçılığını Önleme Anlaşması özelinde okuyucuya pratikte fayda sağlayacak ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir.

Çalışmamızda Gelir İdaresi Başkanlığının anlaşmanın uygulamasına ilişkin yayınlamış olduğu rehberde yer alan örnekler ile anlaşmanın yayınlandığı tarihten çalışmanın tamamlandığı tarihe kadar verilmiş olan özelgelere de yer verilerek, uygulamaya yönelik çözümlerin bir araya getirilmesi sağlanmaya çalışılmıştır.

Bu anlamda, çifte vergilemeyi önleme yöntemlerinden biri olan Uluslararası Vergi Anlaşmaları çerçevesinde OECD tarafından hayata geçirilen “model anlaşmanın” genel sistematığı üzerinden Almanya ile imzalanan anlaşmanın bu sistematığa uygunluğu çalışmamızda yer almıştır.

Anahtar Kelimeler: Çifte Vergileme, Uluslararası Vergi Anlaşmaları, Türkiye-Almanya

1 Yeminli Mali Müşavir, E. Vergi Müfettişi ORCID Numarası:0000-0002-3312-403X

Title: Turkey-Germany Double Taxation Avoidance Agreement With Tax Rulings And Examples

Author: Caner Turunç

ABSTRACT

In this research, it has been vividly mentioned the explanations that the privacy of the agreement of avoidance tax evasion offense and double taxation avoidance agreement which are signed by the date 19.09.2011 between Turkey and Germany and published in legal gazette dated 24.12.2012.

In this study, it has been viewed tax rulings which are officially published between the dates of agreement's sign and fulfilled studies and the examples of the guidance that has been published by the Revenue Administration Department. Also it has been tried to gather the solutions to the practical purposes.

As mentioned, in this work, it has been placed the relevance of "model agreement", - with the signed agreement by Germany, - which is one of the forms that has implemented by OECD in accordance with international tax agreements.

Anahtar Kelimeler: Double Taxation, International Tax Aggrement Turkey-Germany

İÇİNDEKİLER

I. Uluslararası Vergi Anlaşmalarının Genel Sistematiği.....	6
II. Türk-Alman Çifte Vergilendirme Anlaşmasında Yer Alan Maddelere İlişkin Açıklamalar.....	8
A. Anlaşma İle İlgili Genel Bilgi.....	8
B. Anlaşmanın Kapsamı.....	8
1. Kişi Bakımından Kapsam.....	8
2. Konu Bakımından Kapsam.....	16
C. İşyeri Kavramı.....	17
D. Anlaşmanın Kapsamına Giren Gelir Türleri.....	19
1. Gayrimenkul Varlıklarından Elde Edilen Gelirler (Md-6).....	19
2. Ticari Kazançlar (Md-7).....	21
3. Temettü Gelirleri (Md-10).....	26
4. Faiz Gelirleri (Md-11).....	30
5. Gayrimaddi Hak Bedelleri (Md-12).....	32
6. Sermaye Değer Artış Kazançları (Md-13).....	37
7. Serbest Meslek Kazançları (Md-14).....	39
8. Ücretler (Md-15).....	46
9. Yöneticilere Yapılan Ödemeler (Md-16).....	52
10. Sanatçılara ve Sporculara Yapılan Ödemeler.....	54
11. Emekli Maaşları (Md-18).....	56
12. Kamu Hizmeti Dolayısıyla Ödenen Ücret, Maaş ve Diğer Benzeri Ödemeler (Md-19).....	57
13. Öğretmen ve Öğrencilere Yapılan Ödemeler (Md-20).....	58
14. Diğer Gelirler (Md-21).....	59
E. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Yöntemi.....	61
F. Ayrım Yapılmaması.....	64
G. Karşılıklı Anlaşma Usulü.....	65
H. Bilgi Değişimi.....	70
İ. Vergilerin Tahsilatında Yardımlaşma.....	71
J. Kaynakta Vergileme Usulüne İlişkin Kurallar.....	72
III. Sonuç.....	74

GİRİŞ

Vergileme yetkisi doğal olarak her devletin kendi egemenlik hakkından kaynaklanır. Devletler sahip oldukları bu zorlama gücünü, vergileme yetkisi olarak, kendisinden beklenen kamu hizmetlerini gerçekleştirebilmek için kullanırlar. Ancak birden fazla devlete ait vergilendirme yetkisinin çakışmasından veya aynı yetkinin birkaç kez kullanılmasından dolayı, aynı vergi yükümlüsü ve/veya aynı vergi konusundan aynı vergileme dönemi içinde aynı nitelikte birden fazla vergi alınması² durumunda uluslararası çifte vergilendirme doğmaktadır.

Ülkeler kendi iç hukuk sistemleri çerçevesinde çifte vergilemeye karşı bazı önlemler alabilmektedir. Tek taraflı araçlar olarak da anılan bu düzenlemeler, ülkeden ülkeye farklılık göstermekle birlikte başlıca üç yönetime dayanmaktadır. Bunlar; istisna, mahsup ve indirim yöntemleridir.³ Ülkemizde de bu yöntemler kendilerini 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun (GVK) mükerrer 123'üncü maddesi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun (KVK) 33'üncü maddesinde yer alan yurt dışında ödenen vergilerin mahsubuna ilişkin düzenlemeler ile farklı maddelerde yer alan istisnalarda göstermektedir. Ancak iç hukuk düzenlemeleri, coğrafi sınırların şeffaflaştığı, şirketlerin ulusallık kabuklarını kırdığı ve elektronik ticaretin oldukça arttığı günümüzde maalesef yetersiz kalabilmektedir. Bu gibi durumlarda çözüm, ülkelerin yetkilerini ihtiyari ve karşılıklı olarak sınırlandırdığı bazı anlaşmalar olmaktadır.

İç hukuktaki çifte vergilendirmeyi önleme araçlarının yetersiz kalması veya hedeflenen amacı gerçekleştirmemesi nedeniyle devletler uluslararası araçlara yönelerek ikili veya çok taraflı anlaşmalar yoluyla, temelde, vergilendirme yetkilerini sınırlandırarak çifte vergilendirmenin önüne geçmek istemişlerdir.⁴

Türkiye Cumhuriyeti de bu amaçla 89 farklı taraf Devlet ile çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları imzalamıştır.⁵

2 Billur YALTI, Uluslararası Vergi Anlaşmaları, Beta Yayınları, İstanbul, 1995, s.1.

3 Ayhan Selçuk ÖZGENÇ, Vergi Anlaşmalarının Kötüye Kullanılması Anlaşma Alışverişi, Oniki Levha Yayınları, İstanbul, 2016, s.34; Lang, Double Taxation Conventions, s.26, para.17.

4 ÖZGENÇ, a.g.e. s.35; ÇAĞAN, Nami, Vergi Hukuku, Ankara 2009, s.226; Yaltı, s. 29.

5 https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasıimevzuat/Turkiyenin_Sonuclandırdığı_Vergi_Anlaşmaları_Listesi.pdf (Erişim:05.06.2023)

Bu çalışmamızda, kapsam itibariyle çok geniş olan çifte vergilemeyi önleme yöntemlerinden sadece biri olan Uluslararası Vergi Anlaşmalarının OECD model çerçevesindeki genel sistematüğinden bahsedildikten sonra Türkiye Cumhuriyeti ile Almanya Federal Cumhuriyeti arasında 19.09.2011 tarihinde imzalanan ve 24.01.2012 tarihli Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşması özelinde ayrıntılı açıklamalara yer verilecektir. Çalışmamızda Gelir İdaresi Başkanlığının anlaşmanın uygulamasına ilişkin yayınlamış olduğu rehberde yer alan örnekler ile anlaşmanın yayınlandığı tarihten çalışmanın tamamlandığı tarihe kadar verilmiş olan özelgelere de yer verilerek, uygulamaya yönelik çözümlerin bir araya getirilmesi sağlanmaya çalışılacaktır.

I. Uluslararası Vergi Anlaşmalarının Genel Sistematüğü

Anayasamızın 90'ıncı maddesinde uluslararası anlaşmaların onaylanmasının Türkiye Büyük Millet Meclisinin onaylamayı bir kanunla uygun bulmasına bağlı olduğu ve usulüne göre yürürlüğe konulmuş Milletlerarası anlaşmaların birer kanun hükmünde değerlendirileceği belirtilmiş, ardından bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamayacağı hüküm altına alınmıştır. İlgili maddede usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası anlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası anlaşma hükümlerinin esas alınacağı da düzenlemiştir.

Görüleceği üzere temel hak ve özgürlüklere ilişkin hükümler taşımayan uluslararası anlaşmaların normlar hiyerarşisindeki yeri Kanunlar ile aynı konumdadır. Bu sebeple bu anlaşmalar ile kanun madde metinleri çatıştığında önceki-sonraki kanun, genel-özel kanun ayırımına gidilerek uygun norm bulunacaktır.⁶

Uluslararası vergi anlaşmaları esas olarak doğrudan vergilendirme yetkisine ilişkin bir düzenleme getirmekte ancak vergilendirme maddi anlamda iç hukuk kurallarıyla gerçekleşmektedir. Bu anlamda uyuşmazlık halinde ilk hareket noktası vergi anlaşması olmalıdır.⁷

6 M. Fatih DOĞAN, Uluslararası Anlaşmaların İç Hukuktaki Yeri ve Denetimi, Uluslararası Hukuk Bülteni, sayı 7

7 ÖZGENÇ, a.g.e. s.44; PİRES, Manuel, International Juridical Double Taxation of Income, The Netherlands, 1989. s.238-238

Uygulamada uluslararası vergi anlaşmalarının metin oluşumlarında OECD Model anlaşması veya BM Model anlaşmasından esinlendiği görülmektedir. Buna göre vergi anlaşmalarının 1 ila 5'inci maddeleri anlaşmanın kapsamını, anlaşma içerisinde yer alan tanımları ve kapsamın kilit noktaları olan mukimlik ve iş yeri terimlerinin ayrıntılarını düzenlemektedir.

Vergi anlaşmalarının 6 ila 21'inci maddeleri, gelir türlerine göre yetki dağıtıcı kuralları düzenleme altına alır. Bu maddeler, gelir türlerine göre yapılan sınıflandırma çerçevesinde, her bir gelir türü için vergilendirme yetkisi kullanma hakkının ikametgah veya kaynak devletine tahsisini veya bazı gelir türlerinde de bu hakkın her iki devlet arasında paylaşılmasını hükme bağlar. Vergi anlaşmalarının, diğerlerinin yanı sıra, üç önemli özelliği bulunur⁸:

Birincisi, anlaşmadaki kurallar yetki tahsis kurallarıdır; yani sadece vergi makamlarının yabancı unsurlu mali olaylara kendi iç hukuklarını uygulayıp uygulamayacaklarını gösterirler. Bu açıdan sadece sınırlayıcı kurallardır. Dolayısıyla, anlaşma kuralı ile vergilendirme yetkisini kullanma hakkının bir ülkeye tahsis edilmiş olduğu bir kez tespit edildiğinde, vergilendirme yine iç hukuk kurallarına göre yapılmaktadır. İç hukukta düzenleme yoksa vergi anlaşmaları olmayan bir yetkiyi bahsetmemektedir; yani yetki genişletmemektedir.

Mesela Anlaşmada Türkiye'ye bırakılan vergilendirme yetkisi tek başına vergilendirme imkânı tanımamakta, Türkiye'de vergilendirme yapılabilmesi için iç hukukta da bu konuya ilişkin bir hükmün olması gerekmektedir. Türkiye, iç hukuku kapsamında anlaşmada tanınan vergilendirme yetkisini genişletmemekte, ancak yabancı sosyal güvenlik kurumlarından alınan emekli maaşlarında olduğu gibi istisna tanımak ya da faizlerde öngörüldüğü gibi ilgili anlaşmaya nispeten içeride daha düşük oran uygulamak suretiyledaha dar kullanabilmektedir.⁹

İkincisi, vergi anlaşmalarındaki gelir türü tasniflemesi iç hukuktaki tasniflerden ve nitelendirmelerden bağımsızdır. Bir Akit Devletin iç hukukunda gelir türlerini nasıl tasniflediği, adlandırdığı, tanımladığı ve vergilendirdiği vergi anlaşması bakımından önemli değildir. Vergi anlaşmasının gelir türü tasniflemesi kendine özgüdür ve herhangi bir

8 Yaltı a.g.e. s.64 vd

9 4 Seri No.lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği

gelir türünün nitelendirilmesine etki etmemektedir. Dolayısıyla, bir gelir türünün vergi anlaşmalarındaki gelir türlerinden hangisine girdiğine ilişkin nitelendirme, anlaşmanın ilgili hükümlerine ve bu hükümlerin içeriğine göre yapılmaktadır.¹⁰

Üçüncüsü, herhangi bir olaydaki gelir türünün, anlaşmanın adlandırılmış gelir türlerinden birine girdiği hallerde başkaca maddeler etrafında değerlendirme yapılması mümkün değildir, çünkü nitelendirme tamamlanmıştır. Ancak gelirin anlaşmanın adlandırılmış gelir türlerinden hiçbirine girmediği hallerde, anlaşmanın diğer gelirlere ilişkin 21'nci maddesi çerçevesinde değerlendirilmesi gerekir. Diğer bir deyişle, bir gelirin anlaşma kapsamı dışında kalması söz konusu olmamaktadır.

Vergi anlaşmalarının 22 ve müteakip maddelerinde ise çifte vergilemeyi önleme yöntemleri, ayırım yapılmaması, karşılaşılabilecek sorunların çözüm yöntemleri, bilgi değişimi, tahsilatta yardımlaşma ve anlaşmanın uygulamasına ilişkin çeşitli usullere yer verilmektedir.

II. Türk-Alman Çifte Vergilendirme Anlaşmasında Yer Alan Maddelere İlişkin Açıklamalar

A. Anlaşma ile İlgili Genel Bilgi

Türk-Alman Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması (Çalışmanın devamında Türk-Alman ÇVÖA olarak geçecektir.) iki ülke arasında 19.09.2011 tarihinde imzalanmış ve 24.01.2012 tarih ve 28183 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Anlaşmanın yürürlük tarihi 01.01.2011¹¹ tarihi olarak belirlenmiş ve bu sayede 2011 takvim yılı içerisinde elde edilen gelirlere de uygulanma imkanı sağlanmıştır. Her iki ülkenin de OECD üyesi ülke olması anlaşmanın da doğal olarak OECD Model Anlaşmasının esas alınarak hazırlanmasına sebep olmuştur.

¹⁰ Yaltı a.g.e. s.64 vd

¹¹ 16.04.1985 tarihli eski anlaşma 21.07.2009 tarihi itibarıyla Almanya tarafından tek taraflı olarak feshedilmiş olup, feshin 2011 yılı başından itibaren hüküm ifade etmesi sebebiyle 2009 ve 2010 da yıllarında vergileme açısından herhangi bir sorun yaşanmamıştır. Son olarak mevcut anlaşmanın da yürürlük tarihinin 01.01.2011 olması ile çözüm bulunmuştur.

B. Anlaşmanın Kapsamı

1. Kişi Bakımından Kapsam

Türk-Alman ÇVÖA'nın 1'inci maddesinde anlaşmanın Akit Devletlerden birinin veya her ikisinin mukimi olan kişilere uygulanacağı belirtilmiştir. Madde lafzında geçen kişi ve mukim terimleri anlaşmanın farklı maddelerinde açıklanmış olup, aşağıda ayrıntıları şekilde değinilmiştir.

a. Kişi Tanımı

Türk-Alman ÇVÖA'nın Md-3/1-d bendinde kişi teriminin bir geçek kişiyi, bir şirketi ve kişilerin oluşturduğu diğer herhangi bir kuruluşu kapsadığı belirtilmiş olup, şirket teriminin ise, herhangi bir kurum veya vergileme yönünden kurum olarak muamele gören herhangi bir kuruluş anlamına geldiği belirtilmiştir.

Bu anlamda; Kurumlar Vergisi Kanununda mükellef olduğu belirtilen iş ortaklıkları da şirket olarak değerlendirilecektir. Ancak Türkiye açısından örneğin adi ortaklıklar, kolektif ve komandit ortaklıklar vergilendirilebilir bir birim olarak değerlendirilmezler. Dolayısıyla bu tür ortaklıklar diğer akit devlette de benzer şekilde ele alınıp vergilendiriliyor ise elde edilen kazancın anlaşmanın uygulama alanına girmesi ortakların taraf devletlerde mukim olmalarına bağlıdır.¹²

b. Mukimlik Kavramı

Mukimliğin tespiti anlaşma bakımından hayati önem taşımaktadır. Zira anlaşmanın ilk maddesine göre mukim olmayan kişilere anlaşma hükümleri uygulanamayacaktır. Mukimliğin tespiti taraf devletlerin sadece mukimi olan kişileri vergilendirme yetkisi tanıdığı anlamında yorumlanmamalı, aksine bu husus diğer taraf devletin mukimi olanların da tespit edilerek vergilemenin nasıl yapılacağıının belirlenmesi açısından da önem taşımaktadır.

Anlaşmanın 4'üncü maddesinin ilk fıkrasına göre “*bir Akit Devletin mukimi*” terimi, Devlet, eyalet ve herhangi bir politik alt bölümü veya mahalli idaresi de dahil olmak üzere, o Devletin mevzuatı gereğince ev, ikametgah,

¹² Cihat ÖNER, “Türk-Alman Çifte Vergilendirme Anlaşmasında Yorum, Uygulama ve Gelecek Eğilimler” (Ed. Billur Yaltı), I. Bölüm Türk Bakış Açısı, Temmuz 2016, s.41

kanuni ana merkez¹³, yönetim yeri veya benzer yapıda diğer herhangi bir kriter nedeniyle burada vergiye tabi olan¹⁴ herhangi bir kişi anlamına gelir.

Yukarıda yer alan hüküm dolayısıyla bir gerçek kişi her iki Akit Devletin de mukimi olduğunda, bu kişinin durumu aynı maddenin ikinci fıkrasına göre aşağıdaki şekilde belirlenecektir:

a) Bu kişi, yalnızca daimî olarak kalabileceği bir evin bulunduğu Devletin mukimi kabul edilecektir. Eğer bu kişinin her iki Devlette de daimî olarak kalabileceği bir evi varsa, bu kişi, yalnızca kişisel ve ekonomik ilişkilerinin daha yakın olduğu (hayati menfaatlerin merkezi olan) Devletin bir mukimi kabul edilecektir;

b) Eğer kişinin hayati menfaatlerinin merkezinin yer aldığı Devlet belirlenemez ise veya her iki Devlette de daimi olarak kalabileceği bir evi yoksa bu kişi yalnızca kalmayı adet edindiği evin bulunduğu Devletin bir mukimi kabul edilecektir;

c) Eğer kişinin her iki Devlette de kalmayı adet edindiği bir ev varsa veya her iki Devlette de böyle bir ev söz konusu değilse, bu kişi yalnızca vatandaşı olduğu Devletin mukimi kabul edilecektir;

d) Eğer kişi her iki Devletin de vatandaşı ise veya her iki Devletin de vatandaşı değil ise, Akit Devletlerin yetkili makamları sorunu karşılıklı anlaşma yoluyla çözeceklerdir.¹⁵

Ayrıca ilgili maddenin üçüncü fıkrasına göre de gerçek kişi dışındaki¹⁶ bir kişi, 1'inci fıkra hükümleri dolayısıyla her iki Akit Devletin de mukimi olduğunda, Akit Devletlerin yetkili makamları karşılıklı anlaşma yoluyla sorunu çözmeye ve Anlaşmanın söz konusu kişiye uygulanma biçimini belirlemeye gayret edeceklerdir. Böyle bir mutabakata varılamaması durumunda, söz konusu kişi, Anlaşma hükümleri uyarınca sağlanan menfaatlardan yararlanma açısından her iki Akit Devletin de mukimi kabul edilmeyecektir.

13 “Kanuni Ana Merkez” kriteri OECD model anlaşmasından farklı olarak burada yer almaktadır.

14 “Pek çok devlette belirli koşulları taşıyan emeklilik fonları, vakıflar ve diğer yardım kuruluşları gibi kurumlar vergiden muaf tutulabilmektedir. Bu sebeple bazı devletler bu gibi kurumları ilgili devlette vergiye tabi kişi olarak kabul etmemekte ve dolayısıyla bu kurumlar açıkça anlaşma kapsamına alınmamış ise diğer akit devletin mukimi olmadıklarından hareketle bunları anlaşmanın kapsamı dışında tutabilmektedir.” (Mehmet BATUN, “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Mukimlik”, Vergi Dünyası, Yıl 35, Sayı 420, Ağustos 2016)”

15 Bu durum literatür de ‘çifte mukimlik sorunu’ olarak anılmakta olup, anlaşma OECD Model Anlaşmasına uygun olarak karşılıklı anlaşma usulü ile çözüm sağlanmaktadır.

16 “Gerçek kişi dışındaki bir kişi” terimi “tüzel kişi” gibi bir terim kullanmak yoluyla yapılacak bir sınırlamanın önüne geçme amacıyla kullanılmaktadır.

Görüleceği üzere, anlaşmanın 4. maddesinin 1. fıkrasında mukimliğin ne şekilde anlaşılması gerektiği belirlenmiştir. Bu noktada akit devletlerin ulusal mevzuatına atıfta bulunulmuştur. Bu tanımlama esasında akit devletlerin ulusal vergi mevzuatları gereğince tam mükellef konumunda olanları kapsamına almayı amaçlamaktadır. Bu tanım akit devletin ulusal mevzuatı gereğince o devletin sınırları içerisinde bulunmasa da mukim sayılan o devletin diplomatları veya kamu hizmetinde görevli diğer çalışanları gibi kişileri de kapsamaktadır. Örneğin, Gelir Vergisi Kanunumuzun 3/2 maddesine göre resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye’de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı ülkelerde oturan Türk vatandaşları Türkiye’de tam mükellef addolunmaktadır. Bu çerçevede anlaşmanın 4/1 maddesi, Model Anlaşma ’ya uygun olarak, bu kişilerin de Türkiye’de mukim sayılmasını kabul etmektedir.¹⁷

Anlaşmanın 4/1 maddesinin ikinci cümlesinde ise “*bir Akit Devletin mukimi*” teriminin, yalnızca o Devletteki kaynaklardan elde edilen gelir nedeniyle, o Devlette vergiye tabi tutulan herhangi bir kişiyi kapsamayacağı belirtilmiştir. Bu belirleme ilgili devlette dar mükellefiyet esasında vergilendirilen kişilerin, anlaşmanın uygulanması bakımından o devletin mukimi sayılmayacağına¹⁸, dolayısıyla dar mükelleflerin anlaşma hükümlerinden yararlanamayacaklarına açıklık getirmektedir.

Anlaşmanın 4/2 maddesi gerçek kişilerde çifte mukimlik sorunun çözümünde izlenecek yöntemleri düzenlemektedir. Anlaşma metnine bakıldığında uygulanacak yöntemler konusunda bir hiyerarşi belirlenmiştir. Dolayısıyla, bu hiyerarşi, yani sıralama dahilinde belirlenen esaslara göre ilgili gerçek kişinin hangi devletin mukimi olarak kabul edilmesi gerektiği belirlenecektir.

Bu yöntemler sırasıyla¹⁹;

- 1- Daimi olarak kalabileceği ev,
- 2- Kişisel ve ekonomik ilişkinlerin daha yakın olduğu yer (hayati menfaatlerin merkezi),
- 3- Kalmayı adet edindiği yer,

¹⁷ BATUN, a.g.e. s.

¹⁸ BATUN, a.g.e. s.

¹⁹ BATUN, a.g.e.

- 4- Vatandaşlık,
 - 5- Karşılıklı anlaşma usulü,
- Olarak özetlenebilir.

Anlaşmanın 4/3 maddesi gerçek kişi dışındaki kişilerde çifte mukimlik sorununu çözmeyi hedeflerken OECD Model anlaşmasından oldukça farklı bir yöntem benimsemektedir. OECD Model anlaşmasının 4/3 maddesi; “*Gerçek kişi dışındaki bir kişi 1’inci fıkra hükümleri dolayısıyla her iki Akit Devletin de mukimi olduğunda, bu kişi, yalnızca etkin yönetim merkezinin bulunduğu Devletin mukimi kabul edilecektir.*” Şeklinde düzenlenmiştir. Türk-Alman ÇVÖA ise herhangi özel bir yöntem benimsemeksizin sadece karşılıklı mutabakat yoluyla bu sorunu çözmeyi hedeflemiştir. Ayrıca mutabakata varılamaması durumunda ilgili kişinin ÇVÖA’nın menfaatlerinden yararlanamayacağını yani anlaşma kapsamı dışında kalacağını öngörmüştür. Bu hükme ilişkin uygulama ise anlaşmanın Karşılıklı Anlaşma Usulü başlıklı 24’üncü maddesinde yer alan düzenlemelere göre gerçekleşecek olup, çalışmamızın II.G bölümünde bu konuya daha ayrıntılı değinilecektir.

Konu ile ilgili olarak Gelir İdaresi Başkanlığı Tarafından verilen özelge şu şekildedir;

Özelge 1²⁰; “10/03/2013 tarihinden itibaren Türkiye’de ikamet ettiğiniz, aynı zamanda Almanya’da da ikametgahınızın bulunduğu ve Almanya’ya vergi beyan etme zorunluluğunuzun olduğu, Türkiye mukimi ...da ücretli olarak çalıştığınız, ayrıca serbest gazeteci olarak periyodik aralıklarla Türkiye’den hazırladığınız yazıları Almanya’da bulunan gazeteye gönderdiğiniz ve hazırladığınız her yazı karşılığında yazının satır sayısına göre döviz olarak ücret aldığınız, aldığınız ücretlerin Almanya’da bulunan banka hesabınıza yatırıldığı belirtilerek, bahse konu gelirlerin beyanı hususunda bilgi talep edildiği anlaşılmakta olup konu hakkında Başkanlığımız görüşleri aşağıda açıklanmıştır.

...

Bu hükümler uyarınca, dilekçenizin incelenmesinden hem Türkiye’de hem de Almanya da ikametgâhınızın olduğu ayrıca 2013 yılından beri Türkiye’de oturduğunuz ve çalıştığınız, ancak Almanya’da da vergi yükümlülüğünüzün bulunduğunuz anlaşılmıştır. Bu durumda, «Bir Akit Devletin mukimi» terimi

20 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 09/11/2015 tarih ve 62030549-120[65-2014/590]-92674 sayılı özelge

Anlaşmanın 4 üncü maddesinin 1 inci fıkrası uyarınca, Akit Devletlerin kendi iç mevzuatlarına göre belirlenecektir.

Bu kapsamda, 2013 yılından beri Türkiye’de ikamet ettiğiniz anlaşıldığından gerek iç mevzuatımız uyarınca gerekse Türkiye-Almanya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması kapsamında Türkiye mukimi olarak değerlendirilecek ve elde ettiğiniz tüm dünya gelirleri üzerinden tam mükellef sıfatıyla vergilendirileceksiniz.

...

Ayrıca, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları hükümlerinden yararlanabilmeniz için Türk yetkili makamlarından mukimlik belgesi almanız ve bunu Alman vergi sorumluları ve yetkili makamlarına ibraz etmeniz gerekmektedir.”

b.1. Mukimlik Belgesi Alınması/İbrazi

Mukimlik belgesine ilişkin 12.10.2012 tarih ve 2012/1 sayılı Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Sirküleri / 2’de “Anlaşma hükümlerinden yararlanmak isteyen Anlaşmaya taraf Devlet mukimi gerçek veya tüzel kişilerin, mukim oldukları ülkenin yetkili makamlarından mukimlik belgesi almaları ve bu mukimlik belgesini diğer ülke yetkililerine ibraz etmeleri gerekmektedir. Anlaşma’nın eki Protokolün 9 uncu maddesinde Anlaşmaya taraf Devletlerin yetkili makamlarının mukimlik belgesine ilişkin ortak bir form oluşturacaklarına ilişkin bir hüküm yer almakla birlikte Almanya yetkili makamları ile Anlaşma’nın yürürlüğe girmesini müteakip yapılan görüşmeler sonucunda iki ülkenin de kendi mukimlik belgesi formatını kullanması yönünde anlaşmaya varılmıştır.

Bu kapsamda, Almanya’da faaliyet gösteren Türkiye’de mukim gerçek veya tüzel kişilerin, Anlaşmada yer alan düşük oranlardan vergilendirilmek veya iç mevzuat hükümlerine göre fazla ödenen verginin iadesi için Almanya yetkili makamlarından alacakları forma ek olarak Ülkemiz yetkili makamlarından alınacak “Mukimlik Belgesi”ni Almanya’daki yetkili idareye (Federal Merkezi Vergi İdaresi – Federal Central Tax Office Division St III – 53221 Bonn, Almanya) ibraz etmeleri gerekmektedir.

Türkiye mukimi gerçek veya tüzel kişilerin Anlaşma hükümlerinden yararlanabilmek için mukimlik belgesi başvurularını, 13 Şubat 2007 tarih ve

ÇVÖA / 2007-1 sayılı Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Sirküleri²¹ çerçevesinde, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı mükellefi olmaları durumunda **Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı**'na (BMVDB), diğer durumlarda ise **Gelir İdaresi Başkanlığı**'na (GİB) yapmaları gerekmektedir.

Anlaşma'nın 27 nci ve bu Anlaşma'nın eki Protokolün 9 uncu maddesinin Almanya'da mukim olanlar için uygulanmasında, vergilemenin Anlaşmadaki düşük oranlar üzerinden yapılabilmesi için Almanya mukimi mükelleflerin, Almanya yetkili makamlarından alacakları mukimlik belgesini, Türkiye'de vergilemenin vergi sorumlusunca tevkifat yoluyla yapılacak olması durumunda vergi sorumlusuna, diğer durumlarda ise ilgili vergi dairesine ibraz etmeleri gerekmektedir." İfadelerine yer verilmiştir.

b.2. Mukimlik Belgesi Başvurusu

Yukarıda yer vermiş olduğumuz 12.10.2012 tarih ve 2012/1 sayılı sirkülerde her ne kadar mukimlik belgesi başvurularının sadece BMVB ve GİB'e yapılması gerektiği belirtilmiş olsa da 20.12.2013 tarih ve 2013/1 sayılı Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Sirküleri / 3'de Türkiye'de tam mükellef olan gerçek ve tüzel kişilerin, Anlaşmaya taraf diğer ülkelerde elde ettikleri kazanç ve iratların ilgili Anlaşma hükümleri çerçevesinde vergilendirilebilmesi için talep ettikleri mukimlik belgesini düzenlemeye;

1) Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı, kendi mükellefleri,

2) Ankara, Antalya, Bursa, İstanbul, İzmir, Kocaeli, Trabzon Vergi Dairesi Başkanlıkları,

- Kendilerine bağlı vergi dairelerinde sürekli vergi mükellefiyeti bulunan gerçek ve tüzel kişiler,

- Kendi yetki alanlarının sınırları içerisinde ikamet eden ve sürekli mükellefiyeti olmayan T.C. uyruklu gerçek kişiler (potansiyel mükellefler),

3) Gelir İdaresi Başkanlığı (Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı),

- Sürekli vergi mükellefiyeti olan/olmayan tüm yabancı uyruklu gerçek kişiler,

²¹ Bahsi geçen sirküler 20/12/2013 tarih ve ÇVÖA/2013-1 sayılı Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Sirküleri / 3 ile yürürlükten kaldırılmıştır.

- Avusturya, İsviçre ve Suudi Arabistan yetkili makamlarına verilmek üzere mukimlik belgesi talep eden mükellefler,
- 1 ve 2'nci maddelerin kapsamına girmeyen diğer gerçek ve tüzel kişiler,

Bakımından yetkili kılınmışlardır.

Türkiye'de tam mükellef olan gerçek ve tüzel kişilerin mukimlik belgesi temini için mukimlik belgesini düzenlemeye yetkili makamlara aşağıdaki belgelerle birlikte başvurmaları gerekmektedir.

1) Kollektif, adi ve komandit şirket ortakları dâhil olmak üzere, tam mükellef T.C. uyruklu gerçek kişiler için;

- **(EK-1)**'de yer alan örnek dilekçe,
- Mukimlik belgesi talebinin geçmiş yıllar için yapılması durumunda, belirtilen geçmiş yılda Türkiye'de ikamet edildiğini gösteren belgenin aslı (söz konusu belgenin herhangi bir İlçe Nüfus Müdürlüğü'nden "Adres Bilgileri Raporu" alınmak suretiyle ibraz edilmesi mümkün olup, 2007 Ekim ayından itibaren geçmiş dönemler için bu belge verilebilmektedir.)

2) Tam mükellef tüzel kişiler için **(EK-2)**'de yer alan örnek dilekçe,

3) Yabancı uyruklu gerçek kişiler için;

- **(EK-3)**'te yer alan örnek dilekçe,
- İkamet tezkeresi örneği,
- **(EK-4)**'te yer alan Mukimlik Belgesi Talep Eden Yabancılar İçin Soru Formu

Diğer taraftan Anlaşmaya taraf diğer ülkede yerleşik (tam mükellef) olanların Türkiye'de elde ettikleri kazanç veya iratların ilgili anlaşma çerçevesinde vergiye tabi tutulabilmesi için de kendi ülkelerinin yetkili makamlarından mukimlik belgesi almaları ve bu belgenin aslı ile birlikte Noterce veya bu ülkelerdeki Türk konsolosluklarınca tasdik edilmiş Türkçe tercümesinin bir örneğini ilgili vergi dairesine veya kendilerine yapılan ödeme üzerinden vergi sorumlularınca vergi tevkifatı yapılması durumunda ise vergi sorumlularına ibraz etmeleri gerekmektedir. Vergi sorumluları

teslim aldıkları söz konusu mukimlik belgelerini gerektiğinde yetkili makamlara ibraz etmek üzere muhafaza edeceklerdir. Mukimlik belgesinin ibraz edilememesi durumunda ise ilgili anlaşma hükümleri yerine iç mevzuat hükümlerimiz uygulanacaktır.

2. Konu Bakımından Kapsam

Türk-Alman ÇVÖA'nın ikinci maddesinde anlaşmanın, ne şekilde alındığına bakılmaksızın, bir Akit Devlet, eyalet veya politik alt bölümleri ya da mahalli idareleri adına gelir üzerinden alınan vergilere uygulanacağı belirtilmiş ve menkul veya gayrimenkul varlıkların devrinden doğan kazançlara uygulanan vergiler ile teşebbüsler tarafından ödenen ücret ya da maaşların toplam tutarı üzerinden alınan vergiler ve bunun yanı sıra sermaye değer artışlarına uygulanan vergiler de dahil olmak üzere, toplam gelir veya gelirin unsurları üzerinden alınan tüm vergilerin, gelir üzerinden alınan vergiler olarak kabul edileceği yer almıştır.

Anlaşmanın uygulanacağı mevcut vergiler Md-2/3'te özellikle; Türkiye Cumhuriyeti'nde Gelir ve Kurumlar vergisini, Almanya Federal Cumhuriyetinde Gelir, Kurumlar ve Ticaret vergisi olarak belirtilmiştir. Ayrıca maddenin son fıkrasında anlaşmanın imza tarihinden sonra mevcut vergilere ilave olarak veya onların yerine alınan ve mevcut vergilerle aynı nitelikte olan veya onlara önemli ölçüde benzeyen vergilerin de bu kapsamda olduğu, bu anlamda Akit Devletlerin yetkili makamlarının, ilgili vergi mevzuatlarında yapılan önemli değişiklikleri birbirlerine bildirecekleri belirtilmiştir.

Anlaşmanın içeriğine bakıldığında ise anlaşmanın kapsamına giren gelir türleri şu şekilde sıralanabilir;

- Gayrimenkul Varlıklardan Elde Edilen Gelirler,
- Ticari Kazançlar,
- Temettüler (Kar Payları),
- Faiz Vb. Nitelikteki Ödemeler,
- Gayrimaddi Hak Bedelleri,
- Sermaye Değer Artış Kazançları,

- Serbest Meslek Kazançları,
- Bağımlı Kişisel Faaliyetler, (Ücretler)
- Yöneticilere Yapılan Ödemeler,
- Sanatçı ve Sporculara Yapılan Ödemeler,
- Emekli Maaşları,
- Kamu Hizmetinden Kaynaklanan Ücret, Maaş ve Benzeri Ödemeler,
- Öğretmen ve Öğrencilere Yapılan Ödemeler,
- Diğer Gelirler

C. İşyeri Kavramı

Türk-Alman ÇVÖA'nın 5'inci maddesinde anlaşmanın amaçları bakımından "işyeri" teriminin, bir teşebbüsün işinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü işe ilişkin sabit bir yer²² anlamına geleceği belirtildikten sonra işyeri teriminin kapsamına özellikle girecek yerler; yönetim yeri, şube, büro, fabrika, atölye ve maden ocağı, petrol veya doğal gaz kuyusu, taş ocağı veya doğal kaynakların çıkarıldığı diğer herhangi bir yer şeklinde sıralanmıştır.

Bununla birlikte maddenin 3'üncü fıkrasında bazı özellikli işler için işyeri terimi ayrıntılı şekilde açıklanmıştır.

Bunlar;

a) **Altı ayı aşan** bir süre devam eden bir inşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlara ilişkin gözetim faaliyetleri ile,

b) Bir **teşebbüs** tarafından, çalışanları veya teşebbüs tarafından bu amaçla görevlendirilen diğer **personel aracılığıyla** bir Akit Devlette ifa edilen ve **herhangi bir 12 aylık dönemde toplam altı ayı aşan** bir süre veya sürelerde devam eden (aynı veya bağlı proje için), danışmanlık hizmetleri de dahil, hizmet tedarikleridir.

22 4 Seri No'lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği'nde yer alan açıklama: "Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında "sabit yer" teriminin bir tanımlaması, genel olarak, yapılmamış olmakla birlikte, bu terim anlaşmaların 5 inci maddesinde tanımlaması yapılan "iş yeri" kavramı ile benzerlik arz etmektedir. ÇVÖ Anlaşmalarında kullanılan "iş yeri" ve "sabit yer" terimleri arasında nitelik olarak esaslı bir farklılık bulunmamakta, "iş yeri" terimi daha çok ticari ve sınai faaliyetlerle ilgili olarak kullanılırken, "sabit yer" terimi serbest meslek faaliyetlerinin icra edildiği yer için kullanılmaktadır."

Yukarıda yer alan “b” bendinden görüleceği üzere süre koşulunda serbest meslek kazançlarını düzenleyen 14’üncü maddenin aksine sınır 183 gün olarak değil 6 ay olarak belirlenmiştir. 4 Seri No’lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği’nde de 6 ayın hesabında her bir ayın 30 gün olarak dikkate alınacağı ve $(6 \times 30 =) 180$ günü aşan sürelerde devam eden hizmetler için Türkiye’de vergilendirme yapılacağı belirtilmiştir.

Ayrıca anlaşma inşaat işleri ile danışmanlık ve diğer hizmet tedariklerine ayrı bir önem atfederek özel düzenlemelere gitmiştir. Ayrıca OECD Model Anlaşmasında yer verilen benzer hükümde inşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesinin işyeri terimi içerisinde değerlendirilebilmesi için on iki ayı aşan bir süre devam etmesi gerektiği belirtilmiştir. Bu anlamda, Türkiye’nin OECD Model Vergi Anlaşması ile karşılaştırıldığında inşaat sektöründeki yabancı yatırımları vergileme kapasitesin artırıldığı görülmektedir.²³

Anlaşmanın 5’inci maddesinin 4’üncü fıkrasında ise “işyeri” teriminin kapsamına girmeyen hususların belirtilme ihtiyacı duyulduğu ve fıkranın bentleri değerlendirildiğinde işe ilişkin bir sabit yerin yalnızca depolama, teşhir, bilgi toplama gibi hazırlayıcı ve yardımcı nitelikteki işleri gerçekleştirmek üzere tutulmuş olmasının işyeri terimi içinde değerlendirilmesine yeterli olmadığı anlaşılmaktadır.

Maddenin 5 ve 6’ncı fıkraları da bir arada değerlendirildiğinde bağımsız ve kendi adına çalışan simsar veya genel komisyon acentelerinin işyeri oluşturmayacağı, iş yerinin oluşumu için bir acentenin diğer akit devletin teşebbüsü adına hareket etmesi ve o teşebbüs adına sözleşme akdetme yetkisine sahip olması gerektiği sonucu çıkmaktadır.

Anlaşmanın 5’inci maddesinin 7’nci fıkrasında ise yavru şirketlerin (kontrol edilen şirketlerin) kendiliğinden işyeri olmayacağını düzenlemektedir. Bununla birlikte 1 veya 5’inci fıkradaki koşulların gerçekleşmesi durumunda, bu şirketlerin de işyeri olarak değerlendirilmeleri mümkündür.²⁴

İşyeri tanımının önemi ise elde edilen gelir türünün vergi anlaşmalarındaki gelir türlerinden hangisine girdiğine ilişkin nitelendirme aşamasında kendini göstermektedir. Zira, Türk-Alman ÇVÖA’nın ticari kazançla ilişkin olan 7’nci veya serbest meslek kazancına ilişkin 14’üncü madde hükümlerine

23 Emrah Ferhatoğlu, “Almanya-Türkiye Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması’nda Bağlama Kuralları”, Maliye Dergisi, Sayı 161, Temmuz-Aralık 2012, s.110

24 A.g.e ÖNER, s.57

göre hem gerçek hem de tüzel kişiler için faaliyetin Türkiye’de bir iş yeri ya da sabit yer vasıtasıyla gerçekleştirilmesi gelir türünün belirleyici unsuru olarak yer almaktadır.

D. Anlaşmanın Kapsamına Giren Gelir Türleri

1. Gayrimenkul Varlıklarından Elde Edilen Gelirler (Md-6)

Türk-Alman ÇVÖA’nın 6’ncı maddesinde gayrimenkul varlıkların doğrudan kullanımından, kiralanmasından veya diğer herhangi bir şekilde kullanımından elde edilen gelirlerin (tarım veya ormancılıktan elde edilen gelir dahil), gayrimenkulün bulunduğu devlette vergilendirileceği belirtilmektedir.

Maddede geçen gayrimenkul varlık teriminin varlığın bulunduğu Akit Devletin mevzuatına göre tanımlanacağı, ancak terimin her hâlükârda gayrimenkul varlığa müteferri varlıkları, tarım (balık üretimi ve yetiştiriciliği dahil) ve ormancılıkta kullanılan araçları ve hayvanları, özel hukuk hükümlerinin uygulanacağı gayrimenkul mülkiyetine ilişkin hakları, gayrimenkul intifa haklarını ve maden ocaklarının, kaynakların ve diğer doğal kaynakların işletilmesi veya işletme hakkı karşılığında doğan sabit ya da değişken ödemeler üzerindeki hakları kapsayacağı fakat gemiler ve uçaklar²⁵ gayrimenkul varlık olarak değerlendirilmeyeceği yer almaktadır.

Dolayısıyla her iki akit devletin de mukimi olan kişilerin Türkiye’de sahip oldukları gayrimenkullerini (işyeri, konut ya da benzerlerini) kiraya vermeleri karşılığında elde edecekleri gelirler Türkiye’de iç mevzuatımızın öngördüğü usul ve esaslar çerçevesinde vergilendirilecektir.

Bu anlamda 210 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği doğrultusunda da dar mükellef olarak değerlendirilen Almanya’da yaşayan Türk vatandaşları tamamı Türkiye’de tevkif suretiyle vergilendirilmiş gayrimenkul sermaye iratları için yıllık beyanname vermeyecekler, diğer gelirleri için yıllık beyanname vermeleri halinde de tevkifata tabi tutulmuş bu geliri beyannameye dahil etmeyeceklerdir.

Bununla birlikte, Türkiye’de tevkif suretiyle vergilendirilmemiş

25 Türk-Alman ÇVÖA’nın 8’inci maddesine göre; bir Akit Devlet teşebbüsünün uluslararası trafikte gemi veya uçak işletmeciliğinden diğer Akit Devlette elde ettiği kazançlar, yalnızca ilk bahsedilen Devlette vergilendirilecektir. Bu durum, bir ortaklığa (pool), bir ortak girişime veya uluslararası işletilen bir acenteye iştirak dolayısıyla elde edilen kazançlara da uygulanacaktır.

gayrimenkul sermaye iratları için yıllık beyanname verilmesi gerekmektedir. Bu şekilde Türkiye’de ödenen vergiler ise Anlaşmanın 22’nci maddesi uyarınca Almanya’da vergiden istisna edilecektir.

Konu ile ilgili olarak Gelir İdaresi Başkanlığının yayımladığı rehberde yer alan örnekler şu şekildedir;

Örnek 1; “Almanya’da yaşayan Mehmet Bey’in hâlihazırda Antalya’da mesken olarak kiraya verdiği bir evi bulunmaktadır. Mehmet Bey 2014 yılında söz konusu evden yıllık 8.400 TL kira geliri elde etmiştir. Mehmet Bey’in elde ettiği bu gelir, gayrimenkul Türkiye’de bulunduğundan Türkiye’de, iç mevzuatımızın öngördüğü usul ve esaslar çerçevesinde vergilendirilecektir.”

Örnek 2; “Türk vatandaşı olan ve halen Almanya’da çalışan Ekin Hanım’ın, Ankara’da iş yeri olarak kiraya verdiği bir dükkânı bulunmaktadır. Ekin Hanım’ın elde ettiği kira geliri söz konusu gayrimenkul Türkiye’de bulunduğundan, Türkiye’de iç mevzuat hükümlerine göre vergilendirilecektir. Söz konusu kira geliri kaynakta tevkif suretiyle vergilendirileceğinden beyanname verilmesine gerek bulunmamaktadır.”

Konu ile ilgili olarak Gelir İdaresi Başkanlığı Tarafından verilen özelge şu şekildedir;

Özelge 1²⁶; “İlgide kayıtlı **özelge talep formunuzda, Almanya’da yerleşik bir Türk vatandaşı olarak Almanya’da vergilendirildiğinizi, Türkiye’de bulunan gayrimenkulünüzü de konut olarak kiraya verdiğinizi belirterek, elde edilen gayrimenkul sermaye iradının vergilendirilmesi hakkında bilgi talep ettiğiniz anlaşılmış olup, Başkanlığımız görüşleri aşağıda açıklanmıştır.**

...

Buna göre, anılan maddenin birinci fıkrasında; bir Akit Devlet mukiminin diğer Akit Devlette bulunan ve ikinci fıkrada tanımlanan gayrimenkul varlıklardan elde ettiği gelirlerinin vergilendirme hakkının gayrimenkulün bulunduğu kaynak devlete ait olduğu belirtilmiştir. Ancak; yine birinci fıkra, gayrimenkul kira gelirleri üzerinden mukim olunan devletin vergileme hakkını da korumuştur. Sonuç olarak, Anlaşmanın ilgili hükmü uyarınca, gayrimenkulünüzün Türkiye’de bulunması nedeniyle elde ettiğiniz kira gelirlerini vergilendirme hakkı kaynak devlet olarak Türkiye’ye ait olduğundan, bu gelirlerin iç mevzuat hükümlerimiz uyarınca, Türkiye’de

26 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 06.10.2015 tarih ve 62030549-120[70-2015/92]-84796 sayılı Özelge

vergilendirilmesi gerekmektedir. Ancak, Almanya mukimi olmanız nedeniyle söz konusu kira geliriniz üzerinden Almanya'nın da vergi alma hakkı bulunmaktadır.

Bu durumda ortaya çıkacak bir çifte vergilendirme ise, Anlaşmanın 22 nci maddesinin ikinci fıkrası hükümlerine göre, elde edilen kira gelirleri sebebiyle Türkiye'de ödenen vergilerin Almanya'da ödenecek vergilerin hesaplanmasına esas olan matrahın dışında bırakılması (istisna yöntemi uygulanması) suretiyle giderilecektir. Ancak, anılan fıkranın (d) bendi uyarınca, Almanya'da vergiye tabi başkaca gelirinizin olması durumunda, Almanya artan oranlı vergi oranını belirlerken, vergiden istisna edilmiş gelir unsurlarını da matrah toplamında dikkate alabilecektir."

2. Ticari Kazançlar (Md-7)

Türk-Alman ÇVÖA'nın 7'nci maddesine göre bir Akit Devlet teşebbüsü diğer Akit Devlette yer alan bir **işyeri vasıtasıyla** gerçekleştirdiği ticari faaliyet sonucunda bir kazanç elde ederse yalnızca bu işyerine atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere sadece bu Devlette vergilendirilecektir.

Bilindiği üzere, Türkiye'de elde edilecek ticari kazançlar, yıllık beyannameyle beyan edilmek suretiyle vergilendirilmektedir. Bu şekilde Türkiye'de ödenen vergiler ise Anlaşmanın 22'nci maddesi uyarınca Almanya'da vergiden istisna edilecektir.

Diğer taraftan, Türkiye'de bir iş yeri bulunmamakla birlikte söz konusu ticari faaliyetin Türkiye'de bağımsız statüde bir acente dışında, bir hizmet veya vekalet akdi ile temsil edilene bağlı olup, onun adına mukavele akdetme ve bu yetkisini düzenli olarak kullanma hakkına sahip bir daimi temsilci vasıtasıyla yürütülmesi durumunda, vergileme, daimi temsilcinin kazancıyla sınırlı olmak üzere yine Türkiye'de yapılacaktır.

Ayrıca anlaşmanın 8'inci maddesinde bir Akit Devlet teşebbüsünün uluslararası trafikte gemi veya uçak işletmeciliğinden elde edilen kazançların teşebbüsün mukim olduğu devlette vergilendirileceği belirtilmiştir.

Anlaşmanın 9'uncu maddesinde ise yönetim, kontrol ve sermaye dolayısıyla ilişkili olan teşebbüslerin transfer fiyatlandırması yoluyla kazanç aktarımını engellemeye yönelik düzenleme yapılmıştır. Buna göre ticari ve mali ilişkilerde olması gereken koşullar bağımsız teşebbüsler arasında

olması gereken koşullardan farklılaştığında Devletler kendi iç mevzuatlarına göre ilgili düzeltmeyi yapacaklar ve diğer Devletler de daha önce aldığı vergiyi buna göre dzeltereklerdir. Ayrıca Akit Devletlerin yetkili makamları gerektiğinde konuyu birbirlerine danışacaklardır.

Konu ile ilgili olarak Gelir İdaresi Başkanlığının yayımladığı rehberde yer alan örnekler şu şekildedir;

rnek 1: “Yıllar önce çalışmak amacıyla Almanya’ya yerleğen ve ilerleyen dönemlerde burada optik ürünler satan bir mağaza aan Mustafa Bey, daha sonra bu rnleri Türkiye’de de satmak amacıyla memleketi İzmir’de münhasıran kendisine hizmet veren bir daimi temsilciyle anlaşmıştır. Bu durumda, Mustafa Bey’in İzmir’deki daimi temsilcisi vasıtasıyla gerçekleştirdiği bu faaliyet Türkiye’de bir işyeri oluşturacak ve bu şekilde elde edilen kazanç Türkiye’de i mevzuatımız çerçevesinde vergiye tabi tutulacaktır.”

rnek 2: “Almanya’da yaşayan bir Türk vatandaşı Türkiye’deki bir otele müşteri temin edilmesi karşılığında, Türkiye’deki otel işletmecisinden, gönderdiği kişi sayısına göre komisyon elde etmektedir.

Anlaşmaya göre ticari kazanç olarak değerlendirilen komisyon demeleri, Almanya’da yaşayan vatandaşımızın Türkiye’de bir iş yerinin olmaması halinde Türkiye’de herhangi bir gelir vergisine tabi tutulmayacak, ancak Türkiye’de bir iş yerinin bulunması halinde, yalnızca bu iş yerinden elde edilen kazançla sınırlı olmak üzere Türkiye’de vergilendirilecektir.”

Konu ile ilgili olarak Gelir İdaresi Başkanlığı Tarafından verilen zelgeler şu şekildedir;

Özelge 1²⁷; “İlgide kayıtlı zelge talep formunuzda, Almanya’da mukim ana şirketiniz ...’nin, çeşitli ülkelerdeki grup şirketlerine stratejik satış ve pazarlama desteği, personel desteği, eğitim ve ürün desteği, muhasebe, finans ve yönetim bilişim sistemleri desteği hizmetleri vermekte olduğu belirtilerek, şirketinizce ana şirketinizden temin edilen hizmetler nedeniyle ödenen bedellerin Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesi uygulaması açısından serbest meslek kazancı olarak mı, yoksa gayrimaddi hak bedeli olarak mı değerlendirilmesi gerektiği hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

27 Büyük Mkellefer Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 20.01.2017 tarih ve 64597866-125[30-2014]-1264 sayılı zelge

...

Anlaşmanın 14 üncü maddesinde serbest meslek faaliyetlerinin sadece gerçek kişiler için düzenlenmiş olması nedeniyle, tüzel kişiler tarafından icra edilen serbest meslek faaliyetlerinin Anlaşmanın “İşyeri” başlıklı 5 inci ve “Ticari Kazançlar” başlıklı 7 nci maddeleri kapsamında değerlendirilecektir.

Bu itibarla,

- Almanya’da mukim ana şirketinizin, Şirketinize sunduğu stratejik satış ve pazarlama destek hizmeti, personel destek hizmeti ile eğitim ve ürün destek hizmetleri karşılığında elde ettiği kazanç, serbest meslek kazancı niteliği taşıyacağından, Anlaşmanın “Ticari Kazanç” başlıklı 7 nci maddesi kapsamında ele alınacaktır.

- Almanya’da mukim ana şirketinizden temin edeceğiniz muhasebe, finans ve yönetim bilişim sistemleri destek hizmetlerinin, genel bir hizmet sunumundan ziyade fikri veya sınai mülkiyet konusunu oluşturması durumunda, Anlaşmanın gayrimaddi hak bedellerini düzenleyen 12 nci maddesi kapsamında; söz konusu hizmetlerin gayrimaddi hak bedeli niteliğini haiz olmayıp genel bir hizmet sunumu olması halinde ise, yine Anlaşmanın 7 nci maddesi çerçevesinde değerlendirilecektir.

Söz konusu Anlaşmanın 7 nci maddesinin birinci fıkrası uyarınca Almanya mukimi şirketin Türkiye’de, Anlaşmanın 5 inci maddesi kapsamında bir iş yerine sahip olmaksızın elde edeceği gelirleri vergileme hakkı Almanya’ya aittir. Söz konusu gelirin Türkiye’de bulunan bir iş yeri vasıtasıyla elde edilmesi durumunda ise bu iş yerine atfedilen gelirle sınırlı olmak üzere vergileme hakkı Türkiye’ye ait olacaktır. Anlaşmanın 5 inci maddesinde hangi hallerde diğer devlette bir iş yeri oluşacağı ve oluşmayacağı açıkça belirtilmiştir.

Dolayısıyla, Almanya’da mukim grup şirketinin yukarıda bahsi geçen hizmetleri personeli vasıtasıyla Türkiye’de sunması halinde, icra edilen faaliyetlerin herhangi bir 12 aylık dönemde toplamda 6 ayı aşan bir sürede veya sürelerde devam etmesi durumunda, Türkiye’de bir iş yeri oluşacaktır. Almanya mukimi şirketin söz konusu faaliyetleri Anlaşma kapsamında ticari kazanç olarak değerlendirilmekle birlikte, bu kazançların Türkiye’de vergilendirilmesi gerektiği durumda, vergilemenin iç mevzuatımızdaki usul ve esaslar çerçevesinde yapılacağı tabiidir.

Türkiye’de icra edilen söz konusu hizmetler dolayısıyla elde edilen gelirlerin iç mevzuat hükümlerimiz çerçevesinde vergi tevkifatına tabi tutulması halinde, tevkifat yapmak zorunda olan vergi sorumluları, tevkifat sorumluluğunun doğduğu sırada istihkak sahibi teşebbüsün faaliyet icrası amacıyla yukarıda belirtilen toplam altı aylık süre içerisinde kalıp kalmama durumunu bilemeyeceklerinden anılan ödemeler üzerinden vergi tevkifatı yapmaları gerekmektedir. Hizmetin, aynı veya bağlı projeler kapsamında gerçekleştirilmesi durumunda sürenin bir bütün olarak; ayrı projeler kapsamında gerçekleştirilmesi durumunda ise her bir proje süresinin ayrı ayrı dikkate alınması ve her bir projeye ilişkin faaliyetin, söz konusu şirketin Türkiye’ye gönderdiği birden fazla personel tarafından icra edilmesi halinde ise her bir personelin Türkiye’de kaldıkları sürelerin toplamının dikkate alınması gerekmektedir.

Öte yandan, Türkiye-Almanya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması uyarınca Türkiye’de vergiye tabi tutulmaması gereken bir gelir elde edildiye, Almanya mukimi şirket, *tevkifat yoluyla kendisinden alınan vergilerin iadesi için bizzat veya vekilleri aracılığıyla ilgili vergi dairesine başvurabilecektir.*”

Özelge 2²⁸; “İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, *şirketinizce Bulgaristan Demiryolları için 30 adet yataklı vagon imalatını yapacağımızı, bu vagonların fren sistemlerinin imalatçısı olan Almanya mukimi ... firmasından bir personeli vasıtasıyla test hizmeti alacağımızı, söz konusu hizmetin toplam 15 gün içinde tamamlanacağını belirterek, bu hizmetler dolayısıyla yapılacak ödemelere ilişkin olarak kurumlar vergisi yönünden yükümlülükleriniz konusunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.*

...

Firmanızın Almanya mukimi ... firmasından alacağı fren sistemleri test hizmetinin, Türkiye- Almanya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması’nda serbest meslek faaliyetlerinin sadece gerçek kişiler için düzenlenmiş olması nedeniyle, Anlaşma’nın birer örnekleri ekli «İşyeri» başlıklı 5 nci ve “Ticari Kazançlar” başlıklı 7 nci maddeleri kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir. Almanya mukimi teşebbüsün Türkiye’de icra edeceği faaliyetin, bu teşebbüsün personelleri vasıtasıyla Türkiye’de herhangi bir 12 aylık dönemde toplamda 6 ayı aşan bir sürede veya sürelerde devam etmesi durumunda, Türkiye’de bir iş yeri oluşacak ve bu hizmetlerden elde edilen

28 Sakarya Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 24.07.2013 tarih ve 41931384-125[3-2012-16]-28 sayılı Özelge

kazançlar iç mevzuatımız hükümleri çerçevesinde Türkiye’de vergiye tabi tutulacaktır.

Diğer taraftan, Türkiye’de icra edilen söz konusu hizmetler dolayısıyla elde edilen gelirlerin iç mevzuatımız hükümleri çerçevesinde vergi tevkifatına tabi tutulması halinde, söz konusu ödemeler üzerinden vergi tevkifatı yapmak zorunda olan vergi sorumlularının, tevkifat yükümlülüğünün doğduğu sırada, istihkak sahibi teşebbüsün faaliyet icrası amacıyla yukarıda belirtilen toplam altı aylık süre içerisinde kalıp kalmama durumunu bilemeyeceklerinden, diğer bir ifadeyle aynı dönemde Türkiye’de başkalarına da hizmet verebileceği ihtimali dikkate alınarak, söz konusu ödemeler üzerinden vergi tevkifatı yapmaları gerekmektedir.

Bu şekilde, Türkiye’de hizmet icrası başlangıçta altı ayı aşmadığı için vergi tevkifatı yapmayan vergi sorumlularının vergi idaresi tarafından cezai yaptırımla karşılaşmalarının önüne geçilmiş olacaktır.

Öte yandan, Türkiye-Almanya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması çerçevesinde bahse konu ödemelerin Türkiye’de vergiye tabi tutulmaması gerektiği durumda, adı geçen Alman mukimi firmaya yapılan söz konusu ödemeler üzerinden kurumlar vergisi tevkifatı yapılması halinde, anılan firma tarafından bizzat veya vekilleri aracılığıyla, tevkif yoluyla alınan vergilerin iadesi için ilgili vergi dairesine başvurulabilecektir.”

Özelge 3²⁹; “İlgide kayıtlı özelge talep formunda; yurt dışı ortağınız olan (Almanya) firmasından video konferans sistemi yazılımı almak istediğinizi belirterek, alınacak bu hizmet karşılığında yapılacak ödemeler üzerinden kurumlar vergisi kesintisi yapılıp yapılmayacağı ... konularında bilgi talep edildiği anlaşılmış olup konu hakkında Başkanlığımız görüşü aşağıda açıklanmıştır.

...

Buna göre, Almanya mukimi firmadan aldığımız video konferans yazılımını, değiştirme veya çoğaltma gibi telif hakkı kapsamında olan haklara sahip olmadan satmanız durumunda Almanya mukimi firmaya yapılacak ödemelerin ticari kazanç olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Almanya mukimi firmanın bu yazılımın satışından elde ettiği gelirlerin Türkiye’de vergilendirilebilmesi için Almanya mukimi firmanın faaliyetlerini

29 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 06.04.2018 tarih ve 62030549-125[30-2015/229]-342400 sayılı Özelge

Anlaşmanın 5 inci maddesi kapsamında Türkiye’de sahip olduğu bir iş yeri vasıtasıyla gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, telif hakkı kapsamında bir yazılımın çoğaltma, değiştirme vb. gibi haklarının kullanımı karşılığında Almanya mukimi firmaya yapılacak ödemelerin Anlaşmanın 12 nci maddesinin 3 üncü fıkrası uyarınca gayrimaddi hak bedeli olarak değerlendirilmesi gerekecektir. Maddenin 2 nci fıkrasına göre ise, bu firmaya yapılacak gayrimaddi hak bedeli ödemeleri üzerinden Türkiye’nin %10 oranında vergi alma hakkı bulunmaktadır.”

Özelge 4³⁰; “İlgide kayıtlı özelge talep formunda ve ek dilekçelerinizde, otomotiv yedek parça imalatı, satışı, ithalatı ve ihracatı faaliyetleri ile iştigal etmekte olduğunuzu, şirketinizin Almanya mukimi şirketine direk otomotiv yedek parça ihracat ve konsinye otomotiv yedek parça ihracatı yaptığını, bu ihracatlarınızla ilgili yine Almanya mukimi ve firmalarından gümrükleme, depolama, istifleme, boşaltma, nakliye hizmetleri alındığını belirterek, alınan bu hizmetlerle ilgili kurumlar vergisi kesintisi yapıp yapılmayacağı ... hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

...

Buna göre, şirketiniz tarafından ihraç edilen mallar için Almanya mukimi firma tarafından Almanya’da verilen gümrükleme, depolama, istifleme, boşaltma, nakliye hizmetleri karşılığında şirketinizce yapılan ödemeler dolayısı ile elde edilen kazançların ticari kazanç olarak değerlendirilmesi gerekmekte olup, söz konusu kazançları vergileme hakkı yalnızca Almanya’ya ait olacaktır.”

3. Temettü Gelirleri (Md-10)

Türk-Alman ÇVÖA’nın 10’uncu maddesinin ilk fıkrasına göre bir Akit Devletin mukimi olan bir şirket tarafından diğer Akit Devletin bir mukimine ödenen temettüleri, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

Bununla beraber ikinci fıkraya göre de söz konusu temettüleri, temettüyü ödeyen şirketin mukim olduğu Akit Devlette ve bu Devletin mevzuatına göre de vergilendirilebilir; ancak, temettünün gerçek lehdarı diğer Akit Devletin

30 Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 12.01.2023 tarih ve 17192610-125[KV-2020/30]-10925 sayılı Özelge

bir mukimi ise, bu şekilde alınacak vergi:

a) temettünün gerçek lehdarı, temettü ödeyen şirketin sermayesinin doğrudan doğruya en az yüzde 25'ini elinde tutan bir şirket³¹ (ortaklık hariç) ise, gayrisafi temettü tutarının yüzde 5'ini,³²

b) tüm diğer durumlarda gayrisafi temettü tutarının yüzde 15'ini aşmayacaktır.

Ancak maddenin 4'üncü fıkrasına göre bir Akit Devlet mukimi olan temettünün gerçek lehdarı, temettüyü ödeyen şirketin mukim olduğu diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla orada ticari faaliyette bulunursa veya bu diğer Devlette yer alan sabit bir yer vasıtasıyla serbest meslek faaliyeti icra ederse ve söz konusu temettü elde edilmesi ile bu işyeri veya sabit yer arasında etkin bir bağ bulunmaktaysa, bu durumda, olayına göre ticari kazanca ilişkin olan 7'nci veya serbest meslek kazancına ilişkin 14'üncü madde hükümleri uygulanacaktır.

Bununla birlikte maddenin 5'inci fıkrasına göre bir Akit Devlet mukimi olan bir şirketin, diğer Akit Devletten elde ettiği kazançları (temettülerin kendi mukimlerinden birine ödenmesi veya temettü elde edilmesi ile bu diğer Devlette bulunan bir işyeri veya sabit yer arasında etkin bir bağ bulunması durumları hariç) dolayısıyla dağıttığı temettüler üzerinden bu diğer Devlet herhangi bir vergi alamaz.

Sanal bir örnek üzerinden anlatmak gerekirse Almanya'da mukim A şirketi Türkiye'de yerleşik olan firmalara satmış olduğu mal ve hizmetlerden gelir elde etmiş daha sonra ilgili dönemin karını Almanya'da (veya Türkiye dışında başka bir ülkede) mukim olan kendi ortaklarına dağıtmıştır. Bu durumda, Türkiye, ilgili gelirin tamamen veya kısmen kendi sınırları içerisinden doğduğundan hareketle söz konusu temettüleri Türkiye'de vergilendirme yoluna gidemez. Bu olayda Almanya'da mukim bir şirket tarafından Türkiye'de mukim kişilere dağıtılan bir kar veya Almanya'da mukim şirketin Türkiye'de kurulu olan işyeri vasıtasıyla elde etmiş olduğu

31 Görüleceği üzere indirimli oranda vergileme için lehdarın şirket olma zorunluluğu bulunmaktadır.

32 "Anlaşmaya göre temettü elde edenin %25'lik sahiplik oranı koşulunu belirli bir süre sürdürmüş olması aranmayacaktır. Temettünün dağıtıldığı tarih itibarıyla bu koşulun sağlanması yeterlidir. Durum böyle olmakla birlikte yorum notlarında anlaşma hükmünün kötüye kullanımı niteliğinde olan sadece indirimli vergilemeden yararlanmak adına temettü dağıtımından kısa bir süre önce sahiplik oranının %25 ve üzerine taşınması şeklinde yapılan işlemlerde 10/2-a hükmünün uygulanmayacağı belirtilmiştir." (Mehmet Batun, "Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Temettü Gelirlerinin Vergilendirilmesi", Vergi Dünyası, Ekim 2016, s.157.)

bir temettü söz konusu değildir.³³

Anlaşmanın 10'uncu maddesinde ayrıca temettü teriminin tanımına da yer verilmiş olup; hisse senetlerinden, intifa senetlerinden veya intifa haklarından, maden hisselerinden, kurucu hisse senetlerinden veya alacak niteliğinde olmayıp kazanca katılmayı sağlayan diğer haklardan elde edilen gelirler ile diğer şirket haklarından elde edilen gelir veya dağıtımı yapan şirketin mukim olduğu Devletin mevzuatına göre, vergileme yönünden hisse senetlerinden elde edilen gelirle aynı muameleyi gören diğer gelirler ile yatırım fonu ve yatırım ortaklığından elde edilen gelirlerin temettü sayılacağı hükme bağlanmıştır.

Sonuç olarak Almanya mukimlerinin Türkiye'deki bir şirketten elde edecekleri temettüleri vergileme hakkı Almanya'ya aittir. Ancak, Anlaşma Türkiye'ye de sınırlı bir vergileme hakkı tanımıştır. Buna göre, temettüler üzerinden kaynak Devlet olarak Türkiye'de yapılacak vergilemenin oranı gerçek lehtarın Almanya mukimi olması koşuluyla en fazla %15 olacaktır. Ancak, iç mevzuatımızda bu tür gelirlerin vergilendirilmesinde daha düşük bir oran belirlenmişse vergileme bu düşük oran üzerinden yapılacaktır.³⁴ Ayrıca Türkiye'de elde edilen temettüler, kaynakta vergi kesintisi yapılmak suretiyle vergilendirildiğinden ayrıca beyan edilmesine gerek bulunmamaktadır. Türkiye'de elde edilen temettü gelirleri için ödenen vergiler ise, Anlaşmanın 22'nci maddesi uyarınca Almanya'da ödenecek olan vergilerden mahsup edilecektir.

Konu ile ilgili olarak Gelir İdaresi Başkanlığının yayımladığı rehberde yer alan örnek şu şekildedir;

³³ A.g.e. Batun, s.162

³⁴ 22.12.2021 tarihli ve 31697 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 21.12.2021 tarihli ve 4936 sayılı

Cumhurbaşkanı Kararı'na göre;

Tam mükellef kurumlar tarafından;

-Tam mükellef gerçek kişilere,

-Gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve bu vergilerden muaf olanlara,

-Vergiden muaf olan kurumlara,

-Dar mükellef gerçek kişilere,

-Dar mükellef kurumlara,

Dağıtılan;

1. Her nevi hisse senetlerinin kâr payları,

2. İştirak hisselerinden doğan kazançlar (Limited Şirket ortaklarının, iş ortakları ortaklarının ve komanditerlerin kar payları ile kooperatiflerin dağıttıkları kazançlar bu zümreye dahildir.)

3. Kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kar payları;

Üzerinden yapılacak olan tevkifat oranı %15'ten %10'a indirilmiştir.

Örnek; “15 yıldır Almanya’da ikamet eden Ayşe Hanım, İstanbul’daki ABC Bankacılık A.Ş.’den 2013 yılında 4.000 TL kar payı tahsil etmiştir. Ayşe Hanım’ın elde ettiği bu temettü geliri Almanya’da vergilendirilecek olmakla birlikte, Türkiye’nin de bu gelir üzerinden %15 oranında vergi alma hakkı olacaktır.

Vergi, kaynakta tevkifat suretiyle alınacağından, Ayşe Hanım’ın bu geliri beyan etmesine gerek bulunmamaktadır. Ayşe Hanım’ın bu gelir için Türkiye’de ödemiş olduğu vergi ise Almanya’da ödeyeceği vergilerden mahsup edilecektir.”

Konu ile ilgili olarak Gelir İdaresi Başkanlığı Tarafından verilen özelgeler şu şekildedir;

Özelge 1³⁵; “İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, Şirketinizin sermayesinin % 100’ünün Almanya mukimi unvanlı şirkete ait olduğu, Şirketinizin şirket ana sözleşmesi gereğince her yıl ana merkeze kâr dağıtımını yaptığı belirtilerek, ilgili ülkeyle yapılan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının da dikkate alınarak, Almanya’da bulunan ana merkeze yapılacak kâr dağıtımında hangi oranda gelir vergisi tevkifatı yapılacağı hususunda Başkanlığımız görüşü aşağıda açıklanmaktadır.

...

Anlaşmanın 10 uncu maddesinin 2/a bendi hükmü dikkate alındığında Türkiye’de mukim olan bir şirketin, kendisinin en az %25 sermaye payına sahip Almanya’da mukim gerçek lehdarlara yapılacak temettü ödemelerinde Türkiye’nin en fazla %5 vergi alma hakkının bulunduğu görülmektedir.

Bu hükümler çerçevesinde, Almanya mukimi şirketin, Türkiye’de bulunan şubesinin tamamına sahip olduğu dikkate alındığında Türkiye’de bulunan şubenin, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısımdan ana merkeze aktarılan tutar üzerinden Türkiye’de yapılacak vergilemede, iç mevzuatımızdaki % 15 oranı yerine % 5 oranının dikkate alınması gerekmektedir.”

Özelge 2³⁶; “İlgide kayıtlı özelge talep formunda, %100 ortağınız olan

35 Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 13.07.2020 tarih ve 49327596-125[KVK.2014. ÖZ.10]-109905 sayılı Özelge

36 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 05.08.2020 tarih ve 62030549-125[30-2016-388]-568974 sayılı Özelge

Almanya mukimi şirkete kar payı ödemesinde bulunduğunuzu, ...; kar payı ödemelerinizin vergilendirilmesinin nasıl olacağı ... hususunda bilgi talep edildiği anlaşılmış olup konu hakkında Başkanlığımız görüşü aşağıda açıklanmıştır.

...

Buna göre, %100 ortağınız olan Almanya mukimi şirkete yapılacak kar payı ödemesi üzerinden %5 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir.”

4. Faiz Gelirleri (Md-11)

Türk-Alman ÇVÖA'nın 11'inci maddesinin ilk fıkrasında, bir Akit Devlette doğan ve diğer Akit Devletin bir mukimine ödenen faiz, bu diğer (mukim) Devlette vergilendirileceği belirtildikten sonra ikinci fıkrada aynı temettü kazançlarında olduğu gibi kaynak Devlete sınırlı vergilendirme yetkisi verilmiştir. Buna göre, faizin gerçek lehdarı diğer Akit Devletin bir mukimi ise, diğer Devletin bu şekilde alabileceği vergi faizin gayrisafi tutarının yüzde 10'unu aşmayacaktır. Ancak iç mevzuatta bu tür gelirlerin vergilendirilmesinde daha düşük bir oran belirlenmişse vergilemenin bu düşük oran üzerinden yapılacağı tabidir.

Yine temettü gelirlerinde olduğu gibi bir Akit Devlet mukimi olan faizin gerçek lehdarı, faizi ödeyenin mukim olduğu diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla orada ticari faaliyette bulunursa veya bu diğer Devlette yer alan sabit bir yer vasıtasıyla serbest meslek faaliyeti icra ederse ve söz konusu faizin ödendiği alacak ile bu işyeri veya sabit yer arasında etkin bir bağ bulunmaktaysa, bu durumda, olayına göre ticari kazançla ilişkin olan 7'nci veya serbest meslek kazancına ilişkin 14'üncü madde hükümleri uygulanacaktır.

Maddede, her nevi alacaktan doğan gelirlerin ve özellikle kamu menkul kıymetleri ile tahvil veya borç senetlerinden elde edilen gelirler ile söz konusu menkul kıymet, tahvil veya borç senetlerine bağlı prim ve ikramiyelerin faiz kapsamında değerlendirileceği belirtilmiştir. Alacağın ipotekle temin edilip edilmediği önem taşımayacağı gibi, gecikme faiz ve cezaları da faiz kapsamında değerlendirilmemektedir. Ancak Anlaşmaya ekli Protokolün 4'üncü maddesinde gecikme cezaları veya (gecikme) faizi oranının emsal

faiz oranından düşük olması veya gecikme cezalarının emsal gecikme cezalarından yüksek olması durumunda, faiz olarak değerlendirilecektir.

Sonuç olarak Almanya mukimlerinin Türkiye'deki bankalar ve diğer finansal kuruluşlardan elde edecekleri faiz gelirlerini vergileme hakkı Almanya'ya aittir. Ancak, Türkiye'nin de kaynak Devlet olarak bu gelirler üzerinden gerçek lehtarın Almanya mukimi olması durumunda en fazla %10 oranında vergi alma hakkı bulunmaktadır. Ancak, iç mevzuatımızda bu tür gelirlerin vergilendirilmesinde daha düşük bir oran belirlenmişse vergileme bu düşük oran üzerinden yapılacaktır. Türkiye'de elde edilen faiz gelirleri kaynağa vergi kesintisi yapılmak suretiyle vergilendirildiğinden ayrıca beyan edilmesine gerek bulunmamaktadır. Türkiye'de elde edilen faiz gelirleri için ödenecek vergi, Anlaşmanın 22 nci maddesi uyarınca Almanya'da ödenecek olan vergilerden mahsup edilecektir.

Konu ile ilgili olarak Gelir İdaresi Başkanlığının yayımladığı rehberde yer alan örnek şu şekildedir;

Örnek: Almanya'da yaşayan Kemal Bey, Türkiye'deki İzmir Bankacılık A.Ş.'de bulunan mevduat hesaplarından 2014 yılında 7.000 TL faiz geliri elde etmiştir. Kemal Bey'in elde ettiği bu faiz geliri Almanya'da vergilendirilmekle birlikte, Türkiye'nin de bu geliri % 10 oranında vergileme hakkı olacaktır. Ancak, bu şekilde Türkiye'de ödenen vergi, Kemal Beyin Almanya'da ödeyeceği vergilerden mahsup edilecektir.

Konu ile ilgili olarak Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından Türkiye Cumhuriyeti Berlin Büyükelçiliği'ne verilen bilgi şu şekildedir;

Özelge 1³⁷; “İlgide kayıtlı yazınızda, Almanya'da ikamet eden vatandaşlarımızın Merkez Bankası nezdinde açtıkları hesaplardan elde ettikleri faiz gelirinin iki Devlet arasında uygulanmakta olan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması hükümlerine göre ne şekilde vergilendirileceği konusunda bilgi istenilmektedir.

...

Bu hüküm çerçevesinde Almanya'da mukim kabul edilen Türk vatandaşlarının Türkiye'de doğan faiz gelirleri, anılan maddenin 1 inci fıkrası hükmü çerçevesinde Almanya'da vergilendirilecek; ancak, Türkiye'de

37 Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından verilen 19/03/2001 tarih ve B.07.0.GEL.0.85/8500-24/014447 sayılı bilgilendirme yazısı

doğmuş bir faiz geliri olduğundan, 2 nci fıkra hükümlerine göre faiz tutarının % 15'ini aşmayacak şekilde Türkiye'de de vergiye tabi tutulabilecektir.

Türkiye'de bu şekilde ödenen vergi ise, Anlaşmanın "Mukim Olunan Devlette Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi"ne ilişkin 23'üncü maddesinin 2 nci fıkrasının (b) bendi hükmüne göre, Almanya'da gelir üzerinden ödenecek vergilerden mahsup edilecektir.

Bununla beraber, mahsup edilecek vergi bu faiz geliri üzerinden mahsuptan önce hesaplanan Alman vergisini aşamayacaktır."

5. Gayrimaddi Hak Bedelleri (Md-12)

Türk-Alman ÇVÖA'nın 12'nci maddesinin ilk fıkrasında, bir Akit Devlette doğan ve diğer Akit Devletin bir mukimine ödenen gayrimaddi hak bedellerinin, bu diğer (mukim) Devlette vergilendirileceği belirtildikten sonra ikinci fıkrada aynı temettü gelirlerinde olduğu gibi kaynak Devlete sınırlı vergilendirme yetkisi verilmiştir. Buna göre, gayrimaddi hak bedelinin gerçek lehdarı diğer Akit Devletin bir mukimi ise, kaynak Devletin bu şekilde alabileceği vergi gayrimaddi hak bedelinin gayrisafi tutarının yüzde 10'unu aşmayacaktır. Ancak iç mevzuatta bu tür gelirlerin vergilendirilmesinde daha düşük bir oran belirlenmişse vergilemenin bu düşük oran üzerinden yapılacağı tabidir.

Yine temettü gelirlerinde olduğu gibi bir Akit Devlet mukimi olan gayrimaddi hak bedelinin gerçek lehdarı, bedeli ödeyenin mukim olduğu diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla orada ticari faaliyette bulunursa veya bu diğer Devlette yer alan sabit bir yer vasıtasıyla serbest meslek faaliyeti icra ederse ve söz konusu bedelin ödendiği hak veya varlık ile bu işyeri veya sabit yer arasında etkin bir bağ bulunmaktaysa, bu durumda, olayına göre ticari kazançla ilişkin olan 7'nci veya serbest meslek kazancına ilişkin 14'üncü madde hükümleri uygulanacaktır.

Sonuç olarak Almanya mukimlerinin Türkiye'den elde edecekleri gayrimaddi hak bedellerini vergileme hakkı, temettü ve faizde olduğu gibi Almanya'ya aittir. Ancak, Türkiye'nin de kaynak Devlet olarak bu gelirler üzerinden gerçek lehtarın Almanya mukimi olması durumunda en fazla %10 oranında vergi alma hakkı bulunmaktadır. Ancak, iç mevzuatımızda bu tür gelirlerin vergilendirilmesinde daha düşük bir oran belirlenmişse vergileme

bu düşük oran üzerinden yapılacaktır.

İç mevzuatımıza göre gayrimenkul sermaye iradı olarak kabul edilen gayrimaddi haklar kaynakta tevkif suretiyle vergilendirilmeleri halinde beyanname verilmesine gerek bulunmamaktadır. Ancak söz konusu gelirlerin kaynakta tevkif suretiyle vergilendirilmediği durumlarda bu gelirlerin yıllık beyanname ile yıllık beyanname verilmesinin zorunlu olmadığı durumlarda ise münferit beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir. Türkiye’de elde edilen gayrimaddi hak bedelleri dolayısıyla ödenecek vergi, Anlaşmanın 22 nci maddesi uyarınca Almanya’da ödenecek olan vergilerden mahsup edilecektir.

Konu ile ilgili olarak Gelir İdaresi Başkanlığının yayımladığı rehberde yer alan örnek şu şekildedir;

Örnek: Almanya’da ikamet eden bilgisayar mühendisi Mustafa Bey, kendisinin geliştirdiği bilgisayar mühendisliği ile ilgili yazılımın kullanım hakkını, Türkiye’de Lidya A.Ş.’ye vermiş ve bunun karşılığında 2013 yılında brüt 300.000 TL gelir elde etmiştir.

Anlaşma uyarınca Mustafa Bey’in elde ettiği geliri vergileme hakkı Almanya’ya ait olmakla birlikte Türkiye de bu gelirin %10’unu aşmamak üzere vergileme hakkına sahiptir. Dolayısıyla, Mustafa Bey’in bu gelir için Türkiye’de ödeyeceği vergi azami 30.000 TL (300.000 x %10) olacaktır. Söz konusu verginin kaynakta kesinti suretiyle alınmış olması halinde Türkiye’de beyanname verilmeyecek, kesinti yapılmamış olması halinde ise beyanname verilmesi gerekecektir. Bu şekilde Türkiye’de ödenen vergi ise, Almanya’da ödenecek olan vergiden mahsup edilecektir.

Konu ile ilgili olarak Gelir İdaresi Başkanlığı Tarafından verilen özelgeler şu şekildedir;

Özelge 1³⁸; “İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; Almanya merkezli bir şirkete yapacağınız server ve ...yazılım kullanım bedeli ödemeleriniz üzerinden tevkifat yapıp yapılamayacağı ... hususunda Başkanlığımız görüşünü talep etmekteyiz.

...

Bu hüküm ve açıklamalara göre, Almanya’da mukim şirkete nakden veya

38 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 23.08.2013 tarih ve 11395140-105[313-2012/ VUK-1- ...]-1325 sayılı Özelge

hesaben gayrimaddi hak bedeli niteliğindeki server ve ... yazılım kullanım ödemeleriniz üzerinden Türkiye Cumhuriyeti ile Almanya Federal Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi ve Vergi Kaçakçılığını Önleme Anlaşmasının 12 nci maddesinin 2 nci fıkrasına göre 10% oranında kurumlar vergisi tevkifatı yapmanız gerekmektedir.

Diğer taraftan, Anlaşma hükümlerinin iç mevzuata göre değişiklik getirdiği durumlarda Anlaşma hükümlerinden yararlanmak isteyen Almanya mukimlerinin Almanya’da tam mükellef olduklarını ve tüm dünya kazançları üzerinden bu ülkede vergilendirildiklerini Almanya yetkili makamlarından alınacak bir belge (mukimlik belgesi) ile kanıtlamaları ve bu belgenin aslı ile noterce veya Almanya’daki Türk Konsolosluklarınca tasdik edilen Türkçe tercümesinin bir örneğinin vergi sorumlularına ibraz edilmesi gerekmektedir. Vergi sorumluları teslim aldıkları bu belgeyi gerektiğinde yetkili makamlara ibraz etmek üzere muhafaza edeceklerdir. Söz konusu belgenin ibraz edilememesi durumunda ise ilgili Anlaşma hükümleri yerine iç mevzuat hükümlerimizin uygulanacağı tabiidir.”

Özelge 2³⁹; “Özelge talep formunuzun incelenmesinden, şirket hisselerinizin % 99,99 una sahip Almanya mukimi ... tarafından yapıldığı belirtilen marka-patent-telif masrafları gibi harcamaların aylık olarak iştiraki olan firmalara paylaştırılması sonucu Şirketiniz tarafından cironuzun % 2 sine tekabül eden bir tutarın ilişkili kişi ... ye ödendiği anlaşılmıştır. Ancak, Almanya’da mukim ilişkili şirket tarafından yapılan masraflarla ilgili olarak, Şirketinizin faaliyetleri dolayısıyla bu masraflara katlanmasına gerek olup olmadığı, ödemelere konu olan hizmetlerin fiilen verilip verilmediği, marka-patent ve telif masraflarına ilişkin hizmetlerle şirketinizin kazancının elde edilmesi ve idamesi arasında illiyet bağı bulunup bulunmadığı gibi bilgilere yer verilmediği anlaşılmıştır.

...

Buna göre; Almanya’da mukim hâkim ortağınız tarafından kullanım hakkı alınan gayrimaddi hakların bir sözleşmeye istinaden alt lisanslamasının mümkün olması ve alt kullanım hakkı için hâkim ortak şirkete ödeme yapılması durumunda, ödenecek tutarlar üzerinden % 10 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir.”

39 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 12.09.2017 tarih ve B.07.1.G İB.4.34.17.01-130-283472 sayılı Özelge

Özelge 3⁴⁰; “İlgide kayıtlı özelge talep formunda, Almanya mukimi ... firmasından geçici kabul rejimi kapsamında asfaltlama makineleri temin ettiğiniz, ayrıca anılan yabancı şirket tarafından gönderilen personeli, asfaltlama makinelerinin kullanımında ve asfaltlama ile ilgili diğer yan işlerde çalıştırdığınız belirtilerek, bu işlemler karşılığında yabancı şirkete ödenen bedeller üzerinden kurumlar vergisi tevkifatı yapıp yapılmayacağı ile anılan yabancı şirketin Türkiye’de mükellefiyet tesis ettirmesinin gerekip gerekmediği hususlarında görüş talep ettiğiniz anlaşılmıştır.

...

Bu hükümler uyarınca, Almanya mukimi ... firmasından geçici kabul rejimi ile temin ettiğiniz asfaltlama makineleri için yaptığınız ödemelerin gayrimaddi hak bedeli olarak değerlendirilmesi ve bu ödemeler üzerinden Anlaşmanın 12 nci maddesi uyarınca en fazla % 10 oranında vergi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

...

Diğer taraftan, Almanya mukimi şirket tarafından Türkiye’de görevlendirilen personelin elde edecekleri ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde ise Anlaşma’nın “Bağımlı Kişisel Faaliyetler”e ilişkin 15 inci maddesi hükümlerinin uygulanacağı tabiidir.”

Özelge 4⁴¹; “İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda,’a ait gösterilerin yayma, dağıtma, izlenme ve benzeri haklarını satın aldığınızı, Almanya mukimi bulunan şirketle Şirketiniz arasında sanatçının gösterilerinin belli bir bölümünün veya tümünün internet üzerinden sitesinde yayınlanması konusunda anlaşmaya varıldığını, sitesi yurtdışı merkezli olup yurt dışında faaliyetini sürdürdüğü, ile anlaşması bulunan Almanya mukimi olan şirketin beğenilme oranına göre Şirketinize bir bedel ödeyeceği,’a ait gösterilerin izlenme oranının büyük kısmını Türkiye’nin oluşturduğunu belirterek, ... çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına göre vergilemenin nasıl olacağı konusunda Başkanlığımızın görüşü sorulmaktadır.

...

40 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 18.08.2015 tarih ve B.07.1.G IB.4.34.16.01-125[30-2012/368]-75341 sayılı Özelge

41 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 24.04.2014 tarih ve 9044742-KDV.1-1176 sayılı Özelge

Buna göre, gayrimaddi hak niteliğini haiz C.. Y... gösterilerinin kullanımı karşılığında Almanya mukimi şirket tarafından Türkiye mukimi şirkete yapılan ödemeler üzerinden Almanya'nın %10'u aşmayan bir oranda vergi alma hakkı bulunmaktadır. Öte yandan, maddede sözü edilen “gerçek lehdar” terimiyle, gayrimaddi hak bedelini kullanma hakkına sahip olan kişiler kastedilmektedir. Diğer bir ifadeyle, sözleşmeye veya yasal bir yükümlülüğe bağlı olarak ödemeyi bir başka kişiye aktarmakla yükümlü olan (acente, vekil, temsilci, yediemin, kayyum vb.) kişi ve kurumlar gerçek lehdar olarak kabul edilmemektedirler. Böyle bir durumda, ödemenin aktarılması gereken gayrimaddi hak bedelinin gerçek lehdarı Türkiye mukimi değilse anlaşmada öngörülen düşük orandan faydalanması mümkün değildir.

...

Bu hükümlere göre, tam mükellef olan Şirketinizin'a ait gösterilerin yayma, dağıtma, izleme ve benzeri haklarının satın alınmasından doğan ve Almanya mukimi şirket ile anlaşarak internet sitesinden yayınlanacak olan gösterilerden izlenme ve beğenilme oranına göre elde edeceği kazancın, kurum kazancınıza dahil edilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, Şirketinizin bu kazançla ilişkin olarak Almanya'da ödeyeceği kurumlar vergisi ve benzeri vergilerin, anılan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının 22 nci maddesi ve 5520 sayılı Kanununun 33 üncü maddesi ve 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklamalar çerçevesinde kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkündür.”

Özelge 5⁴²; “İlgide kayıtlı özelge talep formu ve ek açıklama dilekçelerinizde, şirketinizin bazı ülkelerin futbol ligi sonuçları hakkında istatistiki bilgi sağlamak üzere internet sitesi kurduğu ve bu hizmetleri sunabilmek için .. Almanya'da mukim bir firmadan hosting hizmeti alındığı belirtilerek, yurt dışından temin edilen söz konusu hizmetler karşılığında yapılan ödemeler üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapıp yapılmayacağı hususlarında görüş talebinde bulunulduğu anlaşılmaktadır.

...

Buna göre, Almanya mukimi şirketten alınan hosting hizmeti için yapılan ödemelerin Türkiye - Almanya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının 12 nci maddesinin üçüncü fıkrası kapsamında gayrimaddi hak bedeli

42 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 01.10.2020 tarih ve 62030549-125[30-2017/231]-721628 sayılı Özelge

olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Söz konusu Anlaşmasının 12 nci maddesinin birinci fıkrasına göre bu kazançları vergilendirme hakkı Almanya'ya ait olmakla birlikte, aynı maddenin ikinci fıkrasına göre bahsi geçen kazançlar üzerinden Türkiye'nin de vergi alma hakkı bulunmaktadır. Anlaşmanın Türkiye'ye vergileme hakkı verdiği durumlarda vergileme iç mevzuat hükümlerimize göre yapılacak; ancak, Türkiye'de alınacak vergi söz konusu ödemenin gayrisafı tutarının yüzde 10'unu aşmayacaktır."

6. Sermaye Değer Artış Kazançları (Md-13)

Türk-Alman ÇVÖA'nın 13'üncü maddesinde;

a-Bir Akit Devlet mukimince,

- Diğer Akit Devlette yer alan ve 6'ncı maddede belirtilen gayrimenkul varlıkların elden çıkarılmasından sağlanan kazançların,
- Değerinin yüzde ellisinden fazlası, doğrudan veya dolaylı olarak diğer Akit Devlette bulunan gayrimenkul varlığı temsil eden hisse senetleri ve benzeri hakların elden çıkarılmasından sağlanan kazançların,
- Uluslararası trafikte İşletilen gemi veya uçakların veya söz konusu gemi veya uçakların işletilmesiyle ilgili menkul varlıkların elden çıkarılmasından sağladığı kazançların,

Bu diğer (kaynak) Devlette vergilendirilebileceği,

b- Bir Akit Devlet teşebbüsünün diğer Akit Devlette sahip olduğu bir işyerinin ticari varlığına dahil menkul varlıkların veya bir Akit Devlet mukiminin diğer Akit Devlette serbest meslek faaliyeti icra etmek üzere kullandığı sabit bir yere ait menkul varlıkların elden çıkarılmasından doğan kazançların ise, bu işyerinin (yalnız veya tüm teşebbüsle birlikte) veya sabit yerin elden çıkarılmasından doğan kazanç da dahil olmak üzere, bu diğer (kaynak) Devlette vergilendirilebileceği,

Belirtilmiştir.

Yukarıda belirtilenlerin dışında kalan varlıkların (örneğin iştirak payları, hisse senetleri) elden çıkarılmasından sağlanan sermaye değer artış kazançları, iktisap ve elden çıkarma arasındaki süre bir yılın altındaysa diğer (kaynak) Devlette, süre bir yılı aşarsa yalnızca elden çıkarmanın mukim

olduğu Akit Devlette vergilendirilecektir.

Bununla birlikte, değerinin yüzde ellisinden fazlası, doğrudan veya dolaylı olarak diğer Akit Devlette bulunan gayrimenkul varlığı temsil eden hisse senetleri ve benzeri hakların elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar ile yukarıda belirtilenler dışında kalan kazançlar üzerinden ödenen vergiler 22'nci madde kapsamında mahsup edilebilecektir. Bunlar dışında 6'ncı maddede belirtilen gayrimenkul varlıkların elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar 22'nci madde kapsamında istisna kabul edilecektir.

Konu ile ilgili olarak Gelir İdaresi Başkanlığının yayımladığı rehberde yer alan örnekler şu şekildedir;

Örnek 1: “Almanya’da yaşayan Fatoş Hanım, memleketi Kayseri’de bulunan evini satmıştır. Fatoş Hanım’ın bu satış dolayısıyla elde ettiği geliri vergileme hakkı, gayrimenkul Türkiye’de bulunduğundan Türkiye’ye ait olacaktır. Türkiye’de elde edilen bu gelir Almanya’da vergiden istisna edilecektir.”

Örnek 2: “Almanya’da yaşayan Ali Bey, 2013 Şubat ayında Türkiye’deki bir şirketin çıkardığı hisse senetlerini satın almış ve 2013 Kasım ayında da bu hisseleri elden çıkarmıştır. Ali Bey’in bu hisselerin satışından elde ettiği gelir, alış ve satış tarihleri arasındaki süre bir yılı geçmediği için Türkiye’de iç mevzuat hükümlerimize göre vergilendirilecektir. Türkiye’de ödenen vergi ise Ali Bey’in Almanya’da ödeyeceği vergiden mahsup edilecektir. Ali Bey’in, söz konusu gelirin Türkiye’de vergi kesintisine tabi tutulması halinde beyanname vermesine gerek bulunmamaktadır.

Ali Bey bu hisse senetlerini 2014 Nisan ayında elden çıkarmış olsaydı, bir yıldan fazla sürede elde tutulmuş olacağından bu hisselerin satışından elde edilen gelirin Almanya’da vergilendirilmesi gerekecekti.”

Konu ile ilgili olarak Gelir İdaresi Başkanlığı Tarafından verilen özelge şu şekildedir;

Özelge 1⁴³; “İlgi (c)de kayıtlı özelge talep formunda, ... Vergi Dairesi Müdürlüğü’nün ... vergi kimlik numaralı mükellefi olduğunuzu, şirketinizin sermayesinin 500.000,00-TL olduğunu ve tamamının ödendiğini, Almanya’dan bir fon kuruluşunun şirketinize ortak olmayı teklif ettiğini ve

43 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 10.01.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 5-104 sayılı Özelge

şirket sermayenizin 980.000,00-TL'ye yükseltilecek toplam 480.000,00-TL'lik ortaklık vereceğini, bunun karşılığında fon kuruluşunun 85.000.000 EURO bedel ödeyeceğini belirterek, hisse senetlerinin itibari değeri ile satış değeri arasındaki olumlu farkın kurumlar vergisinden istisna olup olmadığı ile yabancı fon kuruluşunun ortaklıktan çıkmak istediğinde ve mevcut hissesini ortaklara veya üçüncü şahıslara satması durumunda elde edeceği kazancın vergilendirilmesi hususlarında Başkanlığımız görüşlerini sormaktasınız.

...

Bu hüküm ve açıklamalara göre, şirketinizin 980.000,00-TL'ye arttırılacak sermayesinin 480.000,00-TL olan bölümüne karşılık Almanya mukimi yabancı bir fon kuruluşundan almış olduğu 85.000.000 EURO'luk teklif sonucunda oluşan olumlu farkın 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendi uyarınca kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan, Almanya mukimi fon kuruluşunun şirketinizin hisselerini elden çıkarması dolayısıyla sağlayacağı kazancın, alış ve satış arasındaki sürenin bir yılı aşması ve gelirin, Türkiye-Almanya ÇVÖ Anlaşmasının fesh edildiği 01.01.2011 tarihinden önce elde edilmiş olması koşuluyla, söz konusu Anlaşmanın 13 üncü maddesinin 3 üncü fıkrası uyarınca yalnızca Almanya'da vergilendirilmesi gerekmektedir. Alış ve satış arasındaki sürenin bir yılı aşmaması ya da gelirin 01.01.2011 tarihinden sonra elde edilmesi halinde ise söz konusu kazanç, iç mevzuat hükümlerimiz çerçevesinde Türkiye'de de vergilendirilebilecektir.⁴⁴

Bu durumda, hisselerin satış işleminin Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesi hükümleri çerçevesinde banka veya aracı kurumlar vasıtasıyla yapılması halinde, anılan maddenin birinci fıkrasına göre alış ve satış bedelleri üzerinden tevkifat yapılmak suretiyle, satışın banka veya aracı kurumlar vasıtasıyla yapılmaması halinde ise Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 81 inci maddesi hükmüne göre belirlenecek kazanç, Kurumlar Vergisi Kanununun özel beyana ilişkin hükümlerine göre vergilendirilecektir.”

7. Serbest Meslek Kazançları (Md-14)

Türk-Alman ÇVÖA'nın 14'üncü maddesinde “Serbest meslek faaliyetleri”

44 Özelge tarihinin fesihten sonra yenilenen Türk-Alman ÇVÖA'nın Resmi Gazetede yayım tarihi olan 24.01.2012 tarihinden önce olması sebebiyle özelgede bu yönde bir açıklama yer almaktadır.

teriminin, doktorların, avukatların, mühendislerin, mimarların, dışçilerin ve muhasebecilerin bağımsız faaliyetlerinin yanı sıra, özellikle bağımsız olarak yürütülen bilimsel, edebi, artistik, eğitici veya öğretici faaliyetleri kapsamına aldığı belirtilmiştir.

Bir Akit Devletin mukimi olan bir **gerçek kişinin**⁴⁵ serbest meslek hizmetleri veya bağımsız nitelikteki diğer faaliyetleri dolayısıyla elde ettiği gelir,

a) Bu kişi, bu diğer Devlette, söz konusu hizmet veya faaliyetleri icra etmek amacıyla sürekli kullanabileceği **sabit bir yere** sahip ise veya

b) Bu kişi, bu diğer Devlette, söz konusu hizmet veya faaliyetleri icra etmek amacıyla, 12 aylık herhangi bir kesintisiz dönemde, bir veya birkaç seferde toplam **183 gün** veya daha uzun bir süre kalırsa,

Diğer Akit Devlette vergilendirilebilir.

Görüleceği üzere Türk-Alman ÇVÖA'nın 14'üncü maddesinde “mukim” yerine “mukim olan bir gerçek kişi” terimi kullanılmıştır. Dolayısıyla, serbest meslek ve benzeri faaliyetlerden doğan kazancın vergilendirme yetkisinin paylaşımında gerçek kişiler açısından 14'üncü madde kapsamındaki unsurlar dikkate alınacak, teşebbüsler içinse 5'inci maddede yer verilen özel bir hüküm dolayısıyla hizmet iş yerinin oluşumu koşuluna bağlı olarak 7'nci maddedeki ticari kazanç hükmü devreye girecektir.

Ayrıca 14'üncü maddede “sabit yer” ve “kalma süresi” unsurları birlikte alternatif bağlama noktaları olarak tanımlanmıştır.

Eğer faaliyet Türkiye’de bir sabit yer vasıtasıyla icra edilirse Türkiye’nin vergilendirme yetkisi oluşmaktadır. Sabit yerin oluşup oluşmadığının tespitinde, faaliyetin niteliğine uygun olarak kullanılan yerin münhasıran söz konusu faaliyete tahsis edilmesi gerekli değildir. Başka bir gerçek veya tüzel kişi ile paylaşılması veya başka bir kişiye ait olması durumu, bu yerin işe ilişkin olma vasfını değiştirmeyecektir.

Anlaşmada iş yeri ya da sabit yer unsurunun yanı sıra “kalma süresi”

45 Türk-Alman ÇVÖA'nın 14 üncü maddesinde yalnızca anlaşmaya taraf olan bir akit devlet mukimi **gerçek kişinin** diğer akit devlette icra ettiği serbest meslek faaliyetlerinden veya bağımsız nitelikteki diğer faaliyetlerinden elde edilen gelirlerinin vergilendirilmesine ilişkin düzenleme yapılmıştır. Dolayısıyla, bir akit devlet mukimi olan **tüzel kişi** veya **teşebbüslerin** diğer akit devlette icra ettiği serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen gelirlerini vergilendirme yetkisinin olup olmadığı anlaşmanın 5'inci ve 7'nci maddelerinde yer alan düzenlemelere göre tespit edilecektir.

unsuru da Türkiye'nin vergilendirme yetkisinin belirlenmesi için kullanılan ilave unsur veya unsurlar olarak yer almaktadır. Anlaşmanın uygulanmasında, Almanya mukiminin Türkiye'de iş yeri ya da sabit yeri bulunmasa bile Türkiye'nin vergi alma yetkisinin oluşup oluşmadığının belirlenmesi için kalma süresi unsuruna da bakılması gerekmektedir.

Konu ile ilgili olarak 4 Seri No.lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği'nde yapılan açıklamalara göre;

-Bir vergilendirme döneminde, serbest meslek faaliyetleri ile ilgili olarak Türkiye'nin vergilendirme yetkisinin kalma süresine dayalı olarak oluşabilmesi için ilgili mali yıl içinde başlayan veya sona eren herhangi bir on iki aylık dönemde bir veya birkaç seferde toplam 183 gün veya daha fazla süre Türkiye'de kalınması gerekmektedir. Gelir vergisi uygulamasında vergilendirme dönemi takvim yılından oluştuğu için, ilgili takvim yılında başlayan veya sona eren herhangi bir on iki aylık dönemde bir veya birkaç seferde toplam 183 gün veya daha fazla Türkiye'de kalınması durumunda Türkiye'nin vergi alma yetkisi oluşacaktır.

-Kalma süresinin hesabında, kişinin serbest meslek faaliyeti icra etmek amacıyla Türkiye'de fiziki olarak bulunduğu günler Türkiye'de bulunma süresi olarak dikkate alınır. Hesaplamaya; Türkiye'de 24 saatten daha kısa süreyle kalınan gün tam gün olarak, varış günü, ayrılış günü, Cumartesi ve Pazar günleri, ulusal tatil günleri, faaliyet öncesindeki, sırasındaki ve sonrasındaki tatil günleri, eğitim veya malzemelerin gecikmesi gibi nedenlerle kısa ara vermeler, hasta olunan günler ve aileden birinin öldüğü veya hasta olduğu günler gibi, Türkiye'de geçirilen diğer tüm günler dâhil edilir. Ancak Türkiye dışındaki iki ülke arasında yapılan seyahat sırasında, Türkiye'den transit geçiş yapılan günler hesaplamanın dışında tutulur.

Sürenin hesaplanmasında önem arz eden bir husus da Türkiye'de icra edilen birden fazla serbest meslek faaliyetinin bir zaman dilimi içinde bir arada ifa edilmesi durumudur.

Böyle bir durumda Türkiye'de fiilen bulunulan günlerin hesaplanmasında mükerrer gün sayımını önlemek için birbiriyle çakışan günlerin süre hesaplanmasında tam gün olarak bir defa dikkate alınması gerekmektedir.

4 Seri No'lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği'nde yer alan örnekler şu şekildedir;

Örnek 1: “Dar mükellef gerçek kişi, Türkiye’de iki ayrı serbest meslek faaliyeti icra etmek üzere 01.08.2016 tarihinde Türkiye’ye gelmiş ve 31.12.2016 tarihinde Türkiye’den ayrılmıştır. Türkiye’de faaliyet süreleri aşağıdaki gibidir.

	Faaliyet Dönemi	Türkiye’de Kalma Süresi
1. Faaliyet	01.08.2016-31.12.2016	153 gün
2. Faaliyet	01.09.2016-30.11.2016	91 gün

Dar mükellef serbest meslek erbabının Türkiye’de icra ettiği iki ayrı faaliyet için tahsis ettiği gün sayısı (153+91=)244 gün olmakla birlikte birbiriyle çakışan günlerin (91 gün) bir defa dikkate alınacak olması nedeniyle Türkiye’de icra edilen faaliyet süresi (244-91=)153 gün olmakta ve bu durumda da kaynak devlet olarak Türkiye’nin vergilendirme hakkı bulunmamaktadır.”

Örnek 2: “İngiltere mukimi Best Co. Türkiye’de mukim Birden A.Ş.’ye danışmanlık hizmeti vermek için;

- 01/03/2018 tarihinde 90 günlüğüne yedi personelini,
- 25/07/2018 tarihinde 80 günlüğüne dokuz personelini,
- 15/12/2018 tarihinde 25 günlüğüne üç personelini

Türkiye’ye göndermiştir. Best Co.’nun Türkiye’de bir iş yeri bulunmamaktadır.

...

Türkiye’de iş yeri bulunmadığından, Best Co. açısından ikinci unsur olan sürenin dikkate alınarak değerlendirme yapılması gerekmektedir. Sürenin hesaplanmasında öncelikle 12 aylık dönemin başlangıç ve bitiş tarihleri tespit edilir. Herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemin başlangıç tarihi personelin serbest meslek faaliyeti icra etmek üzere Türkiye’ye geldiği ilk tarihtir. Olayda başlangıç tarihi 01/03/2018’tir. Bitiş tarihi ise başlangıç tarihine 12 aylık süre eklenerek bulunur. Olayda bitiş tarihi 01/03/2019’dur.

Başlangıç ve bitiş tarihleri belirlendikten sonra başlangıç tarihinden itibaren kesintisiz 12 aylık dönemde faaliyetin icra edildiği toplam gün sayısı, Türkiye’de bu işi ifa eden personel sayısı dikkate alınmaksızın bulunur. Buna göre hesaplanan süre $90 + 80 + 25 = 195$ gündür.

Olayda Best Co.’nun Türkiye’deki faaliyetinin icra edildiği süreler herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde toplam 183 günü aştığı için bu faaliyetinden elde ettiği geliri Türkiye’nin vergilendirme hakkı bulunmaktadır.”

Bilindiği üzere dar mükelleflerin Türkiye’de elde edilen ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş serbest meslek kazançları için yıllık beyanname verilmesine gerek bulunmamaktadır. Ancak herhangi bir tevkifat yapılmamışsa bu gelir için yıllık beyanname verilmesi gerekmektedir.

Söz konusu kazançlar dolayısıyla Türkiye’de vergi ödenmesi durumunda bu vergi nihai vergi olacak, söz konusu kazançlar, Almanya’da vergiden istisna edilecektir.

Konu ile ilgili olarak Gelir İdaresi Başkanlığının yayımladığı rehberde yer alan örnekler şu şekildedir;

Örnek 1: “Almanya’da yaşayan Barış Bey, Türkiye’de yaşayan arkadaşı Uygur Bey’in Ankara’da bulunan tercüme şirketinden tercüme işleri almıştır. Barış Bey tercümelerini evinde yapmakta ve Ankara’daki tercüme bürosuna e-posta ile göndermektedir. Barış Bey bu hizmet karşılığında 2014 yılında 10.000 TL gelir elde etmiştir.

Barış Bey bu hizmeti Türkiye’ye gelmeksizin Almanya’da ifa ettiğinden, bu geliri vergilendirme hakkı yalnızca Almanya’ya ait olacaktır. Türkiye’ye gelmeksizin gerçekleştirilen bu faaliyetler nedeniyle ödeme sırasında vergi kesintisi de yapılmayacaktır.

Ancak, Barış Bey bu işlerini yürütebilmek için Ankara’da sürekli kullanabileceği bir ofis açarsa ya da bu işlerini yürütebilmek amacıyla 12 aylık herhangi bir kesintisiz dönemde, bir veya birkaç seferde toplam 183 günden fazla bir süre Türkiye’de kalırsa bu geliri vergileme hakkı Türkiye’ye ait olacaktır.”

Örnek 2: “Almanya’da yaşayan Cumhuriyet Bey, İzmir’de yerleşik Yeşil A.Ş.’ye tropikal kelebek bahçesi ve müzesi yaptırılması ve işletilmesi için ön uygulama projesi hazırlamıştır. Cumhuriyet Bey, bu hizmeti karşılığında 2014 yılında 250 bin TL gelir elde etmiştir. Ayrıca Cumhuriyet Bey, söz konusu hizmeti yerinde takip etmek amacıyla 2014 yılında Ocak ayından Eylül ayına kadar Türkiye’de bulunmuştur. Cumhuriyet Bey Ocak ayından Eylül ayına kadar Türkiye’de kalarak bu hizmeti ifa ettiğinden (Türkiye’de kalma süresi

183 günü aştığından), söz konusu hizmet karşılığında elde ettiği bu geliri vergileme hakkı Türkiye'ye aittir.

Türkiye'de bu gelir için vergi tevkifatı yapılması durumunda gelirin beyan edilmesine gerek bulunmamaktadır. Türkiye'de vergilendirilen bu gelir ise, Anlaşmanın 22'nci maddesi uyarınca Almanya'da vergiden istisna edilecektir.”

Konu ile ilgili olarak Gelir İdaresi Başkanlığı Tarafından verilen özeldeler şu şekildedir;

Özelge 1⁴⁶; “İlgide kayıtlı özelge talep formu ve dilekçelerde, Almanya mukimi bir firmadan işletmede kullanmak üzere SAP tabanlı bir lojistik/muhasebe programının lisans kullanım hakkı ve bu programla ilgili olarak geliştirme ve danışmanlık hizmeti alınacağı belirtilerek, Almanya mukimi firmaya yapılacak ödemelerin ÇVÖA'na göre nasıl vergilendirileceği ... hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

...

Bu hükiim ve açıklamalara göre, Almanya mukimi firmaya gayrimaddi hak bedeli niteliğindeki SAP tabanlı bir lojistik/muhasebe programının lisans kullanım hakkı karşılığında yapılan ödemeler üzerinden Türkiye Cumhuriyeti ile Federal Almanya Cumhuriyeti Arasında Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nın 12 nci maddesinin ikinci fıkrasına göre %10 oranında kurumlar vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

Diğer taraftan, Almanya mukimi firmanın Türkiye'ye gelmeksizin icra edeceği geliştirme ve danışmanlık faaliyetleri dolayısıyla elde edeceği gelirleri vergileme hakkı yalnızca Almanya'ya ait olacaktır. Ancak bu hizmet veya faaliyetler Anlaşmanın 5 inci maddesi kapsamında Türkiye'de herhangi bir 12 aylık dönemde 6 ay veya daha uzun bir sürede icra edilirse Türkiye'nin de bu gelirleri vergileme hakkı bulunmaktadır.

Almanya mukimi teşebbüslerin Türkiye'de icra edecekleri serbest meslek faaliyeti, bu teşebbüslerin personeli vasıtasıyla Türkiye'de yapacakları serbest meslek faaliyetlerini ifade etmektedir. Faaliyetin Türkiye'de icra edilmesi durumunda, yaptıkları serbest meslek ödemeleri doğduğu sırada,

46 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 09.01.2017 tarih ve 62030549-125[30-2012/287]-7305 sayılı Özelge

istihkak sahibi teşebbüsün faaliyet icrası amacıyla Türkiye’de herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde 6 ay veya daha uzun bir süre kalıp kalmama durumunu bilemeyeceğinden söz konusu ödemeler üzerinden vergi tevkifatını yapmak durumundadırlar. Kendilerine yapılan ödemelerden vergi tevkifatı yapılan teşebbüsler Anlaşma hükümleri çerçevesinde bu ödemelerin Türkiye’de vergilendirilmemesinin gerektiği durumlarda, bizzat veya vekilleri vasıtasıyla, tevkif edilen vergilerin iadesi için ilgili vergi dairesine başvurabileceklerdir.”

Özelge 2⁴⁷; “İlgide kayıtlı özelge talep formu ve dilekçenizde, Türk vatandaşı iken yaklaşık 15-20 yıl önce Alman vatandaşlığı hakkı da kazanarak çifte vatandaş olduğunuzu, Ocak-Şubat-Mart-Nisan-Ekim-Kasım ve Aralık aylarında Almanya’da ikamet etmekte iken yılın kalan beş ayında Türkiye’de ikamet ettiğiniz, psikolog olarak Almanya’da Alman Sosyal Güvenlik Kurumu ile yapmış olduğunuz sözleşme uyarınca devlet koruması altına alınmış çocukların rehabilitasyonu ve sosyal eğitim işi ile iştigal ettiğinizi, Alman Devleti Sosyal Güvenlik Kurumunca tarafınıza teslim edilen çocuklara Almanya’da hizmet verirken zaman zaman çocukları İlimiz Köyündeki çiftliğinizde yaptırduğunuz spor salonunda da hizmet verdiğinizi, Almanya ve Türkiye’de herhangi bir işyeri, büro, yazıhane veya muayenehanenizin olmadığı, yürüttüğünüz söz konusu faaliyet kapsamında Almanya Sosyal Güvenlik Kurumunca tarafınıza ödenen paraların T. C. Ziraat Bankası Şubesinde bulunan hesabınıza vergi kesilerek yatırıldığı, Türkiye’deki hesabınıza yatırılan paraların Almanya’da verdiğiniz hizmetin devamı niteliğinde olduğu ve çocukları Türkiye’de ağırlamış olmanız nedeniyle ayrıca ücret ödenmediği, Türkiye’de herhangi bir gelirinizin bulunmadığı, Almanya’dan ise Sosyal Güvenlik Kurumunca tarafınıza ödenen ücret ile emeklilik maaşınızın olduğunu belirterek, yapmış olduğunuz faaliyetin ÇVÖA hükümleri uyarınca nasıl vergilendirilmesi gerektiği hususundaki Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

...

Bu çerçevede, Alman Devleti Sosyal Güvenlik Kurumunca tarafınıza teslim edilen çocuklara rehabilitasyon ve sosyal eğitim hizmeti verdiğiniz İlçesi Köyündeki çiftliğinizde yaptırduğunuz spor salonu Anlaşmanın anılan maddesi kapsamında sabit yer olarak değerlendirilmiş olup, serbest

47 İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 28.08.2020 tarih ve 84098128-120.03[61-2017/3]-245058 sayılı Özelge

meslek faaliyetinden elde edilen gelir üzerinden Türkiye'nin de iç mevzuat çerçevesinde vergi alma hakkı bulunmaktadır.

Bu durumda, serbest meslek faaliyeti nedeniyle Türkiye'de elde ettiğiniz gelirler Anlaşmanın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi»ne ilişkin 22 inci maddesinin 2 nci fıkrasının (a) bendi gereğince Almanya'da vergilendirilecek gelirden istisna edilecektir."

Özelge 3⁴⁸; "İlgide kayıtlı özelge talep formunda, yurt içinde vergi mükellefi olan müvekkilinizin yurt dışındaki alacak davası dolayısıyla Almanya Mahkemesinde görülen davada Almanya'da avukatlık hizmeti verdiğiniz, avukatlık hizmet ücretini davanın sonunda aldığınız belirtilerek konu ile ilgili olarak Başkanlığımızdan görüş talep edilmektedir.

...

Bu hükümlere göre, Türkiye mukimi olan şahsınızın Almanya'da icra edeceği serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde edeceği gelirleri; eğer faaliyetler, Almanya'da sabit bir yer vasıtasıyla icra edilirse veya şahsınız, bu faaliyetleri icra etmek amacıyla Almanya'da 12 aylık herhangi bir kesintisiz dönemde 183 günden fazla kalırsa, Almanya'nın vergileme hakkı bulunmaktadır.

Anlaşma hükümlerine göre serbest meslek kazançları yönünden Almanya'da vergi ödenmesi durumunda ödenen bu vergiler; Anlaşmanın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi»ne ilişkin 22 nci maddesinin 1 inci fıkrası çerçevesinde, Türkiye'de mahsup edilecektir."

8. Ücretler (Md-15)

Türk-Alman ÇVÖA'nın "Bağımlı Kişisel Faaliyetler" başlıklı 15 inci maddesinde bir Akit Devlet mukiminin bir hizmet dolayısıyla elde ettiği maaş, ücret ve diğer benzeri gelirlerin diğer Akit Devlette vergilendirilebilmesi için hizmetin bu diğer (kaynak) Akit Devlette ifa edilmiş olması şartı aranmaktadır.

Ancak, bir Akit Devlet mukiminin diğer Akit Devlette ifa ettiği bir hizmet dolayısıyla elde ettiği gelir, eğer:

a) gelir elde eden kişi, diğer (kaynak) Devlette, ilgili mali yıl içinde

48 İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 15.08.2013 tarih ve 67854564-1741-492 sayılı Özelge

başlayan veya biten herhangi bir 12 aylık dönemde, bir veya bir kaç seferde toplam 183 günü aşmayan bir süre kalırsa ve

b) ödeme, diğer (kaynak) Devletin mukimi olmayan bir işveren tarafından veya bu işveren adına yapılırsa, ve

c) ödeme, işverenin diğer (kaynak) Devlette sahip olduğu bir işyerinden veya sabit yerden yapılmazsa,

Yalnızca ilk bahsedilen (mukim) Devlette vergilendirilecektir.

Ancak anlaşmaya ek Protokol'un 6'ncı maddesinde bu hizmetlerin doğrudan veya dolaylı denetimini yapan işveren için yapılmaması veya işverenin hizmet erbabının işiyle ilgili olarak doğacak sonuçların sorumluluk ve riskini üstlenmemesi durumunda vergileme diğer (kaynak) Akit Devlette yapılabilir.⁴⁹ Yani kişiye yapılacak ücret ödemesinin, Anlaşmaya ek Protokol'ün 6'ncı maddesinde bahsedilen türden bir ödeme olması halinde, 15'inci maddenin 2'nci fıkrası hükümleri uygulama dışı kalacak ve vergileme yalnızca 1'inci fıkra hükümleri çerçevesinde yapılacaktır.

Bilindiği üzere dar mükelleflerin Türkiye'de elde ettikleri ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücret gelirleri için beyanname vermelerine gerek bulunmamaktadır. Ancak, tevkif suretiyle vergilendirilmemiş ücret gelirlerinin yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir. Türkiye'de elde edilen ve Türkiye'de vergilendirilen ücret gelirleri Almanya'da vergiden istisna edilecektir. Ücret ödemesinin, Anlaşmaya ek Protokol'un 6'ncı maddesinde bahsedilen türden bir ödeme olması halinde ise Türkiye'de ödenen vergi, Almanya'da ödenecek vergiden mahsup edilecektir.

Konu ile ilgili olarak Gelir İdaresi Başkanlığının yayımladığı rehberde yer alan örnek şu şekildedir;

Örnek 1: Almanya'da mukim XYZ A.Ş. adlı bir firma 01.03.2014 - 01.08.2014 tarihleri arasında Türkiye'de bir otoyol inşaatında çalıştırmak üzere içlerinde Almanya'da yaşayan Ahmet Bey'in de bulunduğu 50 işçi, usta ve mühendisi Bursa'ya getirmiştir. Bu hizmet karşılığında XYZ A.Ş. Ahmet Bey'e 7.000 Euro ücret ödemiştir.

Ahmet Bey tarafından Türkiye'de ifa edilen hizmetin 183 günden kısa sürmesi ve ödemenin Alman işverenin Almanya'daki işyerinden yapılması sebebiyle Türkiye'nin bu gelir üzerinden vergi alma hakkı bulunmamaktadır.

⁴⁹ Burada kasıt işçi kiralayıcılar tarafından kiralanan işçilere ilişkindir.

Dolayısıyla vergileme yalnızca Almanya’da yapılacaktır.

Konu ile ilgili olarak Gelir İdaresi Başkanlığı Tarafından verilen özelgeler şu şekildedir;

Özelge 1⁵⁰; “İlgi (a) da kayıtlı özelge talep formu ile ilgi (b) de kayıtlı dilekçede, Almanya vatandaşı olan ve Almanya ‘da ikamet eden ...’ın Şirketinizin ortağı olduğu ve Almanya’da Şirketinizin işleriyle iştigal ettiği, bu faaliyeti karşılığı kendisine ücret ödendiği belirtilerek, ödenen ücret gelirinin ne şekilde vergilendirileceği hususunda Başkanlığımızdan görüş talep edilmektedir.

...

Yukarıda yer alan hükümlere göre, Şirketinizin ortağı ve Almanya’daki işlerinden sorumlu müdürü ... ‘ın Türkiye-Almanya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının 4 üncü maddesi kapsamında Almanya’da mukim olması durumunda Almanya’da icra ettiği bağımlı faaliyetleri ile ilgili ödenen ücretlerin, Anlaşmanın 15 inci maddesinin birinci fıkrası uyarınca yalnızca Almanya’da vergilendirilmesi gerekmektedir.”

Özelge 2⁵¹; “İlgide kayıtlı özelge talep formu ve ekinin incelenmesinden, Almanya’da ...’da Avrupa ve Afrika Bölgesi için İş Geliştirme Yöneticisi olarak çalıştığınız, şirketiniz tarafından Türkiye şubesinde yerleşik olarak bu bölgeler için çalışmak üzere iki yıllığına görevlendirildiğiniz, Almanya’daki ... İnsan Kaynakları üzerinden maaşınızın gerçekleştirileceği belirtilerek, Türkiye’de gelir vergisi ödeyip ödemeyeceğiniz ile “Car Allowance” olarak ücretinize ek tanımlanan motorlu araç kullanmak için ödenen miktarın vergilendirilmesinin nasıl olacağı hususunda bilgi talep edildiği anlaşılmış olup, konu hakkında Başkanlığımız görüşleri aşağıda açıklanmaktadır.

...

Bu hükümler uyarınca, Türkiye mukimi kabul edilmeniz halinde, tarafınıza yapılan ücret ödemeleri Almanya kaynaklı olsa dahi 15 inci maddenin 1 inci fıkrası uyarınca vergilemenin Türkiye’de, iç mevzuat hükümlerimiz çerçevesinde yapılması gerekmektedir. Almanya mukimi kabul edilmeniz halinde ise, Türkiye’de ifa ettiğiniz hizmetler karşılığında Almanya

50 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 07.10.2015 tarih ve B.07.1.G IB.4.34.16.01-120[61-2015/471]-85032 sayılı Özelge

51 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 07.10.2014 tarih ve 62030549-120[61-2013/544]-1458 sayılı Özelge

tarafından ödenen ücretlerin yalnızca Almanya’da vergilendirilmesi için 15 inci maddenin 2 nci fıkrasının (a), (b) ve (c) bentlerinde yer alan her üç koşulun bir arada sağlanması gerekmektedir. Bu koşullardan birinin ihlali halinde, diğer bir ifadeyle;

- Türkiye’de herhangi bir 12 aylık dönemde 183 günden fazla kalma veya
- ücretin Türkiye mukimi olan bir işveren tarafından ödenmesi veya
- ücretin, işverenin Türkiye’de sahip olduğu bir işyerinden ödenmesi koşullarından birinin gerçekleşmesi durumunda Türkiye’nin de bu geliri vergileme yetkisi olacaktır.

Ancak, Türkiye’de hizmet ifa edecek kişiye yapılacak ücret ödemesinin, Anlaşmaya ek Protokol’ün 6 ncı maddesinde bahsedilen türden bir ödeme olması halinde, 15 inci maddenin 2 nci fıkrası hükümleri uygulama dışı kalacak ve vergileme yalnızca 1 inci fıkra hükümleri çerçevesinde yapılacaktır.

Diğer taraftan, Türkiye’nin de bu ücret gelirini vergileme hakkının bulunduğu durumda ortaya çıkacak çifte vergilendirme sorunu, Anlaşma’nın 22 nci maddesinin 2 nci fıkrası kapsamında çözümlenecektir. Buna göre, vergilemenin Protokol’ün 6 ncı maddesi çerçevesinde yapılması durumunda, Türkiye’de ödenen vergiler Almanya’da ödenecek vergilerden mahsup edilecek; diğer durumda ise (vergilemenin 15/2 çerçevesinde yapılması halinde) istisna edilecektir.

...

Vergileme hakkının Türkiye’de olduğu durumda;

...

Yabancı ülkede bulunan işverenlerce Türkiye’de mukim şahıslara hizmetleri karşılığında yapılacak ödemelerin Türkiye’de vergi tevkifatına tabi tutulması mümkün değildir. Bu nedenle, yabancı ülkelere bulunan işverenden alınan ücretler (varsa Türkiye dahilindeki kazanç ve iratlarıyla birlikte) bir beyanname ile ikâmetgahının bulunduğu yerin vergi dairesine ertesi yılın mart ayında bildirilir ve vergilendirilir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre yurt dışında mukim şirket tarafından Türkiye şubesinde çalışmanız karşılığında tarafınıza yapılan ödemeler ile «car allowance” adı altında motorlu araç kullanmak için yapılan ek ödemenin ücret kapsamında değerlendirilerek Türkiye’de gelir vergisine

tabi tutulması ve ödemelerin doğrudan doğruya yurt dışından yapılması nedeniyle söz konusu ücretlerin Gelir Vergisi Kanununun 95 inci maddesine göre yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.”

Özelge 3⁵²; İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda Şirketinizde bordrolu Yurt Dışı Satış Kanal Geliştirme Yöneticisi olarak çalışan personelinizin görev yerinin Almanya’da olduğu ve orada ikamet ettiği, Alman makamları tarafından vergilendirme yetkilerinin kendi ülkelerinde olduğunun çalışanınıza bildirilmek suretiyle, Şirketinizce çalışanınıza yapılan ücret ödemesi üzerinden Alman makamları tarafından gelir vergisi kesintisi yapıldığı, ayrıca tarafınızca yapılan ücret ödemesi üzerinden Türkiye’de de gelir vergisi kesintisi yapıldığı belirtilerek Türkiye ile Almanya ÇVÖA’na göre, ücret gelirinde vergilendirmeye yetkili ülke konusunda tereddüte düşüldüğü ve vergilendirme hakkının Almanya’da olması durumunda Türkiye’de ödenen vergilerin iadesinin ne şekilde alınacağı hususunda görüş talep edildiği anlaşılmaktadır.

...

Buna göre, bir Devletin iç mevzuatında düzenlenen ev, ikametgah veya benzer yapıda herhangi bir kriter nedeniyle o Devlette vergi mükellefiyeti altına giren bir gerçek kişi, o Devletin mukimi kabul edilmektedir. Akit devletlerin iç mevzuatları gereğince kişinin aynı anda her iki Devletin de mukimi olması durumunda ortaya çıkan çifte mukimlik sorunu ise 2 nci fıkrada yer alan kriterler sırasıyla uygulanmak suretiyle çözümlenecektir.

...

Buna göre, söz konusu personelin Anlaşmanın 4 üncü maddesi çerçevesinde Türkiye mukimi olarak kabul edilmesi durumunda, bu kişinin Almanya’da ifa ettiği hizmetler bakımından 15 inci maddenin 2 nci fıkrasının (a), (b) ve (c) bentlerinde yer alan üç koşulun bir arada gerçekleşmesi durumunda vergileme hakkı yalnızca Türkiye’ye ait olacak; birinin ihlal edilmesi halinde ise Almanya’nın da bu ücret gelirlerinden vergi alma hakkı olacaktır.

Anlaşmanın Almanya’ya da vergilendirme hakkı verdiği durumda ortaya çıkan çifte vergilendirme Anlaşmanın “Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi” başlıklı 22 inci maddesine göre Almanya’da ödenen verginin Türkiye’de ödenecek vergiden mahsup edilmesi şeklinde önlenecektir.

52 Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 22.06.2020 tarih ve 73903997-724[15-2015/1]-24605 sayılı Özelge

Öte yandan söz konusu kişinin Almanya mukimi olarak kabul edilmesi durumunda ise Almanya'da mukim olduğu tarih/tarihler itibariyle Almanya'da ifa ettiği hizmetler karşılığında elde ettiği ücretleri, ödeme Türkiye kaynaklı olsa dahi vergilendirme hakkı Almanya'ya ait olacaktır. Bu durumda, Türkiye'nin vergileme hakkı bulunmadığından personele Türkiye'den yapılan ödemelerden vergi kesintisi yapılmayacak olup, varsa daha önce yapılan ödemelerden tevkif edilen vergilerin iadesi için bahsi geçen personel bizzat veya vekilleri vasıtasıyla ilgili vergi dairesine başvurabilecektir.

Almanya mukimlerinin Türkiye kaynaklı elde ettikleri kazanç veya iratların ilgili Anlaşma çerçevesinde vergiye tabi tutulabilmesi için Almanya yetkili makamlarından mukimlik belgesi almaları ve bu belgenin aslı ile noter veya bu ülkedeki Türk konsolosluklarınca tasdikli Türkçe tercümesinin bir örneğini, kendilerine yapılan ödemeler üzerinden vergi tevkifatı yapacak vergi sorumlularına ibraz etmeleri gerekmektedir. Vergi sorumluları teslim aldıkları söz konusu mukimlik belgelerini gerektiğinde yetkili makamlara ibraz etmek üzere muhafaza edeceklerdir. Mukimlik belgesinin ibraz edilememesi durumunda ise ilgili Anlaşma hükümleri yerine iç mevzuat hükümleri uygulanacaktır.

...

Buna göre, Türkiye veya Almanya mukimi gerçek veya tüzel kişilerin Anlaşma kapsamındaki gelirlerinin bu ülkelerin iç mevzuat hükümleri uyarınca vergilendirilmiş olması durumunda, ödenen fazla verginin iadesi için, mükelleflerin mukimlik belgelerini ibraz ederek yapacakları başvurular bu ülkelerin iç mevzuat hükümlerine göre değerlendirilecek olmakla beraber, kaynakta vergilemenin iç mevzuat hükümlerine göre yapılmış olması durumunda iade başvurularının verginin kaynakta kesildiği takvim yılını takip eden dördüncü yılın sonuna kadar yapılması gerekmektedir.”

Özelge 4⁵³; “İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda ... Bankanızın Frankfurt Temsilciliğinde çalışan ve çifte vatandaşlığa haiz mahalli sekretere ödenen ücret gelirinin Türkiye’de mi, Almanya’da mı ya da her iki ülkede de mi vergilendirileceği hususunda görüş talep edilmektedir.

...

53 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 19.07.2013 tarih ve 38418978-120[61-12/24]-770 sayılı Özelge

Bu durumda, söz konusu mahalli sekretere yapılacak ücret ödemelerinin, Anlaşma'nın "Bağımlı Kişisel Faaliyetler"i düzenleyen 15 inci maddesi çerçevesinde vergilendirilmesi gerekmekte olup,

...

Yukarıdaki hükümler uyarınca, Bankanızın Frankfurt Temsilciliğinde çalışan mahalli sekreterin Almanya mukimi sayılması halinde, Türkiye'de gerçekleştirilen herhangi bir hizmet söz konusu olmayacağından, bu kişiye ödenen ücretlerin 15 inci maddenin 1 inci fıkrası uyarınca yalnızca Almanya'da vergilendirilmesi gerekmektedir.

Söz konusu kişinin Türkiye mukimi olarak değerlendirilmesi durumunda ise, bu kişinin Almanya'da ifa ettiği hizmetler bakımından 15 inci maddenin 2 nci fıkrasının (a), (b) ve (c) bentlerinde yer alan her üç koşulun bir arada sağlanması durumunda vergileme hakkı yalnızca Türkiye'ye ait olacak; bunlardan birinin ihlali halinde, diğer bir ifadeyle;

- *Almanya'da herhangi bir 12 aylık dönemde 183 günden fazla kalma veya*
- *Ücretin Almanya mukimi olan bir işveren tarafından ödenmesi veya*
- *Ücretin, işverenin Almanya'da sahip olduğu bir işyerinden ödenmesi*

Koşullarından birinin gerçekleşmesi durumunda Almanya'nın da bu geliri vergileme yetkisi olacaktır.

Almanya'nın da bu ücret gelirini vergileme hakkının bulunduğu durumda ortaya çıkacak çifte vergilendirme sorunu ise, Anlaşma'nın 22 nci maddesinin 1/a bendi uyarınca Almanya'da ödenen vergilerin Türkiye'de ödenecek vergilerden mahsup edilmesi suretiyle önlenecektir."

9. Yöneticilere Yapılan Ödemeler (Md-16)

Türk-Alman ÇVÖA'nın 16'ncı maddesinde bir Akit Devlet mukiminin, diğer Akit Devlet mukimi olan bir şirketin yönetim kurulu üyesi olması dolayısıyla elde ettiği ücret ve diğer benzeri ödemeler, bu diğer (kaynak) Devlette vergilendirilebileceği belirtilmiştir.

Yönetim kurulu üyelerinin şirkette aynı zamanda danışmanlık, muhasebecilik ya da benzeri bir görev üstlenmeleri durumunda bu görevleri nedeniyle aldıkları ücretlerin vergilemesi ise bu madde kapsamında değil, ücretlere ilişkin bir önceki bölümde açıklanan 15'inci madde kapsamında yapılmaktadır.⁵⁴

Bilindiği üzere dar mükelleflerin Türkiye'de elde ettikleri ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücret gelirleri için beyanname vermelerine gerek bulunmamaktadır. Yöneticilik faaliyeti sebebiyle elde edilen ücretin vergilemesi Türkiye'de tevkifat usulü olması sebebiyle geliri elde edenlerin beyanname vermesine gerek bulunmamaktadır. Bu şekilde Türkiye'de ödenen vergiler ise, Anlaşmanın 22'nci maddesi uyarınca Almanya'da ödenecek vergilerden mahsup edilecektir.

Konu ile ilgili olarak Gelir İdaresi Başkanlığının yayımladığı rehberde yer alan örnek şu şekildedir;

Örnek: Merkezi İstanbul'da bulunan ACAR A.Ş. adlı firmanın yöneticisi durumunda olan ve Münih'te yaşayan Belgin Hanım'a bu sıfatı dolayısıyla şirket tarafından 2014 yılında ödenen toplam 80.000 TL'lik tutar Türkiye'de vergi tevkifatına tabi tutulacaktır. Türkiye'de ödenen vergi ise, Anlaşmanın 22 nci maddesi uyarınca bu kişinin Almanya'da ödeyeceği vergiden mahsup edilecektir.

Konu ile ilgili olarak Gelir İdaresi Başkanlığı Tarafından verilen özelge şu şekildedir;

Özelge 1⁵⁵; *“İlgi (a) da kayıtlı özelge talep formu ile ilgi (b) de kayıtlı dilekçede, Almanya vatandaşı olan ve Almanya ‘da ikamet eden ...’ın Şirketinizin ortağı olduğu ve Almanya’da Şirketinizin işleriyle iştigal ettiği, bu faaliyeti karşılığı kendisine ücret öndendiği belirtilerek, ödenen ücret gelirinin ne şekilde vergilendirileceği hususunda Başkanlığımızdan görüş talep edilmektedir.*

...

Bu durumda, adı geçene yapılacak ücret ödemelerinin, Anlaşmanın “Bağimli Kişisel Faaliyetler”i düzenleyen 15 inci maddesi çerçevesinde

54 GİB, Türkiye-Almanya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının Uygulanmasına İlişkin Rehber, 2015

55 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 07.10.2015 tarih ve B.07.1.G İB.4.34.16.01-120[61-2015/471]-85032 sayılı Özelge

vergilendirilmesi gerekmekte olup söz konusu maddenin birinci fıkrasında,

“1.16, 18, 19 ve 20 nci maddelerin hükümleri saklı kalmak üzere,”

hükmü yer almaktadır.

Diğer taraftan, söz konusu Anlaşma'nın “Yöneticilere Yapılan Ödemeler” i düzenleyen 16 ncı maddesinde; “Bir Akit Devlet mukiminin, diğer Akit Devlet mukimi olan bir şirketin yönetim kurulu üyesi olması dolayısıyla elde ettiği ücret ve diğer benzeri ödemeler bu diğer Devlette vergilendirilebilir.” hükmü öngörülmektedir.

...

Öte yandan, şirketinizin ortağının söz konusu anlaşmanın 16 ncı maddesi uyarınca elde edeceği ücret ve diğer benzeri ödemelerin Türkiye’de Gelir Vergisi Kanununun 61, 63, 94, 103 ve 104 üncü maddeleri kapsamında ücret olarak vergilendirileceği tabiidir.”

10. Sanatçılara ve Sporculara Yapılan Ödemeler

Türk-Alman ÇVÖA'nın 17'inci maddesinde bir Akit Devlet mukimi olan tiyatro, sinema, radyo veya televizyon sanatçısı gibi bir sanatçının veya bir müzisyenin ya da bir sporcunun diğer Akit Devlette bu sıfatla icra ettiği şahsi faaliyetleri dolayısıyla elde ettiği gelirin, bu diğer (kaynak) Devlette vergilendirilebileceği belirtilmiştir.

Sanatçının ya da sporcunun bu sıfatla icra ettiği şahsi faaliyetlerden doğan gelirin, sanatçının veya sporcunun kendisi adına değil de bir başkası adına tahakkuk ettirilmesi (örneğin organizasyon şirketine) de durumu değiştirmeyecektir.

Ancak, sanatçı veya sporcuların yaptıkları ziyaretin tamamen veya önemli ölçüde, kamusal fonlarından veya yardım kuruluşu olarak kabul edilen bir organizasyon tarafından finanse edilmesi halinde, elde edilen gelir, sadece gerçek kişinin mukimi olduğu Akit Devlette vergilendirilebilir.

Konu ile ilgili olarak Gelir İdaresi Başkanlığının yayımladığı rehberde yer alan örnek şu şekildedir;

Örnek: “Uzun yıllardır Almanya’da yaşayan profesyonel piyanist Zeynep Hanım Türkiye’de düzenlenecek olan bir konsere katılmak üzere ülkemize

gelmiştir. Zeynep Hanım, Türkiye’de bulunduğu süre içerisinde aşağıdaki gelirleri elde etmiştir:

- Konser karşılığında 150,000 Euro,

- Konser öncesi ülkemizdeki TV kanallarından birinde canlı olarak yayınlanan bir televizyon programına verdiği röportaj karşılığında 10.000 Euro.

Zeynep Hanım’ın konser karşılığında elde ettiği 150,000, Euro Anlaşmanın 17 nci maddesi uyarınca Türkiye’de vergilendirilecektir. Verdiği röportaj karşılığında elde ettiği 10.000 Euro ise sanatsal faaliyetleri ile ilgili olmayıp gayrimaddi hak niteliği taşıdığından Anlaşma’nın 12’nci maddesi (gayrimaddi hak bedelleri) kapsamında değerlendirilecek ve Türkiye’de %10 oranında vergi kesintisi yapılacaktır. Zeynep Hanım’ın her iki gelir unsuru için Türkiye’de ödemiş olduğu vergiler ise, Almanya’da ödeyeceği vergilerden mahsup edilecektir.”

Konu ile ilgili olarak Gelir İdaresi Başkanlığı Tarafından verilen özelge şu şekildedir;

Özelge 1⁵⁶; “İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, şirketinizin yurtiçinde konser ve benzeri organizasyonların düzenlenmesi faaliyetinde bulunduğu, yurtiçinde yapacağınız konser organizasyonunda İngiltere ve Almanya’dan bir grup sanatçı getireceğinizi, getirilecek bu sanatçıların otel ve yeme içme masrafları da şirketiniz tarafından karşılanacağı, gelen sanatçıların Türkiye’de bir iki gün kalıp ülkelerine döneceğini ve sanatçılara ödemeleri banka kanalı ile yapacağınızı, yapılacak ödeme ile ilgili fatura sanatçılar tarafından veya onların yurt dışında bulunan ajansları tarafından düzenleneceği belirtilerek, sanatçılara yapılacak ödemeler üzerinden ÇVÖA gereğince stopaj yapılıp yapılmayacağı hususunda bilgi talep edildiği anlaşılmakta olup konu hakkında Başkanlığımız görüşü aşağıda açıklanmıştır.

...

Bu hükümlere göre, gerek İngiltere gerekse Almanya mukimi sanatçılara Türkiye’de konser vermeleri karşılığında doğrudan yapılan ödemeleri vergilendirme hakkı, Anlaşmaların 17’nci maddesinin 1’inci fıkrası

56 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 01.08.2016 tarih ve 62030549-125[30-2016/1]-104549 sayılı Özelge

kapsamında Türkiye'ye ait olup vergilendirme, yukarıda belirtilen iç mevzuat hükümlerine göre yapılacaktır. Ödemelerin doğrudan doğruya sanatçılara değil, acente veya organizatöre yapılması durumunda vergilendirme hakkı, 17'nci maddelerin 2'nci fıkraları kapsamında yine Türkiye'ye ait olup vergilendirme yukarıda belirtilen iç mevzuat hükümlerine göre yapılacaktır."

11. Emekli Maaşları (Md-18)⁵⁷

Türk-Alman ÇVÖA'nın 18'inci maddesinde bir Akit Devlet mukimine, geçmiş çalışmalarının karşılığında ödenen emekli maaşları yalnızca mukim olduğu ülkede vergilendirilmektedir. Ancak, ödenen emekli maaşının 10.000 €'u aşması halinde aşan kısma münhasır olmak üzere %10'u oranında ödemelerin doğduğu ülkede de vergilendirilebilecektir.

Ayrıca bilindiği üzere 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 23/13 maddesine göre emekli maaşları Türkiye'de vergilendirilmemektedir. Buna göre, Türkiye mukimi kişilerin Almanya'daki geçmiş çalışmaları karşılığında bu ülkeden elde edecekleri emekli maaşlarını vergilendirme hakkı, Türkiye'ye ait olacak; ancak Türkiye'de emekli maaşları üzerinden vergi alınmadığından, vatandaşlarımızın söz konusu gelirleri Türkiye'de vergilendirilmemiş olacaktır.

Konu ile ilgili olarak Gelir İdaresi Başkanlığının yayımladığı rehberde yer alan örnek şu şekildedir;

Örnek: "Nisan 2013 yılında Almanya'da çalıştığı firmadan emekli olarak Türkiye'ye kesin dönüş yapan ve hâlihazırda memleketi Trabzon'da ikamet eden Mustafa Bey'in, Almanya'daki çalışmaları karşılığında elde ettiği emekli maaşının toplam tutarı yıllık 11.000 Euro'dur.

Mustafa Bey Nisan 2013 yılından itibaren Türkiye'de mukim olduğundan, elde ettiği bu geliri vergileme hakkı Türkiye'ye ait olmakla birlikte, yıllık 10.000 Euro'yu aştığı için Almanya da aşan bu tutarın % 10'unu geçmeyecek şekilde vergileme hakkına sahip olacaktır.

57 Almanya tarafından, 16.04.1985 tarihinde imzalanan eski anlaşmanın tek tarafı olarak feshedilmesinin nedeni emekli maaşlarının vergileme esaslarını belirleyen 18'inci maddenin kötüye kullanıldığının düşünülmesidir. Eski anlaşmanın ilgili maddesine göre Almanya'da çalışıp emeklilik hakkı kazanmış olan Türklerin elde ettikleri maaşları, Türkiye'de yerleşmiş olmaları durumunda, Türkiye'de vergilendirilmesini öngörüyordu. GCK Md/23/13'te tanınan istisna nedeniyle de Almanya'da emekli olan Türk işçileri vergi dışı kalmak için Türkiye'ye yerleşmeyi tercih edebiliyordu. Bu sebeple, Almanya ilgili maddenin ülke menfaatlerine daha fazla hizmet etmediği düşüncesindeydi. (A.g.e ÖNER, s 36)

Diğer taraftan, Türkiye’de sosyal güvenlik kurumlarından elde edilen emekli maaşları üzerinden bir vergi alınmadığından, Mustafa Bey’in bu geliri için Türkiye’de herhangi bir vergileme yapılmayacaktır.”

12. Kamu Hizmeti Dolayısıyla Ödenen Ücret, Maaş ve Diğer Benzeri Ödemeler (Md-19)

Türk-Alman ÇVÖA’nın 19’uncu maddesine göre gerçek kişi tarafından bir Akit Devlete verilen hizmetler karşılığında bu Devlet tarafından yapılan (emekli maaşı dışında) maaş, ücret ve diğer benzeri ödemeler, yalnızca ödemeyi yapan Devlette vergilendirilecektir.

Ancak, bir gerçek kişi bir Akit Devlete gerçekleştirdiği hizmeti diğer Akit Devlette veriyorsa (Örneğin Türkiye’ye karşı verilen hizmet fiilen Almanya’da veriliyorsa) ve bu diğer Akit Devletin mukimi konumundaysa ödemeler bu diğer akit devlette vergilendirilir. Ancak bunun için gerçek kişinin mukimliğinin sadece bu hizmet için gerçekleşmemiş olması veya mukimi olduğu Devletin vatandaşı olması gerekir. (Yani mukimlik sadece bu hizmet için doğmuş olmayacak veya kişi Alman vatandaşı olacak)

Esasen burada amaçlanan diplomatik temsilciliklerde görev alanlara ilişkin vergilendirme yetkisinin temsilcilik sahibi ülkeye tanınmasıdır. Her ne kadar temsilcilik sahibi ülke genel vergilendirme yetkisine sahipse de ilgili temsilcilikte görev yapan kendi vatandaşlarını vergilendirme yetkisi de hizmetin ifa edildiği Devlete bırakılmıştır.

Kamu hizmeti dolayısıyla ödenecek emekli maaşları da yine ödemeyi yapan Devlet tarafından vergilendirilmekle birlikte, gerçek kişinin diğer Devletin bir mukimi ve vatandaşı olması durumunda vergileme bu kişinin ikamet ettiği ülkeye bırakılmıştır.

Konu ile ilgili olarak Gelir İdaresi Başkanlığının yayımladığı rehberde yer alan örnekler şu şekildedir;

Örnek 1: “Zeki Bey 2000 yılında Almanya’ya yerleşerek Almanya vatandaşı olmuş ve 2012 yılından itibaren Berlin’deki Türk Büyükelçiliğinde çevirmen olarak çalışmaya başlamıştır. Zeki Bey sadece bu hizmeti sunmak için Almanya’ya gitmediğinden, hizmetten önce de Almanya mukimi olduğundan kendisine Türk Hükümeti tarafından ödenen ücretleri vergilendirme hakkı Almanya’ya ait olmaktadır. Zeki Bey’in bu görevi

tamamlayarak emekli olması halinde kendisine Türk hükümeti tarafından ödenecek emekli maaşlarını vergileme hakkı da yine Almanya'ya ait olacaktır.”

Örnek 2: “Köln Çalışma ve Sosyal Güvenlik Ataşeliğinde çalışmak üzere Türkiye’den gönderilen Türk Vatandaşı Ogün Bey’e yalnızca bu hizmet dolayısıyla Almanya’da bulunduğu sürece bu görev nedeniyle Türkiye tarafından yapılan ücret ödemelerini vergileme hakkı yalnızca Türkiye’ye aittir.”

13. Öğretmen ve Öğrencilere Yapılan Ödemeler (Md-20)

Türk-Alman ÇVÖA’nın 20’inci maddesi diğer maddelerden farklı olarak belirli şartlar altında öğrenci ve öğretmenlerin kaynak Devlette vergilendirilmemesini öngörmektedir.

İlgili maddeye göre bir Akit Devletin vatandaşı olan ve diğer Akit Devlette yalnızca öğrenim veya mesleki eğitim amacıyla bulunan bir öğrenci veya stajyere geçimini, öğrenimini veya mesleki eğitimini sağlayabilmesi için bu diğer Devletin dışındaki kaynaklardan yapılan ödemeler, bu diğer Devlette vergilendirilmeyecektir.

Ayrıca bir Akit Devletin vatandaşı olan ve diğer Akit Devletin bir üniversite, kolej, okul, müze veya diğer bir kültürel kurumunun daveti üzerine veya resmi bir kültürel değişim programı kapsamında, bu tür kurumlarda yalnızca öğretim, konferans veya araştırma yapmak amacıyla iki yılı aşmayan bir süre için ziyaret eden bir öğretmen veya araştırmacıya bu tür faaliyetleri dolayısıyla diğer Devletin dışındaki kaynaklardan yapılan ödemeler, bu diğer Devlette vergiden istisna edilecektir.

Konu ile ilgili olarak Gelir İdaresi Başkanlığının yayımladığı rehberde yer alan örnekler şu şekildedir;

Örnek 1: “İzmir Teknoloji Üniversitesi İnşaat Mühendisliği Bölümü öğrencisi Umut Bey, Türk Hükümeti tarafından sağlanan bir burs vasıtasıyla öğrenim amacıyla Almanya’ya gitmiştir. Umut Bey’e Türkiye tarafından yapılan söz konusu ödemeler Almanya’da vergilendirilmeyecektir.”

Örnek 2: “Maden Mühendisliği öğrenciliği sırasında zorunlu yaz stajını yapmak üzere Almanya’da bulunan Emre Bey aynı zamanda Almanya’da yarı zamanlı (part time) olarak bir markette çalışmaktadır.

Emre Bey'in yarı zamanlı olarak çalışması karşılığında elde ettiği bu gelir Almanya iç mevzuatına göre vergilenecektir.”

14. Diğer Gelirler (Md-21)

Türk-Alman ÇVÖA'nın 21'inci maddesine göre Anlaşmanın önceki maddelerinde belirtilmeyen gelir unsurları nerede doğarsa doğsun mukimi olduğu Akit Devlette vergilendirilecektir. Tabii bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunulması veya bu diğer Devlette yer alan sabit bir yer vasıtasıyla serbest meslek faaliyetinde bulunulması sebebiyle elde edilen gelirler olayın durumuna göre ticari kazanç veya serbest meslek kazancı çerçevesinde değerlendirilecektir.

Konu ile ilgili olarak Gelir İdaresi Başkanlığının yayımladığı rehberde yer alan örnek şu şekildedir;

Örnek 1: “Serdar Bey 2000-2012 yılları arasında Almanya'daki bir kimyasal boya fabrikasında çalışmış ve işyerinde maruz kaldığı sağlıksız ortam nedeniyle hastalandığından işinden ayrılmak zorunda kalmıştır.

Serdar Bey, maruz kaldığı meslek hastalığı dolayısıyla işvereni hakkında dava açarak tazminat talebinde bulunmuş ve 2013 yılının Nisan ayında Türkiye'de yaşayan ailesinin yanına taşınmıştır.

Serdar Bey'in açmış olduğu dava 2014 yılının Temmuz ayında sonuçlanmış ve Almanya'daki işverenin tazminat ödemesine hükmedilmiştir. Bu durumda Serdar Beyin elde ettiği bu gelir, kendisi artık Türkiye mukimi olduğundan yalnızca Türkiye'de vergilendirilecektir.”

Konu ile ilgili olarak Gelir İdaresi Başkanlığı Tarafından verilen özelgeler şu şekildedir;

Özelge 1⁵⁸; “İlgi (a) ve İlgi (b) de kayıtlı özelge talep formunuzda, Almanya mukimi şirketinin Türkiye'de bulunan şubesinin, vergi sonrası kârı ana merkeze aktarıldığında, aktarılan tutar üzerinden tevkifat yapıp yapmayacağı hususunda bilgi talep ettiğiniz anlaşılmakta olup Başkanlığımız görüşü aşağıda açıklanmaktadır.

...

58 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 05.07.2019 tarih ve 62030549-125[30-2018/176]-E.549233 sayılı özelge

II. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması Yönünden:

“Türkiye Cumhuriyeti ile Almanya Federal Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığını Önleme Anlaşması”nın «Diğer Gelirler» başlıklı 21 inci maddesinin 2 nci fıkrasında; “...2. 6 ncı maddenin 2 nci fıkrasında tanımlanan gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelir hariç olmak üzere, bir Akit Devlet mukimi olan söz konusu gelirin lehdarı, diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunursa veya bu diğer Devlette yer alan sabit bir yer vasıtasıyla serbest meslek faaliyetinde bulunursa ve gelirin ödendiği hak veya varlık ile bu işyeri veya sabit yer arasında etkin bir bağ bulunmaktaysa, bu gelire 1 inci fıkra hükümleri uygulanmayacaktır. Bu durumda, olayına göre 7 nci veya 14 üncü madde hükümleri uygulanacaktır.” hükmü yer almaktadır.

Anlaşmada açıkça kavranmayan gelirlerin vergilendirilmesinde, 21 inci madde hükümlerinin dikkate alınması gerekmektedir. Almanya mukimi şirketin, Türkiye’de bulunan şubesi vasıtasıyla ticari faaliyetini yürüttüğü anlaşılmaktadır. Şubenin ticari kazançlarının, Anlaşmanın 7 nci maddesi kapsamında Türkiye’de kurumlar vergisine tabi tutulduktan sonra kalan tutarın ana merkeze aktarılması sırasında vergilendirmenin ne şekilde yapılacağı yönünde Anlaşmanın önceki maddelerinde açıkça bir düzenleme yer almadığından, bu husus yukarıda bahsedilen 2 inci fıkra kapsamında değerlendirilecektir.

Almanya’da mukim şirketin Türkiye’deki şubesinin kazançlarının kurumlar vergisine tabi tutulduktan sonra kalan tutarın ana merkeze aktarılmasına bağlı olarak bu gelirlerin lehdarı olacağı ve bu gelirlerin de Türkiye’deki işyeri ile etkin bağının olduğu dikkate alındığında 21 inci maddenin 2 nci fıkrası ve bu fıkranın gönderme yaptığı 7 nci madde kapsamında Türkiye’nin kurumlar vergisi yanı sıra ayrıca iç mevzuatımız çerçevesinde bir vergilendirme hakkı bulunmaktadır.

Diğer taraftan, Anlaşmanın “Ayrım Yapılmaması” başlıklı 23 üncü maddesinin 3 üncü fıkrasında ise; “... 3. Bir Akit Devlet teşebbüsünün diğer Akit Devlette sahip olduğu işyerinin bu Devlette vergilendirilmesi, bu diğer Devletin aynı faaliyetleri yürüten teşebbüslerinin tabi olduğu vergilemeye göre daha az lehe olmayacaktır. Bu hüküm, bir Akit Devletin sadece kendi mukimlerine şahsi veya ailevi durumları dolayısıyla, vergileme amaçları

bakımından uyguladığı şahsi indirimleri, vergi ve matrah indirimlerini diğer Akit Devlet mukimlerine de uygulamak zorunda olduğu yönünde anlaşılmayacaktır.

...” hükmü yer almaktadır.

Anlaşmanın 23 üncü maddesinde yer verilen bu düzenleme ile bir devletin teşebbüslerinin, diğer devlette, bu diğer devletin teşebbüslerinden aynı koşullarda karşılaştıkları vergilemeden ve buna bağlı mükellefiyetlerden daha ağır bir vergilemeye tabi tutulmayacakları güvence altına alınmaktadır.

Anlaşmanın 10 uncu maddesinin 2/a bendi hükmü dikkate alındığında Türkiye’de mukim olan bir şirketin, kendisinin en az %25 sermaye payına sahip Almanya’da mukim gerçek lehdarlara yapılacak temettü ödemelerinde Türkiye’nin en fazla %5 vergi alma hakkının bulunduğu görülmektedir.

Bu hükümler çerçevesinde, Almanya mukimi şirketin, Türkiye’de bulunan şubesinin tamamına sahip olduğu dikkate alındığında Türkiye’de bulunan şubenin, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısımdan ana merkeze aktarılan tutar üzerinden Türkiye’de yapılacak vergilemede, iç mevzuatımızdaki % 15 oranı yerine % 5 oranının dikkate alınması gerekmektedir.

Anlaşma hükümlerinin iç mevzuata göre değişiklik getirdiği durumlarda, Anlaşma hükümlerinden yararlanabilmek için adı geçen Almanya mukimi kişilerin Almanya’da tam mükellef olduklarının ve tüm dünya kazançları üzerinden bu ülkede vergilendirildiklerinin Almanya yetkili makamlarından alınacak bir belge ile kanıtlanması ve bu belgenin aslı ile noterce veya bu ülkelerdeki Türk Konsolosluklarınca tasdik edilen Türkçe tercümesinin bir örneğinin vergi sorumlularına veya ilgili vergi dairesine ibraz edilmesi gerekmektedir.”

E. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Yöntemi

Çifte vergilemeyi önlemek amacıyla imza altına alınan anlaşmalarda genel olarak OECD Model Anlaşmasına uygun olarak mahsup yöntemi ve istisna yöntemi olmak üzere iki yöntem uygulanmaktadır. Mahsup yönteminde, bir ülkede vergilendirilen kazanç diğer ülkede de matraha ilave edilir, ancak ilk ülkede alınan vergi ikinci ülkede hesaplanan vergiden mahsup edilerek

ödenecek vergiye ulaşılır. İstisna yönteminde ise bir ülkede vergilendirilen kazanç diğer ülkede matraha hiç ilave edilmez. Ancak bazı (özellikle artan oranlı vergi sistemi olan) durumlarda, vergi miktarına ulaşabilmek adına sadece hesaplamaya dahil edilebilir.

Türk-Alman ÇVÖA'nın 22'nci maddesine göre Türkiye ile Almanya arasındaki çifte vergilemenin önüne geçmek üzere yukarıda bahsettiğimiz iki yöntem de uygulanmaktadır. Madde her bir ülke mukimleri için çifte vergilemenin nasıl önleneceğini iki ayrı fıkrada açıklamaktadır.

Birinci fıkra Türkiye mukimleri için çifte vergilendirmenin nasıl önleneceğini şu şekilde belirtir:

- Türkiye dışındaki bir ülkede ödenen verginin Türk vergisinden mahsubuna ilişkin Türk mevzuatı hükümleri saklıdır.

- Bir Türkiye mukiminin, Almanya'daki kaynaklardan elde ettiği gelir üzerinden, Almanya mevzuatı gereğince ve bu Anlaşmaya uygun olarak ödenecek Alman vergisinin, söz konusu gelir üzerinden alınacak Türk vergisinden mahsubuna izin verilecektir. Bu mahsup, söz konusu gelire atfedilebilen, mahsuptan önce hesaplanan Türk vergisi miktarını aşmayacaktır.

- Anlaşmanın herhangi bir hükmü uyarınca bir Türkiye mukimi tarafından elde edilen gelir Türkiye'de vergiden istisna edilirse, Türkiye, bu mukimin geriye kalan geliri üzerinden alınacak vergiyi hesaplarken, istisna edilmiş olan geliri de dikkate alabilir.

İkinci fıkra Almanya mukimleri için çifte vergilendirmenin nasıl önleneceğini şu şekilde belirtir:

- Kural olarak, Türkiye'de doğan ve bu Anlaşma uyarınca Türkiye'de vergilendirilebilen herhangi bir gelir unsuru, Alman vergisinin hesaplanmasına esas olan matrahın dışında tutulacaktır.

-Ancak aşağıda belirtilen gelir unsurları üzerinden ödenecek olan Alman vergisinden Türkiye'de ödenen vergilerin mahsubuna izin verilecektir.

- a) Temettüler ((a) bendinde yer almayan temettüleri),
- b) Faiz,
- c) Gayrimaddi hak bedelleri,

d) 13 üncü maddenin 2 nci ve 5 inci fıkralarına göre Türkiye’de vergilendirilebilen gelir unsurları, (Sermaye Değer Artış Kazançları)

e) Ücretler (Yöneticilere yapılan ödemeler, Sanatçı ve sporcuların gelir unsurları dahil)

- Almanya Federal Cumhuriyeti, vergi oranını belirlerken anlaşma hükümlerine göre Alman vergisinden istisna edilmiş gelir unsurlarını dikkate alma hakkını saklı tutmaktadır.

Ayrıca maddede Almanya mukimleri için sayılan çözümler dışında,

-Her iki devletin bir gelir unsurunu anlaşmanın farklı maddesi veya farklı kişiler kapsamında değerlendirdiği (örneğin bir devlet temettü bir devlet faiz olarak dikkate alıyorsa),

-Yukarıda belirtilen anlaşmazlık Karşılıklı Anlaşma Usulüne (Md-24) göre de çözüme kavuşturulamazsa,

- Akit Devletlerin bir hükmü farklı ele alması sebebiyle gelir vergilendirilmemiş olarak kalacak veya daha az vergilendirilecek ise,

-veya Almanya’nın mahsup yöntemini uygulamak istediği gelir unsurlarını diplomatik yollarla Türkiye Cumhuriyeti’ne bildirdiği durumlarda, bildirim yapılmasını takip eden takvim yılının birinci gününden itibaren,

Vergi mahsubuna izin verilmek suretiyle çifte vergileme önlenecektir.

Konu ile ilgili olarak Gelir İdaresi Başkanlığı Tarafından verilen özelge şu şekildedir;

Özelge 1⁵⁹; “İlgide kayıtlı **özelge talep formu ve eklerinde, Almaya mukimi bir mühendis olarak “Ankara-İstanbul Hızlı Tren Hattının Köseköy-Gebze Kesiminin Rehabilitasyonu ve Yeniden İnşası” projesi kapsamında 2012 yılı Ocak ayından itibaren 56 aylık süre için Türkiye’de çalışmakta olduğunuzu, söz konusu işi üstlenen konsorsiyumun bir üyesi olan ... firması ile yapmış olduğunuz sözleşmeye istinaden anulan iş kapsamında serbest meslek kazancı elde etmekte olduğunuzu ve 2012 takvim yılı içinde bahse konu iş için 6 aydan fazla Türkiye’de ikamet etmiş olduğunuzu belirterek;**

-2012 takvim yılı içinde elde ettiğiniz kazancın Türkiye’de mi yoksa Almanya’da mı vergilendirileceği,

59 İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 11.03.2014 tarih ve 62030549-120(65-2013/226)-871 sayılı Özelge

- Kazancınızın hangi gelir unsuru kapsamında değerlendirilmesi gerektiği,
- Yıllık gelir vergisi beyannamesi vermek zorunda olup olmadığınız,
- Almanya'da kesinti yoluyla ödenen vergilerin Türkiye'de indirim konusu yapılamasının mümkün olup olmadığı,

Hususlarında **özelge** talep ettiğiniz anlaşılmakta olup, konuya ilişkin Başkanlığımız görüşleri aşağıda açıklanmıştır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, belli bir iş için bir takvim yılında Türkiye'de altı aydan fazla süreyle bulunduğunuzdan Türkiye'de yerleşmiş sayılmamakla birlikte, serbest meslek faaliyetinizin Türkiye'de icrası nedeniyle ve anılan anlaşmanın verdiği yetkiyle Türkiye'de elde ettiğiniz kazanç dar mükellefiyet kapsamında Türkiye'de vergilendirilecektir.

Öte yandan, bu faaliyetiniz dolayısıyla elde ettiğiniz kazancın şahsınıza ödeme yapan firma tarafından Türkiye'de kesinti yoluyla vergilendirilerek beyan edilmesi ve bu verginin Türkiye'de ödenmesi halinde ise Gelir Vergisi Kanununun 86 ncı maddesi çerçevesinde bu kesinti nihai vergilendirme olacağından dar mükellef olarak kesinti yoluyla Türkiye'de vergilendirilen kazancınızın beyan edilmesi gereği bulunmayacaktır.

Ancak, Türkiye'de icra ettiğiniz serbest meslek faaliyeti çerçevesinde elde ettiğiniz kazancın şahsınıza ödemeyi yapan firma tarafından Almanya'da kesinti yoluyla vergilendirilmesi halinde ise Türkiye'de yapılmış bir vergi kesintisinden söz edilemeyeceğinden anılan anlaşmanın verdiği yetki doğrultusunda Türkiye'de elde ettiğiniz bu kazancın Türkiye'de beyanı suretiyle vergilendirilmesi gerekmektedir. Bu çerçevede Türkiye mukimi olmamanız nedeniyle çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasında Türkiye mukimlerine yurtdışında ödedikleri verginin Türkiye'de ödenecek vergiden indirimi hükümlerinden yararlanmanız mümkün bulunmamaktadır. Ancak, bahse konu anlaşmanın 22 nci maddesinin ikinci fıkrasının (a) bendi uyarınca, bu anlaşmanın verdiği yetkiyle Türkiye'de vergilendirilebilen kazançla ilişkin matrahın Alman vergisinin hesaplanmasına esas olan matrahtan mahsubu gerekmektedir.

F. Ayrım Yapılmaması

Türk-Alman ÇVÖA'nın 23'üncü maddesinde yer alan düzenleme, her iki ülkenin de diğer ülke vatandaşlarını vergileme ve mükellefiyet yönünden

kendi ülke vatandaşlarından daha ağır koşullara muhatap tutmayacaklarına dair güvence vermektedir.

Bununla birlikte ilgili madde bir taraf ülkenin mukimi olup her iki ülkenin de vatandaşı olmayan kişiler ile bir ülkenin teşebbüsünün diğer ülkede sahip olduğu işyeri için de ayırım yapılmayacağına dair güvence vermektedir.

Ayrıca yukarıdaki açıklamalardan görüleceği üzere madde, sadece belirli gerekçelere dayanan ayrımları ortadan kaldırmayı amaçlarken, yabancılara, mukim olmayanlara, diğer Devlet teşebbüslerine veya mukim olmayan kişilerin sahip olduğu veya idare ettiği yerli teşebbüslere, vatandaşlar, mukimler veya mukimlerin sahip olduğu veya idare ettiği yerli teşebbüslerinkinden daha avantajlı bir vergi muamelesi sağlama niyetini gütmemektedir.⁶⁰

Bununla birlikte maddede geçen “farklı veya daha ağır bir vergileme” ibaresi sadece yüksek vergiler veya yüksek vergi oranlarını değil aynı zamanda şekli işlemleri de kapsamına almaktadır.⁶¹

Ayırım yapmama ilkesinin unsurları şunlardır⁶²:

1. Matrah eşitliği,
2. Vergi tarh usulünün eşitliği,
3. Uygulanacak vergi oranının eşitliği,
4. Beyanname, ödeme, süre gibi usule ilişkin konularda eşitlik.

G. Karşılıklı Anlaşma Usulü

Türk-Alman ÇVÖA'nın “*Karşılıklı Anlaşma Usulü*” başlıklı 24'üncü maddesi Anlaşma'nın uygulanmasından doğan zorlukları çözmek için karşılıklı bir anlaşma usulü tesis etmeyi amaçlamaktadır. Buna göre, maddenin ilk fıkrası Akit Devletlerden birinin veya her ikisinin işlemlerinin kendisi için bu Anlaşma hükümlerine uygun düşmeyen bir vergileme yarattığı kanaatine varan bir kişinin bu Devletlerin iç mevzuatlarında öngörülen çözüm yollarıyla bağlı kalmaksızın, durumu mukimi olduğu Akit Devletin yetkili makamına bildirebileceğini ön görmektedir. Bu kanaat 23'üncü maddenin ilk fıkrasında

60 OECD Model Yorum Kitabı, 2014, Gelir İdaresi Başkanlığı

61 YALTI, a.g.e., s.278.

62 Murat Semercigil, Türk Vergi Anlaşmaları Yorum ve Açıklamaları, Ankara, 1992, s.281.

yer alan ayırım yapmama kuralına aykırı hareketten kaynaklanıyor ise ilgili kişi kendi vatandaşı olduğu ülkenin yetkili makamına da başvurabilecektir. Ancak, maddeye göre başvuru tarihi en geç eylemin ilk bildirim tarihinden itibaren **üç yıl** geçmemelidir.

Böyle bir durumda kendisine başvuru yetkili makam itirazı haklı bulursa sorunu Anlaşma kapsamında çözüme kavuşturur. Ancak tatminkâr bir çözüme ulaşamaz ise, Anlaşmaya ters düşen vergilemeyi önlemek amacıyla sorunu karşı Devletin yetkili makamlarıyla karşılıklı anlaşma yoluyla çözmeye gayret sarf edecektir.

İki Devletin anlaşmaya vardığı hususlar için Akit Devletlerin iç mevzuatlarında öngörülen zamanaşımı süreleri uygulanmayacaktır.

Bununla birlikte anlaşmanın yorumundan veya uygulamalarından kaynaklanan tereddütler ile Anlaşmada ele alınmayan hususlarla ilgili doğan çifte vergilemelerle ilgili olarak da taraflar birbirlerine danışabileceklerdir.

Ayrıca Anlaşmaya ekli Protokolün 7’nci maddesinde, karşılıklı anlaşma sonucunda mükellefe iade edilmesi gereken verginin Türkiye açısından mükellefin, kendisine durumun bildirildiği tarihten itibaren 1 yıl içerisinde, başvuruda bulunması gerektiği kararlaştırılmıştır.

Anlaşmaya taraf devletlerin birinde mukim olup, diğer devletteki faaliyetleri nedeniyle vergiye tabi tutulan mükelleflerin, vergilendirmeye ilgili sonuçtan memnun kalmamaları durumunda, sorunun çözümü konusunda 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 mukimi oldukları (23. Maddeden kaynaklı ise vatandaşı oldukları) devletin yetkili makamlarına iletebilirler.

Bununla birlikte, 7338 sayılı Kanunun 46’ncı maddesiyle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun “*Ceza Hükümleri*” başlıklı dördüncü kitabına “*Karşılıklı Anlaşma Usulü*” başlıklı bir bölüm eklenmiş ve 01.01.2022 tarihinden itibaren yapılacak başvurular için ilgili bölüm altında yer alan Ek-14 ila Ek-18’inci madde hükümlerinin uygulanması sağlanmıştır.⁶³

63 Böylece Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 2009 yılında yayımlanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Yer Alan Karşılıklı Anlaşma Usulüne İlişkin Rehber’de yer alan açıklamaların 01.01.2022 tarihinden sonra yapılacak başvurular için bir geçerliliği kalmamıştır.

Yapılan düzenleme ile karşılıklı anlaşma usulüne başvuru süresi ve karşılıklı anlaşma usulü sürecinin iç mevzuatımızda yer alan zamanaşımı sürelerine ve dava açma sürecine etkisi belirlenmekte, ayrıca mevzuatımızdaki uzlaşma ve tahsilat süreçleri ile karşılıklı anlaşma usulü arasındaki ilişki açıklanmaktadır.⁶⁴

Bahsi geçen maddelerde yer alan düzenlemeler özetle şöyledir;

1) Ek-14'üncü maddede;

- Mükelleflerin, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması hükümlerine aykırı olarak vergilendirildiği veya bu şekilde vergilendirileceğine ilişkin kuvvetli emareler bulunduğu iddiasıyla anlaşmanın “*Karşılıklı Anlaşma Usulü*” hükümlerine göre Gelir İdaresi Başkanlığına başvurabileceği,

- Yapılan başvurunun değerlendirilebilmesi için çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasında öngörülen süre ve usulde yapılmasının şart olduğu ancak anlaşmada başvuru için süre bulunmadığı veya iç mevzuat hükümlerine atıf yapıldığı durumda başvurunun, anlaşma hükümlerine aykırı olduğu iddia edilen bir vergilendirme işleminden mükellefin ilk haberdar olduğu tarihten itibaren üç yıl içerisinde yapılmasının esas olduğu,

- Her hâlükârda başvuru süresinin; ihbarnamenin tebliğ edildiği, ihtirazi kayıtla verilen beyannamede verginin tahakkuk ettiği, vergi kesintisi yapıldığı durumda ise kesintinin yapıldığı tarihten itibaren anlaşmada öngörülen sürenin bitiminde, böyle bir süre yoksa üç yıl tamamlanınca sona ereceği,

2) Ek-15'inci maddede;

- Başvurunun; başvuru kapsamındaki tarh ve tebliğ edilen vergi ve cezalar ile ihtirazi kayıtla verilen beyanname üzerine tahakkuk eden vergiye ilişkin dava açma süresini durduracağı,

- Başvurunun reddi veya diğer Akit Devletin yetkili makamı ile anlaşmaya varılamaması durumunda mükellefin tebliğ tarihten itibaren kalan dava açma süresi içerisinde vergi mahkemesi nezdinde dava açabileceği,

- Dava açma süresinin bitimine on beş günden az süre kalmış ise bu sürenin tebliğ tarihinden itibaren on beş gün olarak uzayacağı,

3) Ek-16'ncı maddede;

64 <https://www.tbmm.gov.tr/Yasama/KanunTeklifi/f72877c1-bb8b-037b-e050-007f01005610>

- Gelir İdaresi Başkanlığı ile diğer Akit Devletin yetkili makamı arasında anlaşmaya varılarak sonuçlandırılması hâlinde durum mükellefe bir yazı ile tebliğ edileceği,

- Anlaşma sonucunun kabul edilmemesi veya otuz gün içinde mükellefin varılan anlaşmayı kabul edip etmediğini bildirmeyerek anlaşmayı kabul edilmemiş sayılması durumunda, otuz günlük sürenin bitiminden itibaren dava açma süresi yeniden işlemeye başlayacağı,

- Anlaşmanın mükellef tarafından süresi içinde kabul edilmesi durumunda karşılıklı anlaşma vaki olur ve varılan anlaşmaya göre vergi ve cezalarda düzeltme yapılacağı, düzeltme işleminin mükellefe tebliğ edildiği tarihten itibaren anlaşma uyarınca düzeltilen vergi ve cezaların bir ay içerisinde ödeneceği ve düzeltme işlemine konu verginin tamamı ile cezaların yarısının bu süre zarfında ödenmesi halinde cezanın yarısının indirileceği,

4) Ek-17'nci maddede;

Mükellefin başvurudan önce;

- Dava açmışsa davanın, karşılıklı anlaşma usulü başvurusu sonuca bağlanmadan vergi mahkemelerince incelenmeyeceği; herhangi bir sebeple incelenir ve karara bağlanırsa, karşılıklı anlaşma başvurusuna ilişkin sonuç dikkate alınacağı, anlaşmanın sonucunun idare tarafından yargı mercilerine bildirileceği, karşılıklı anlaşmanın vaki olmaması halinde, durdurulmuş olan davanın görülmesine, vergi mahkemesinde devam olunacağı,

- Uzlaşma talebinde bulunmuşsa uzlaşmanın, karşılıklı anlaşma usulü başvurusunun sonuca bağlanmasına kadar erteleneceği, mükellefin anlaşmanın sonucunu beklemeksizin uzlaşma hakkını kullanmayı talep etmesi durumunda başvurusundan vazgeçmiş sayılacağı ve uzlaşmanın vaki olduğu durumda, diğer Akit Devlete yönelik düzeltme talebi hariç, tekrar karşılıklı anlaşma usulü başvurusunda bulunamayacağı, uzlaşmanın vaki olmadığı durumda ise mükellefin tekrar karşılıklı anlaşma usulü başvurusunda bulunabileceği,

5) Ek-18'inci maddede;

- Karşılıklı anlaşma usulü başvurunun, başvuruya konu vergi ve cezalar için, başvuru tarihi itibarıyla 213 sayılı Kanunda yazılı zamanaşımı sürelerini durduracağı,

- Duran zamanaşımının, mükellef tarafından anlaşma sonucunun kabul edilmemesi veya kabul edilmemiş sayılması durumunda bu durumların ortaya çıktığı tarihi takip eden günden itibaren kaldığı yerden işlemeye devam edeceği,
- Karşılıklı anlaşma sonucuna göre Türkiye’de düzeltme yapılmasının gerekmesi durumunda, anlaşma sonucunun uygulanması için çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasında bir süre öngörülmüş olması saklı olmak koşuluyla 213 sayılı Kanunun zamanaşımı hükümlerine bakılmaksızın uygulanacağı,
- Mükelleflerin, karşılıklı anlaşmanın sonucunu kabul ettiği durumlar hariç olmak üzere, sürecin herhangi bir aşamasında başvurusunu geri çekebileceği, bu durumda duran zamanaşımının kaldığı yerden işlemeye devam edeceği,
- Karşılıklı anlaşma usulüne başvurulmasının, tahakkuk eden vergi ve cezaların tahsilatını durdurmayacağı,

Hüküm altına alınmıştır.

Söz konusu madde çerçevesinde yetkili makamların karşılıklı anlaşmaya varabilmek için yapacakları girişimlerde diplomatik yazışma kuralları takip edilmemekte; yetkili makamlar birbirleriyle doğrudan temas kurmaktadırlar.

Mükellef talebinin kabul edilmesiyle 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.⁶⁵

Konu ile ilgili olarak Gelir İdaresi Başkanlığının yayımladığı rehberde yer alan örnekler şu şekildedir;

Örnek 1; “Almanya’da yaşayan Mustafa Bey Türkiye’de motorlu taşıt üreten bir firmaya koltuk sisteminin tasarlanmasına yönelik teknik destek hizmeti vermiş ve bu hizmet karşılığında kendisine yapılan ödemeler

65 Gelir İdaresi Başkanlığı Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Yer Alan Karşılıklı Anlaşma Usulüne İlişkin Rehber 2009, s.9-10 (7338’ sayılı Kanunla 213 sayılı Kanun’a eklenen maddeler sonrasında bahsi geçen rehberde yer alan açıklamaların pek geçerliliği kalmasa da Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından uygulamada işlerin nasıl yürütüldüğünü izah eden bu iki paragrafa bilerek çalışmamızda yer verilmiştir.)

üzerinden Anlaşmanın “Gayrimaddi Hak Bedelleri”ne ilişkin 12’nci maddesi uyarınca % 10 vergi kesintisi yapılmıştır.

Mustafa Bey, verdiği hizmetin, Anlaşmanın 12’nci maddesi kapsamında değil “Serbest Meslek Faaliyetleri”ne ilişkin 14’üncü maddesi kapsamında değerlendirilmesi gereken bir hizmet olduğunu ileri sürmektedir. Bu durumda Mustafa Bey, yanlış olduğunu düşündüğü bu vergilemenin düzeltilmesi amacıyla mukimi olduğu devlet olan Almanya yetkili makamlarına başvurabilecektir.”

Örnek 2: “Almanya’da yaşayan Türk vatandaşı Semra Hanım, Almanya’da elde ettiği serbest meslek kazancı dolayısıyla Almanya’da vergilendirilmiştir. Ancak Semra Hanım, uyrukluğu nedeniyle kendisinin Alman vatandaşlarından daha ağır bir vergilendirmeye tabi tutulduğunu düşünmektedir. Semra Hanım bu durumun düzeltilmesi için vatandaşı olduğu Türkiye’nin yetkili makamına başvurabilecektir.”

H. Bilgi Değişimi

Türk-Alman ÇVÖA’nın “*Bilgi Değişimi*” başlıklı 25’inci maddesine göre her iki ülkenin yetkili makamları hem Anlaşma hükümlerinin hem de her tür ve tanımdaki vergilerle ilgili iç mevzuat hükümlerinin uygulanması için bilgi alışverişinde bulunabileceklerdir. İlgili maddeye göre bilgi değişiminin kapsamı anlaşmanın 1 ve 2’nci maddeleriyle sınırlı değildir. Buna göre, bilgi değişimi sadece Akit Devletlerde mukim vergi yükümlüleri ile sınırlı olmayıp, mukim olmayan, yani dar yükümlü kişileri de kapsamaktadır.⁶⁶

Bahsi geçen bu bilgiler paylaşılan ülkenin kendi iç mevzuatı çerçevesinde elde ettiği bilgiler gibi gizli tutulacak ve vergilerin tahakkuk veya tahsilleri veya cebri icra ya da kovuşturmasıyla veya bu hususlardaki itirazlara bakmakla görevli kişi veya makamlara (adli makamlar ve idari kuruluşlar dahil) veya bunları denetlemekle görevli olan kişilere verilebilecek ve yalnızca bu amaçlar doğrultusunda kullanılacaklardır.

Ayrıca Anlaşmada bilgileri alan kişi ve makamların söz konusu bilgileri mahkeme duruşmalarında veya adli karar alınırken açıklayabileceklerine ilişkin hüküm de yer almaktadır.⁶⁷

66 YALTI, a.g.e., s.323.

67 “Vergi Anlaşması hükmi aracılığıyla bu makam ve kişiler tarafından edinilen bilginin, kamuya açık duruşmalarda veya vergi yükümlüsünün adının belirtildiği kararlarda açıklanmasıyla o bilgi, dava dosyasından edinilebilir bir bilgi

Anlaşmaya ekli Protokolün 8'inci maddesinde Bilgi Değişime ilişkin ayrıntılı açıklamalar yer almaktadır. İlgili Protokol maddesinin f bendinde bilgiyi alan kurumun bilgi değişimi sonucunda hukuk dışı zarara uğrayan kişilere karşı sorumluluk üstleneceği, yanlış bilgidен dolayı ortaya çıkan zararın tazmini durumunda bilgi sağlayan kurumun ödenen tazminatı bilgiyi alan kuruma geri ödeyeceği belirtilmiştir.

I. Vergilerin Tahsilatında Yardımlaşma

Türk-Alman ÇVÖA'nın 26'ncı maddesine göre bir Akit Devlet icra yoluyla istenebilecek aşamaya gelmiş olan bir vergi alacağının tahsili için diğer Akit Devlet'e başvuracak ve bu diğer Akit Devlet bahsi geçen vergi alacağını sanki kendi alacağıymış gibi, kendi vergilerinin icrası ve tahsilatında uyguladığı mevzuat hükümlerine göre tahsil edecektir.

Bununla birlikte, anlaşmanın ilgili maddesine göre bir Akit Devlet koruma hükümlerinin uygulanmasını da diğer Akit Devletten talep edebilmektedir.

Bu şekilde tahsili veya korunması istenen alacak, zamanaşımına tabi olmayacak veya herhangi bir öncelik tanınmayacaktır. Ayrıca bahsi geçen alacağın hukuki statüsünün değişmesi durumunda, durum derhal tahsil veya korunma hükümlerinin uygulanması istenen Devlete bildirilecektir.

Konu ile ilgili olarak Gelir İdaresi Başkanlığının yayımladığı rehberde yer alan örnekler şu şekildedir;

Örnek 1: “Ahmet Bey’in 2012 yılında Almanya’da ikamet etmekte iken sürdürdüğü ticari faaliyeti dolayısıyla elde ettiği kazanç nedeniyle vergi borcu bulunmaktadır. Ahmet Bey bu borcun tamamını ödemiş ve 2012 yılının Aralık ayında Türkiye’ye kesin dönüş yapmıştır. Bu durumda, Almanya’nın talep etmesi halinde Türkiye bu borcu Ahmet Bey’den iç mevzuat hükümleri çerçevesinde tahsil edebilecek ve tahsil ettiği tutarı Alman vergi idaresine gönderecektir.”

Örnek 2: “2012 yılında Almanya’dan kesin dönüş yaparak Mersin’e yerleşen Atilla Bey’in Almanya’da yaşadığı döneme ilişkin vergi borcunu takip ve tahsil etmek amacıyla Alman hükümeti tarafından üzerine haciz şerhi konulan aracının Türkiye’de bulunduğu bilgisi Alman istihbarat örgütü

haline dönüşecek ve başka amaçlarla kanıt olarak kullanılabilme niteliği kazanacaktır. Akit taraflar, bilginin bu şekilde kamuya açıklanmasına karşı çıktıkları takdirde, bu konuyu vergi anlaşmasında açıkça belirtmelidirler.” (Yalıt Soydan, Billur, a.g.e., s.323.)

tarafından Emniyet Genel Müdürlüğümüze iletilmiştir.

Söz konusu alacak için Almanya’da tüm hukuk yolları tüketilmiş ve borcun kesinleştiğine dair ödeme emri, ödeme emri tebliğ alındısı, haciz varakası ve bunun gibi onaylı belge örnekleri, borcun Türkiye’de takip ve tahsil edilebilmesi için Gelir İdaresi Başkanlığına gönderilmiştir.

Söz konusu yardım talebi, Anlaşma hükümleri çerçevesinde Gelir İdaresi Başkanlığınca değerlendirilmiş ve Mersin Vergi Dairesi Başkanlığı ile irtibata geçilerek söz konusu borcun Atilla Bey’den tahsili için gerekli işlemler başlatılmış olup, tahsil edilen tutar Alman Vergi İdaresine gönderilmiştir.”

J. Kaynakta Vergileme Usulüne İlişkin Kurallar

Türk-Alman ÇVÖA’nın 27’inci maddesinde vergilerin iç mevzuatındaki orandan kaynakta kesinti suretiyle alınmasının Anlaşma hükümlerine aykırılık teşkil etmeyeceği, kaynakta kesilen verginin bu Anlaşma uyarınca indirilmesi gereken veya hiç alınmaması gereken vergilerden olması durumunda, verginin mükellefin, kaynakta kesildiği takvim yılını takip eden dördüncü yılın sonuna kadar yapacağı, başvuru üzerine iade edileceği belirtilmiştir.

Örnek teşkil etmesi açısından geçici madde 67 kapsamında tevkifat suretiyle vergilendirilen kazançlara ilişkin olarak çifte vergilemeyi önleme anlaşmalarının nasıl uygulanacağına ilişkin 257 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

“Çifte vergilemeyi önleme anlaşmalarının uygulanması

Geçici 67 inci maddede düzenlenmiş olan tevkifat uygulamalarında, tevkifata konu geliri elde etmiş olan kişinin mukim olduğu ülke ile yapılmış ve yürürlükte olan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması hükümleri önem arz etmektedir.

Dar mükellef kişi/kurumların, Geçici 67 nci madde kapsamında Türkiye’deki finansal araçlara kendileri veya yurt dışındaki portföy yönetim şirketleri vasıtasıyla yatırım yapabilmeleri ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları hükümlerinden yararlanabilmeleri için vergi kimlik numarası almaları gerekmektedir.

Vergi kimlik numarası alınabilmesi için dar mükellef gerçek kişilerin

pasaportlarının noter onaylı bir örneği ya da vergi dairesi yetkililerince onaylanmak üzere, aslı ve fotokopisini, dar mükellef kurumların ise kendi ülkelerinde geçerli kuruluş belgesinin Türkiye'nin o ülkede bulunan temsilciliğince onaylı Türkçe bir örneğini veya yabancı dilde onaylı kuruluş belgesinin tercüme bürolarınca tercüme edilmiş Türkçe bir örneğini ilgili vergi dairesine ibraz etmeleri gerekmektedir. Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti vatandaşları için nüfus cüzdanının ibrazı yeterli olacaktır.

Ayrıca, bankalar ve aracı kurumlar ile saklamacı kuruluşlar kendilerine işlem yapmak için müracaat eden ancak vergi kimlik numarası ibraz edemeyen yabancı müşterileri için, 07.11.2003 tarih ve 48244 sayılı Genel Yazımız ekinde bulunan “Yabancılar İçin Vergi Kimlik Numarası Talep Formu”nu doldurmak suretiyle toplu olarak vergi kimlik numarası alabileceklerdir.

Bankalar ve aracı kurumların bu şekilde toplu olarak vergi kimlik numarası alabilmeleri için, dar mükellef gerçek kişi ve kurumlarca vergi dairesine sunulması gereken bu belgeleri, “Yabancılar İçin Vergi Kimlik Numarası Talep Formu”na ekleyerek İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Boğaziçi Vergi Dairesi Müdürlüğü'ne göndermeleri gerekmektedir.

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları hükümlerinden yararlanılabilmesi için ise ilgili ülkenin yetkili makamları tarafından düzenlenerek imzalanmış mukimlik belgesinin aslının ve tercüme bürolarınca tercüme edilmiş örneğinin ilgili vergi dairesine, banka ve aracı kurumlar vasıtasıyla veya doğrudan ibraz edilmesi gerekmektedir. Bir takvim yılına ilişkin mukimlik belgesi, izleyen yılın dördüncü ayına kadar geçerli olup, söz konusu belgenin her yıl yenilenmesi gerekmektedir.

Vergi dairesince, kişi/kurumun hangi ülkenin mukimi olduğunu da gösterecek şekilde bir kodlama yapılmak suretiyle vergi kimlik numarası oluşturulacak, bu şekilde çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının hükümlerinden yararlanılması mümkün olacaktır.

Ülkemiz ile yapılan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının hükümlerinden yararlanmak suretiyle Türkiye'de elde ettiği kazançta tevkifat uygulanmamasını veya düşük oranda tevkifat uygulanmasını talep eden diğer ülke mukiminin, Anlaşmaya taraf devlette o dönemde mukim olarak tam mükellefiyet esasında tüm dünya kazançları üzerinden vergilendirildiğini belirten, Anlaşmanın 3'üncü maddesinde tanımlanan yetkili makam tarafından düzenlenerek imzalanmış mukimlik belgesinin aslını ve tercüme

bürolarınca tercüme edilmiş örneğini tevkiyat uygulamasından önce ilgili vergi dairesine, banka ve aracı kurumlar vasıtasıyla veya doğrudan ibraz etmesi gerekmektedir. Tevkiyat uygulamasından önce bu belgenin ibraz edilmemesi halinde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması hükümleri dikkate alınmadan % 15 oranı uygulanmak suretiyle tevkiyat yapılacaktır. Ancak bu durumda dahi sonradan söz konusu Mukimlik Belgesinin ibrazı ile Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması hükümleri ve iç mevzuatımız hükümleri doğrultusunda yersiz olarak tevkiyf suretiyle alınan verginin iadesi talep edilebilecektir.

Bu durumda iade işlemi, vergi dairesince, gelir sahibine ödenmek üzere tevkiyatı yapmakla sorumlu olan banka ve aracı kurum adına yapılacaktır.

Maliye Bakanlığı gerekli gördüğü hallerde, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları hükümlerinden yararlanacak kişi ve kurumlardan, alım-satımını yaptıkları veya getirisini tahsil ettikleri Türk menkul kıymetleri bakımından, uygulanacak anlaşma hükümlerine göre gerçek hak sahibi (Beneficial owner) olduklarına dair ilgili ispat edici belgelerin ibrazını da isteyebilecektir. Bu belgeleri Maliye Bakanlığının tayin edeceği sürede ibraz etmeyen veya bu belgeler ile veya başkaca bir suretle gerçek hak sahibi olmadığı tespit edilenler bakımından zamanında tahakkuk ve tahsil edilmeyen vergiler için vergi ziyayı doğmuş sayılacaktır.”

III. Sonuç

Türk-Alman ÇVÖA'nin 2011 yılında imzalanmış olduğu göz önüne alındığında anlaşmanın imzalandığı tarihten günümüze kadar geçen süreç içerisinde uluslararası vergilendirme alanında birçok gelişme yaşandığı göz önüne alınmalıdır.

Gerek OECD gerekse Birleşmiş Milletler nezdinde çifte vergilemeyi önleme anlamında yapılan çalışmalar ile özellikle çok taraflı BEPS anlaşmasında yer alan düzenlemelerin Türk Vergi Anlaşmalarını nasıl etkileyeceği de bu anlamda önemlidir. Ancak çalışmamız günün ihtiyaçlarına cevap vermek üzere hazırlanmış olup, ileriki günlerde yaşanacak olan özellikle çok taraflı anlaşmalar şeklindeki gelişmelerin Türk-Alman ÇVÖA gibi iki taraflı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarını ne şekilde değiştireceği üzerinde durulmamıştır.

Çalışmamızda Türk-Alman çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının bir bütün olarak değerlendirilebilmesi açısından; kişi ve konu bakımından kapsamı, ticari ve mesleki kazancın tespiti açısından işyeri tanımı, anlaşma kapsamına giren gelir türleri ve anlaşmanın uygulamasına yönelik maddeleri ayrıntılarıyla incelenmiş, anlaşılabilir olması açısından konular örneklerle desteklenmiş ve son olarak anlaşmanın pratikte nasıl uygulandığına ilişkin özelgeler vasıtasıyla okuyucuya pratiği gösterme imkanı yaratılmaya çalışılmıştır.

IV. EKLER

EK-1/1

T.C. UYRUKLU GERÇEK KİŞİLER İÇİN DİLEKÇE ÖRNEĞİ

.....
BAŞKANLIĞINA⁶⁸/.....

_____ (ülke ismi) yetkili makamlarına verilmek üzere, Türkiye ile _____ (ülke ismi) arasında yürürlükte bulunan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması hükümlerinden yararlanabilmek için _____ yılında Türkiye’de yerleşik olduğumu ve tüm dünya gelirleri üzerinden gelir vergisine tabi olduğumu gösteren mukimlik belgesinin⁶⁹ İngilizce ve Türkçe olarak düzenlenerek tarafıma gönderilmesini bilgilerinize arz ederim.

AD – SOYAD:

İMZA :

TARİH :

Vergi Kimlik No / T.C. Kimlik No :

Adres:

(Başkanlığımızca düzenlenecek mukimlik belgesi bu adrese taahhütlü posta ile gönderilecektir.)

Telefon :

Faks :

E-mail :

68 Gelir İdaresi Başkanlığına yapılacak başvurularda “GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞINA/ANKARA” başlığının; Vergi Dairesi Başkanlıklarına yapılacak başvurularda ise, başvuru yapılacak ilgili Başkanlığın adı ve ilinin yazılması gerekmektedir.

69 Aynı ülke için birden fazla mukimlik belgesi düzenlenebilmesi, ancak mukimlik belgesi talep eden ülkedeki farklı gerçek/ tüzel kişilerden gelir elde edilmesi ve bunun tabloda belirtilmesi halinde mümkün olacaktır.

EK-1/2

Yurt Dışından Elde Edilen/Edilecek Gelir/Kazanç/İratlara İlişkin Bilgiler

Yurt dışından Elde Edilen Gelirin/ Kazancın/ İradın Türü	Yurt dışından Elde Edildiği/ Edileceği Dönem	Yurt dışında Kimden Elde Edildiği/Edileceği (unvan/ad-soyad ve açık adres bilgileri)	Yurt dışında Tahakkuk Eden/Tahsil Edilen Gayrisafi Tutar ⁷⁰
Gayrimenkul Varlıklardan Elde Edilen Gelirler			
Ticari Kazançlar			
Uluslararası Taşımacılık Kazançları			
Temettü			
Faiz			
Gayrimaddi Hak Bedeli			
Sermaye Değer Artış Kazancı			
Serbest Meslek Kazançları			

70 Tablodaki tahakkuk eden/tahsil edilen gayrisafi tutar bölümüne, mukimlik belgesinin ibraz edileceği ülkede bir vergilendirme dönemi içinde yapılan iş ya da hizmet karşılığında tahakkuk eden/tahsil edilen toplam gelir tutarı mutlaka yazılacaktır. Bu tutar bilinmiyorsa, bilinememe gerekçelerinin ayrı bir yazıyla mutlaka belirtilmesi gerekmektedir.

Ücret			
a)Kamudan Elde Edilen			
b)Özel Sektörden Elde Edilen			
Sanatçı ve Sporcu Faaliyetlerinden Elde Edilen Gelirler			
Şirket Üst Yöneticilerince Elde Edilen Gelirler			
Emekli Maaşı			
a)Kamudan Elde Edilen			
b)Özel Sektörden Elde Edilen			
Diğer Gelirler			

EK:

1- Mukimlik belgesi talebinin geçmiş yıllar için yapılması durumunda, belirtilen geçmiş yılda Türkiye’de ikamet edildiğini gösteren belgenin aslı. (söz konusu belgenin herhangi bir İlçe Nüfus Müdürlüğü’nden “Adres Bilgileri Raporu” alınmak suretiyle ibraz edilmesi mümkün olup, 2007 Ekim ayından itibaren geçmiş dönemler için bu belge verilebilmektedir.)

EK-2/1

TÜZEL KİŞİLER İÇİN DİLEKÇE ÖRNEĞİ

.....
BAŞKANLIĞINA⁷¹/.....

Şirketimiz/Kurumumuz, _____ Vergi Dairesi
_____ vergi kimlik numaralı mükellefi olup, tam
mükellef statüsünde _____ adresinde faaliyet
göstermektedir.

_____ (ülke ismi) yetkili makamlarına verilmek üzere, Türkiye ile
_____ (ülke ismi) arasında yürürlükte bulunan Çifte Vergilendirmeyi
Önleme Anlaşması hükümlerinden yararlanabilmek için _____ yılında
Türkiye’de yerleşik olduğumuzu ve tüm dünya gelirleri üzerinden kurumlar
vergisine tabi olduğumuzu gösteren mukimlik belgesinin⁷² İngilizce ve
Türkçe olarak düzenlenerek tarafımıza gönderilmesini bilgilerinize arz
ederiz.

Yetkili Kişi Ad ve Soyadı

İmza

Şirket Kaşesi

Tarih

Vergi Kimlik No:

Adres:

*(Başkanlığımızca düzenlenecek mukimlik belgesi bu adrese taahhütlü
posta ile gönderilecektir.)*

Telefon :

Faks :

E-mail :

71 Gelir İdaresi Başkanlığına yapılacak başvurularda “GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞINA/ANKARA” başlığının; Vergi Dairesi Başkanlıklarına yapılacak başvurularda ise, başvuru yapılacak ilgili Başkanlığın adı ve ilinin yazılması gerekmektedir.

72 Aynı ülke için birden fazla mukimlik belgesi düzenlenebilmesi, ancak mukimlik belgesi talep eden ülkedeki farklı gerçek/tüzel kişilerden gelir elde edilmesi ve bunun tabloda belirtilmesi halinde mümkün olacaktır.

EK-2/2

Yurt Dışından Elde Edilen/Edilecek Gelir/Kazanç/İratlara İlişkin Bilgiler

Yurt dışından Elde Edilen Gelirin/ Kazançın/ İradın Türü	Yurt dışından Elde Edildiği/ Edileceği Dönem	Yurt dışında Kimden Elde Edildiği/ Edileceği (unvan/ad-soyad ve açık adres bilgileri)	Yurt dışında Tahakkuk Eden/ Tahsil Edilen Gayrisafi Tutar ⁷³
Gayrimenkul Varlıklardan Elde Edilen Gelirler			
Ticari Kazançlar			
Uluslararası Taşımacılık Kazançları			
Temettü			
Faiz			
Gayrimaddi Hak Bedeli			
Sermaye Değer Artış Kazancı			
Serbest Meslek Kazançları			
Ücret			
a) Kamudan Elde Edilen			
b) Özel Sektörden Elde Edilen			
Sanatçı ve Sporcu Faaliyetlerinden Elde Edilen Gelirler			

73 Tablodaki tahakkuk eden/tahsil edilen gayrisafi tutar bölümüne, mukimlik belgesinin ibraz edileceği ülkede bir vergilendirme dönemi içinde yapılan iş ya da hizmet karşılığında tahakkuk eden/tahsil edilen toplam gelir tutarı mutlaka yazılacaktır. Bu tutar bilinmiyorsa, bilinememe gerekçelerinin ayrı bir yazıyla mutlaka belirtilmesi gerekmektedir.

Şirket Üst Yöneticilerince Elde Edilen Gelirler			
Emekli Maaşı			
a) Kamudan Elde Edilen			
b) Özel Sektörden Elde Edilen			
Diğer Gelirler			

EK-3/1

**YABANCI UYRUKLU GERÇEK KİŞİLER İÇİN DİLEKÇE
ÖRNEĞİ**

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞINA / ANKARA

_____ (ülke ismi) yetkili makamlarına verilmek üzere, Türkiye ile
_____ (ülke ismi) arasında yürürlükte bulunan Çifte Vergilendirmeyi
Önleme Anlaşması hükümlerinden yararlanabilmek için _____
yılında Türkiye’de yerleşik olduğumu ve tüm dünya gelirleri üzerinden
gelir vergisine tabi olduğumu gösteren mukimlik belgesinin⁷⁴ **İngilizce ve
Türkçe olarak düzenlenerek tarafıma gönderilmesini bilgilerinize arz
ederim.**

AD – SOYAD:

İMZA :

TARİH :

Vergi Kimlik No/ Yabancı Kimlik No:

Adres:

*(Başkanlığımızca düzenlenecek mukimlik belgesi bu adrese taahhütlü
posta ile gönderilecektir.)*

Telefon :

Faks :

E-mail :

⁷⁴ Aynı ülke için birden fazla mukimlik belgesi düzenlenebilmesi, ancak mukimlik belgesi talep eden ülkedeki farklı gerçek/tüzel kişilerden gelir elde edilmesi ve bunun tabloda belirtilmesi halinde mümkün olacaktır.

EK-3/2

Yurt Dışından Elde Edilen/Edilecek Gelir/Kazanç/İratlara İlişkin Bilgiler

Yurt dışından Elde Edilen Gelirin/Kazançm/ İradım Türü	Yurt dışından Elde Edildiği/ Edileceği Dönem	Yurt dışında Kimden Elde Edildiği/Edileceği(unvan/ ad-soyad ve açık adres bilgileri)	Yurt dışında Tahakkuk Eden/ Tahsil Edilen Gayrisafi Tutar ⁷⁵
Gayrimenkul Varlıklardan Elde Edilen Gelirler			
Ticari Kazançlar			
Uluslararası Taşımacılık Kazançları			
Temettü			
Faiz			
Gayrimaddi Hak Bedeli			
Sermaye Değer Artış Kazancı			
Serbest Meslek Kazançları			
Ücret			
a)Kamudan Elde Edilen			
b)Özel Sektörden Elde Edilen			
Sanatçı ve Sporcu Faaliyetlerinden Elde Edilen Gelirler			
Şirket Üst Yöneticilerince Elde Edilen Gelirler			

75 Tablodaki tahakkuk eden/tahsil edilen gayrisafi tutar bölümüne, mukimlik belgesinin ibraz edileceği ülkede bir vergilendirme dönemi içinde yapılan iş ya da hizmet karşılığında tahakkuk eden/tahsil edilen toplam gelir tutarı mutlaka yazılacaktır. Bu tutar bilinmiyorsa, bilinememe gerekçelerinin ayrı bir yazıyla mutlaka belirtilmesi gerekmektedir.

Emekli Maaşı			
a)Kamudan Elde Edilen			
b)Özel Sektörden Elde Edilen			
Diğer Gelirler			

EKLER:

- 1- İkamet Tezkeresi/İkametgah Belgesi örneği
- 2- Mukimlik Belgesi Talep Eden Yabancılar İçin Soru Formu

EK-4

“MUKİMLİK BELGESİ” TALEP EDEN YABANCILAR İÇİN SORU FORMU

(QUESTIONNAIRE FOR FOREIGNERS REQUESTING “CERTIFICATION OF RESIDENCE”)

A- KİŞİSEL BİLGİLER (YOUR PERSONAL DETAILS)

1	Adınız (<i>Name</i>)
	Soyadınız (<i>Surname</i>)

2	Doğum Tarihiniz (gün/ay/yıl) (<i>Date of Birth</i>)(date/month/year)
---	---

3	İkametgah Adresiniz (<i>Residential Address</i>)
---	---

4	(Varsa) İşyeri Adresiniz (<i>If any, business address</i>)
---	---

5	Telefon Numaranız (<i>Telephone number</i>)
---	--

6	(Varsa) Yabancı Kimlik Numaranız ve Pasaport Numaranız veya Vergi Kimlik Numaranız ile bağlı olduğunuz Vergi Dairesinin adı (<i>If any, Foreign Identity Number and Passport Number or Tax Identity Number with name of the Tax Office you are registered to</i>)
---	--

7	(Varsa) Sizinle irtibat kurabileceğimiz kişinin ad-soyadı, telefon numarası ve pasaport numarası (<i>If any, name-surname, telephone number and passport number of referencel contact person</i>)
---	--

B- SORULAR (QUESTIONS)

<p>SORU 1 (QUESTION1)</p>	<p>Türkiye’de daimi meskeniniz var mı?</p> <p>(Burada daimi meskenden kastedilen, kişinin kiralamış ya da mülkiyeti altına almış olsun, evi devamlı kullanım amacıyla sahiplenmesi ve düzenlemesidir. Kısa süreli ve geçici kullanımlarda (örneğin tatil, iş-egitim seyahati) daimi meskenin varlığı kendini göstermemekte; daimi meskenden söz edebilmek için evin her zaman ve sürekli kullanım amacıyla düzenlenmiş olması gerekmektedir.)</p> <p><i>Do you have a permanent home available to you in Turkey?</i></p> <p><i>(As regards the concept of home; it should be observed that any form of home may be taken into account (house or apartment belonging to or rented by you, rented furnished room) But the permanence of the home is essential; this means you should dwell continuously, not occasionally or not for a short time of period including travel for pleasure, business travel, educational travel, attending a course at a school, etc.)</i></p>
<p>CEVAP 1 (ANSWER 1)</p>	<p>EVET (YES) <input type="checkbox"/> HAYIR (NO) <input type="checkbox"/></p> <p>↓</p> <p>DAİMİ MESKENİNİZİN ADRESİ:</p> <p><i>(YOUR PERMANENT HOME ADDRESS):</i></p> <p>.....</p> <p>.....</p> <p>.....</p> <p>.....</p> <p>.....</p>

<p>SORU 2 <i>(QUESTION 2)</i></p>	<p>Türkiye’de fiili olarak hangi tarihten itibaren ikamet etmektesiniz?</p> <p><i>From which date have you been actually residing in Turkey?</i></p>
<p>CEVAP 2 <i>(ANSWER 2)</i></p>	<p>Tarih (Date):.....</p>

<p>SORU 3 <i>(QUESTION 3)</i></p>	<p>Türkiye dışında bir ülkede de daimi meskeniniz var mı? Eğer var ise; daimi meskeninizin bulunduğu diğer ülkeyi ve o ülkede yıl içinde (takvim yılı, mali yıl, vb.) kaldığınız toplam süreyi belirtiniz.</p> <p><i>Do you have a permanent home available to you in another country rather than Turkey? If your answer is yes; please specify the name of the other country and periods you stayed in a year (calendar year, fiscal year, etc.).</i></p>
<p>CEVAP 3 <i>(ANSWER 3)</i></p>	<p>EVET (YES) <input type="checkbox"/> HAYIR (NO) <input type="checkbox"/></p> <p>↓ ↓</p> <p><u>Lütfen 5. soruya geçiniz.</u></p> <p><u>Please go on with the question</u></p> <p>Ülke ismi: <u>number 5.</u></p> <p>Dönem:</p> <p>State:.....</p> <p>Periods:.....</p>

<p>SORU 4 (QUESTION 4)</p> <p>CEVAP 4 (ANSWER 4)</p>	<p>Lütfen aşağıda sayılan kriterlerin sizin için hangi ülkede bulunduğunu işaretleyiniz.</p> <p><i>Please specify the country for which the following criteria apply (for you)</i></p> <p>Türkiye Diğer ülke <i>(Turkey)</i> <i>(other State)</i></p> <p>Aile <i>(family)</i></p> <p>Sosyal İlişkiler <i>(social relations)</i></p> <p>Meslek <i>(occupation)</i></p> <p>Kültürel ve politik ilişkiler <i>(social and political relations)</i></p> <p>Sahip olunan mal varlığının idare edildiği yer <i>(the place from which you administer your property).</i></p> <p>Kalmayı adet edindiğiniz evin bulunduğu ülke <i>(the State you have an habitual abode)</i></p>
--	--

<p>SORU 5 (QUESTION 5)</p>	<p>Hangi ülkenin vatandaşısınız?</p> <p><i>What is your nationality?</i></p>
<p>CEVAP 5 (ANSWER 5)</p>	<p>.....</p>

SORU 6 (QUESTION 6)	Türkiye’de hangi amaçla (sürekli kalma amacıyla mı veya belli ve geçici bir görev veya iş için mi) ikamet etmektesiniz? <i>What is your purpose (for the purpose of permanent stay or the purpose of certain and temporary duty or work) of residence in Turkey?</i>
CEVAP 6 (ANSWER 6)

SORU 7 (QUESTION 7)	Türkiye’de belli ve geçici bir görev veya iş için ikamet ediyor iseniz; a) Yaptığınız işin niteliği nedir? b) Yaptığınız işin süresi nedir? (Sözleşme var ise Türkçe örneğini ekleyiniz) <i>If you reside in Turkey for the purpose of a certain and temporary duty or work;</i> <i>a) What is the qualification of your job?</i> <i>b) What is the duration of your job?(If there is a contract, please attach a copy of your contract in Turkish)</i>
--------------------------------------	---

	EVET (YES)	HAYIR (NO)
CEVAP 9 (ANSWER 9)	<input type="checkbox"/> Türkiye’de vergi ödüyorum.(I’m paying tax in Turkey)	
	-Gelir Türleri (types of income):	
	<input type="checkbox"/> Yurt dışında vergi ödüyorum.(I’m paying tax abroad)	
	-Gelir Türleri (types of income):	

Ekleme istediğiniz diğer hususlar (Other issues you want to specify):

.....
.....

Yukarıda beyan ettiğim bilgilerin doğruluğunu onaylıyorum.

I confirm that the information I declared above is true.

AD-SOYAD/NAME-SURNAME

İMZA/SIGNATURE

Gelir İdaresi Başkanlığı gerektiğinde verilen bilgilerin doğruluğunu tespit etme ve yapılan tespitlere göre işlem yapma yetkisine sahiptir. Yanlış bilgi verilmesinden doğan her türlü sonuçtan kişi şahsen sorumludur.

The Presidency of Revenue Administration has the authority to determine the accuracy of the information provided and to carry out the transactions with respect to these determinations. Declarant is responsible for all consequences resulted from misstatement.

V. KAYNAKÇA

ÖZGENÇ, Ayhan Selçuk, “ <i>Vergi Anlaşmalarının Kötüye Kullanılması Anlaşma Alışverişi</i> ”, Oniki Levha Yayınları, İstanbul, 2016
YALTI, Billur, “ <i>Uluslararası Vergi Anlaşmaları, Beta Yayınları</i> ”, İstanbul, 1995
ÖNER, Cihat, “ <i>Türk-Alman Çifte Vergilendirme Anlaşmasında Yorum, Uygulama ve Gelecek Eğilimler</i> ” (Ed. Leyla ATEŞ ve Joachim ENGLISH), I. Bölüm Türk Bakış Açısı, Temmuz 2016
FERHATOĞLU, Emrah, “ <i>Almanya-Türkiye Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nda Bağlama Kuralları</i> ”, Maliye Dergisi, Sayı 161, Temmuz-Aralık 2012
BATUN, Mehmet, “ <i>Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Mukimlik</i> ”, Vergi Dünyası, Yıl 35, Sayı 420, Ağustos 2016
BATUN, Mehmet, “ <i>Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Temettü Gelirlerinin Vergilendirilmesi</i> ”, Vergi Dünyası, Ekim 2016
SEMERÇİGİL, Murat, “ <i>Türk Vergi Anlaşmaları Yorum ve Açıklamaları</i> ”, Ankara, 1992

