

Prof. Dr. Ahmet KIRMAN

T. Şişe ve Cam Fabrikaları A.Ş. Genel Müdürü

Türkiye ile Almanya, Belçika ve Fransa Arasındaki Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarındaki Emek Gelirlerine İlişkin Düzenlemeler

Giriş

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

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile gelirin, ikamet veya kaynak ülkelerden yalnızca birinde vergilendirilmesi veya vergilendirme hakkının her iki ülke arasında bölüşülmesi konularında düzenlemeler yapılmakta ve bu yolla gelirin her iki ülkede birden vergilendirilmesi engellenmektedir.

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında sermaye, servet ve emek gelirleri üzerindeki vergi yükünün azaltılmasının ne şekilde olacağı düzenlenmektedir. Özellikle emek gelirleri üzerindeki vergileme yetkisinin belirlenmesinde güçlükler bulunduğundan çifte vergilen-

dirmenin ortadan kaldırılması da karmaşık bir yapı içermektedir.

Emek gelirleri üzerinde oluşabilecek çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılmasına yönelik anlaşmalardaki düzenlemeler bu makalemizin konusunu oluşturmakta olup, özellikle yoğun emek ilişkisi ve hareketli bulunduğu bulunan Almanya, Belçika ve Fransa ile Türkiye arasında imzalanmış bulunan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları çerçevesinde ele alınacaktır.

Belçika ve Fransa ile Türkiye arasındaki Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları halen yürürlükte bulunmakta olup hükümleri uygulanabilirken, yeniden düzenlenen Almanya anlaşması imzalanmış olmakla beraber henüz yürürlüğe girmemiştir. Türkiye ile Almanya arasındaki çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması 2009 yılında Almanya tarafından tek taraflı olarak feshedilmiş ve bu anlaşma 01.01.2011 tarihinden itibaren yürürlükten kalkmış bulunmaktadır.

Almanya ile Türkiye arasındaki anlaşmanın iptali sonrasında yeniden düzenlenen Çifte

Aynı gelir üzerinden birden fazla devletin vergilendirme yapması sonucu ortaya çıkan mükerrer vergilendirme, çifte vergilendirme anlaşmalarında istisna veya mahsup yöntemleri ile giderilmektedir.

Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması 16.01.2012 tarihli Bakanlar Kurulu Kararı ile onaylanıp Resmi Gazete'de yayımlanarak söz konusu Anlaşmanın yürürlüğe girebilmesi için gerekli olan yasal prosedür Türkiye açısından tamamlanmıştır. Anlaşma Almanya tarafınca onaylanmasını ve onay belgelerinin diplomatik yollarla karşılıklı bildirimlerin yapılması sonrası yürürlüğe girecek olup hükümleri 01.01.2011 tarihinden itibaren uygulanacaktır.

1. Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Anlaşmalarındaki Esaslar

1.1. Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi

Aynı gelir üzerinden birden fazla devletin vergilendirme yapması sonucu ortaya çıkan mükerrer vergilendirme, çifte vergilendirme anlaşmalarında istisna veya mahsup yöntemleri ile giderilmektedir. Ayrıca yerel vergi mevzuatlarında da anlaşma olmasa dahi mükerrer vergilemeyi ortadan kaldıracak benzeri düzenlemeler mevcuttur. Makalemizin konusunu oluşturan gelir unsurlarına yönelik yabancı ülkelerde ödenen vergilerin mahsubuna yönelik Gelir Vergisi Kanunumuzda da özel düzenlemeler mevcuttur.

İnceleme konumuz olan gelir unsurlarına yönelik çifte vergilendirmenin önlenmesine yönelik Almanya ve Fransa ile olan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında mahsup yöntemi, Belçika anlaşmasında ise istisna yöntemi esas alınmıştır.

1.2. Mukimlik

Genel olarak anlaşmaların kişilere ilişkin kapsamı bölümünde, anlaşma hükümlerinin uygulanacağı kişiler, mukim teriminin tanımı ve çifte mukimlik konularında açıklamalar bulunmaktadır.

Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları'nda, anlaşma hükümlerinin uygulanacağı kişiler, devletlerden birinin veya her ikisinin mukimi olan kişilerdir. Vergi anlaşmalarında geçen "kişi" terimi gerçek kişileri olduğu kadar, şirketleri ve kişilerin oluşturduğu diğer kuruluşları da kapsamına alır. Diğer bir ifade ile vergi anlaşmalarında kullanılan "mukim" kavramı hem gerçek kişileri hem de kurumları kapsayan bir kavramdır.

Vergi anlaşmalarında yer alan "Devletlerden birinin mukimi" terimi, o Devletin mevzuatı gereğince ev, ikametgah, kanuni merkez, iş merkezi veya benzer yapıda diğer herhangi bir kriter nedeniyle vergi mükellefiyeti altına giren kişi anlamına gelmektedir.

Diğer yandan, gerçek kişilerin her iki Akit Devlette de ikametgâhlarının bulunması halinde, yani çifte mukimlik durumunda, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları açısından iki farklı problem ortaya çıkmaktadır. Birinci problem, çifte mukimlik durumunda kişilerin hangi Akit Devlette mukim kabul edileceği sorunu; ikinci problem ise, kişilerin ikametgâhının (mukim olduğu Devletin) tayininin vergilendirme açısından kişiler için öneminin ortaya konulmasıdır.

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

Her iki Akit Devlette de ikametgâhı bulunan, yani mukim sayılan kişilerin vergilendirilmesi ülkelerin iç mevzuat hükümlerine göre farklı, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nın bulunması durumunda farklı olmaktadır. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nın bulunmaması durumunda her Akit Devlet kendi mukimini, tam mükellefiyet esasında gerek mukim devlette gerekse kaynak devlette elde ettiği bütün kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilmektedir.

2. Anlaşmalara Göre Emek Gelirlerinin Vergilendirilmesi

2.1 Bağımlı Faaliyetler

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

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

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

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

olarak yer almaktadır.

Diğer taraftan, yukarıda belirtilen 183 günlük sürenin hesaplanmasında anlaşmalarda mali yıl veya takvim yılı veyahut herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönem gibi kriterlerden birisi yer aldığından, ilgili anlaşmaların bu hükümlerinin dikkate alınması gerekmektedir. Örneğin Almanya anlaşmasında ücret gelirinun herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde elde edilmesi esas alınırken Belçika ve Fransa anlaşmalarında bir takvim yılındaki içindeki 183 günlük süre esas alınmaktadır.

Her üç ülke ile olan anlaşmaya göre Türkiye mukimi bir gerçek kişinin bu ülkelerde 183 günden az bir süre kalmak suretiyle elde

edeceği ücret gelirleri kaynak ülkelerde vergilenmesinin yanı sıra Türkiye'de de vergilendirilmesi mümkün olabilecektir.

Örneğin bir Türkiye mukimi gerçek kişinin Türkiye'deki işvereni adına Almanya'da ifa ettiği hizmetleri nedeniyle Türkiye'den ödenen bir ücret geliri elde etmesi durumunda bu kişinin ücret gelirini elde ettiği süre 183 günden az ise ücret geliri Almanya'da vergilenmeyecek olup sadece Türkiye'de vergilendirilecekken, 183 günden fazla olması halinde ise bu ücret geliri üzerinden Almanya'nın da vergileme hakkı ortaya çıkacaktır. Türk işveren adına Almanya'da 183 günden fazla bir süre çalışarak ücret geliri elde eden Türk mukiminin Türkiye'deki vergilendirilmesi ise Gelir Vergisi Kanunu'nun 3. maddesi hükmüne göre olacaktır. Buna göre çalışma süresinin 183 günü aşması nedeniyle bu ücret geliri üzerinden Almanya'da da vergileme yapılması durumunda Türkiye'de ayrıca vergi alınmayacaktır. Bu durumda Türk işveren tarafından ücret ödemesi sırasında kesinti suretiyle ödenmiş olan vergilerin Türk mukimine iadesi söz konusu olacaktır.

Vergi anlaşmalarında bağımlı faaliyetlerin tespiti bakımından hukuki durum yeterli kabul edilmekle beraber yeni düzenlenen Almanya vergi anlaşmasına ekli protokol ile özgün bir farklılık yaratılmıştır. Bu protokole göre gerçek kişi, söz konusu hizmetleri hukuken işveren ilişkisi içinde olduğu kişi yerine faaliyetin yapıldığı ülkedeki doğrudan veya dolaylı olarak bir başka işveren için ifa eder ve hukuki olarak bağlı olunan diğer ülkedeki işveren bu işlerle ilgili olarak herhangi bir sorumluluk üstlenmezse vergileme hakkı faaliyetin gerçekleştiği ülkeye ait olacaktır. Anlaşma hükümlerinden sadece hukuki anlamda değil, işlevsel anlamda da işçi-işveren ilişkisinin aranacağı anlaşılmaktadır.

2.2. Müdürlere Yapılan Ödemeler

Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları'nda yöneticilere yapılan ödemelerin vergilendirilmesi özel olarak müdürlere yapılan ödemeler başlığı altında düzenlenmiş olup, yönetim kurulu ve benzeri bir organın fonksiyonlarını yerine getiren üyelere yapılan ücret

ve benzeri ödemeleri kapsamaktadır. Almanya ve Fransa anlaşmalarında sadece yönetim kurulu üyelerine yapılan ödemeler bu kapsamda değerlendirilmişken, Belçika anlaşmasında kapsam genişletilerek yönetim kurulu üyelerinin yanı sıra benzeri bir organın üyeleri de bu kapsama dahil edilmiştir.

Belçika anlaşmasında, Almanya ve Fransa anlaşmalarındaki düzenlemeye ilave olarak yönetim kurulu üyelerinin şirkette ifa ettiği teknik yapıdaki gündelik görevler dolayısıyla elde edilen ücretlerin ayrı tutularak bağımlı faaliyetlerin vergilendirilmesi hükümlerine tabi olacağı açıkça belirtilmiştir.

Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında şirketlerin yönetim kurulu üyelerine ödenen ücretlerin genel olarak, söz konusu şirketin mukim olduğu devlette vergilendirileceği hüküm altına alınmıştır. Almanya, Belçika ve Fransa anlaşmalarındaki düzenlemelerde bu şekildedir.

Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları'nın ücretleri düzenleyen maddelerinde, ücretin hangi devlette vergilendirileceği hizmetin ifa edildiği yere göre tayin edilmekteyken, şirketlerin yönetim kurulu üyeliğinin, kesin olarak belirli bir fiziki mahalde yürütülmesi gerekmediğinden ve yönetim kurulları farklı farklı yerlerde toplanabileceğinden vergi anlaşmalarının bağımlı faaliyetleri (ücretleri) düzenleyen maddesindeki kriterler farklılaştırılarak vergileme yetkisi, geliri doğuran şirketin mukimliğine, başka bir ifadeyle kaynak devlete bağlanarak sorun çözümlenmiştir.

Örneğin bir Türk mukimi gerçek kişinin Almanya'da mukim bir şirketteki yönetim kurulu üyeliği nedeniyle Alman şirketi tarafından ödenen yönetim kurulu ücreti alması durumunda bu gelir unsuru Almanya tarafından vergilendirilecektir. Diğer yandan bu Türk mukimi gerçek kişi Türkiye'de tam mükellef olarak vergilendirmeye tabi olduğundan bu geliri Türkiye'de beyan edilecek ve Almanya'da bu gelir üzerinden ödenen vergilerin gerek Türk yerel mevzuatı gerekse anlaşma gereğince mahsubu mümkün olabilecektir. Çifte vergilendirmenin mahsup şeklindeki telafisi Fransa için de geçerli olup Belçika anlaşmasında ise farklılık

arz etmektedir. Belçika anlaşmasına göre bahse konu gelir unsurları Belçika'da vergilendirildiğinden Türkiye'de istisna tutulmak suretiyle çifte vergilendirmenin önüne geçilmektedir. Buna göre Belçika mukimi bir şirketten alınan yönetim kurulu ücretleri Belçika'da vergilendirilecek ve Türkiye'de beyan edilmeyecektir.

2.3. Emekli Maaşları

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

İnceleme konumuz olan Almanya, Belçika ve Fransa anlaşmalarında emekli maaşlarının genel olarak mukimlik esasına göre vergilendirilmesi benimsenmiştir. Ancak anlaşmalarda ülkelere göre farklılık arz eden istisnai düzenlemeler bulunmaktadır.

• Almanya Anlaşması

Almanya anlaşmasında vergilendirme mukimlik esasına dayandırılmış olmakla beraber Almanya sosyal güvenlik kurumlarından emekli olan ve fakat Türkiye'de mukim olan gerçek kişilerin Alman sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli maaşlarının 10.000 Euro'yu aşan kısmının Almanya'da % 10 ile sınırlı kalmak kaydıyla vergilenebilmesi mümkün kılınmıştır.

Bu şekildeki düzenleme ile önceki vergi anlaşmasının feshine yol açtığı bilinen ana sebeplerden olan emekli maaşları bakımından birçok vergi anlaşmasından farklılık gösteren bir uygulama getirildiği görülmektedir.

• Belçika Anlaşması

Belçika anlaşmasında vergilendirme mukimlik esasına dayandırılmış olmakla beraber sosyal refah ve amacına yönelik genel programlar

çerçevesinde veya sosyal güvenlik mevzuatı gereğince ödenen emekli aylıkları ve benzerleri, ödemenin gerçekleştiği devlette vergilendirilebilecektir. Ancak bu tür ödemenin yapıldığı kişi ödemenin yapıldığı devlette değil, vatan-daşı olduğu diğer devlette ikamet ediyorsa bu durumda münhasır vergileme yetkisi mukim devlete geçmektedir.

• Fransa Anlaşması

Fransa anlaşmasında vergilendirme mukimlik esasına dayandırılmıştır. Almanya ve Belçika anlaşmalarından farklı olarak uğranılan şahsi zararları tazmin üzere ödenen kamu kaynaklı maluliyet maaş ve ikramiyeleri, sağlanan ömür boyu gelirler ve benzeri devamlı ya da arizi ödemeler için ise bu gelirlerin yalnızca ödemeyi yapan devlet tarafından vergilendirileceği düzenlenmiştir.

Vergi anlaşmalarındaki emekli maaşları ile ilgili düzenlemeler yukarıda açıklandığı gibi olmakla beraber Türk yerel mevzuatında yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli, maluliyet, dul ve yetim aylıkları vergiye tabi tutulmadığından, vergileme hakkı anlaşmalarla Türkiye'ye bırakılsa dahi Türkiye'de bir vergilendirme yapılamayacaktır.

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

Almanya ile Türkiye arasındaki eski vergi anlaşmasının 01.01.2011 tarihinden itibaren yürürlükten kalkmış olması ve yeni anlaşmanın henüz yürürlüğe girmemiş olması nedeniyle bir boşluk oluşmuştur. Her ne kadar yeni anlaşma 01.01.2011 tarihinden itibaren yürürlüğe girecek olsa bile bu süreç içinde birçok kişinin emekli maaşı ödemesi üzerinden Almanya'da vergi alınması söz konusu olmuştur.

Anlaşmanın yürürlüğe girmesini müteakip Türk mukimlerinin Almanya'dan almış oldukları emekli maaşlarından 01.01.2011 tarihinden itibaren yapılan vergi kesintileri nedeniyle yer-

siz vergilemeye maruz kalmaları durumunda yeni anlaşmanın vergi kesintisi prosedürleri düzenlemesi kapsamında Alman vergi idaresine iade başvurusunda bulunabilmeleri söz konusu olabilecektir.

Sonuç

Emek gelirleri üzerinde oluşabilecek çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılmasına yönelik olarak Almanya, Belçika ve Fransa ile Türkiye arasında imzalanmış bulunan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları çerçevesinde ele alınmış ve oldukça karmaşık bir yapıya sahip olan düzenlemeler ana hatlarıyla açıklanmaya çalışılmıştır.

Özellikle Almanya ile imzalanmış olan yeni anlaşmanın henüz yürürlüğe girmemiş olması nedeniyle, Almanya'dan emekli olarak Türkiye'ye kesin dönüş yapmış olan birçok vatandaşımız Almanya'dan aldıkları emekli maaşları üzerinden vergi ödemek zorunda kalmıştır. Anlaşmanın yürürlüğe girmesi ile bu vatandaşlarımızın emekli aylıklarının sadece 10.000 Euro'yu aşan kısmı üzerinden % 10 nispetinde vergileme yapılmaya başlanacağından Almanya tarafındaki yasal prosedürün bir an önce tamamlanması beklenmektedir.