



Necmettin GÜNDÜZ
Audit/Consulting/Tax

ÜCRETLERİN ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI KARŞISINDAKİ DURUMU

Necmettin GÜNDÜZ
Yeminli Mali Müşavir



+90 312 330 66 33



+90 533 685 66 33



info@necmettingunduz.com



www.necmettingunduz.com

ÇİFTE VERGİLENİRME KAVRAMI ve UYGULAMASI



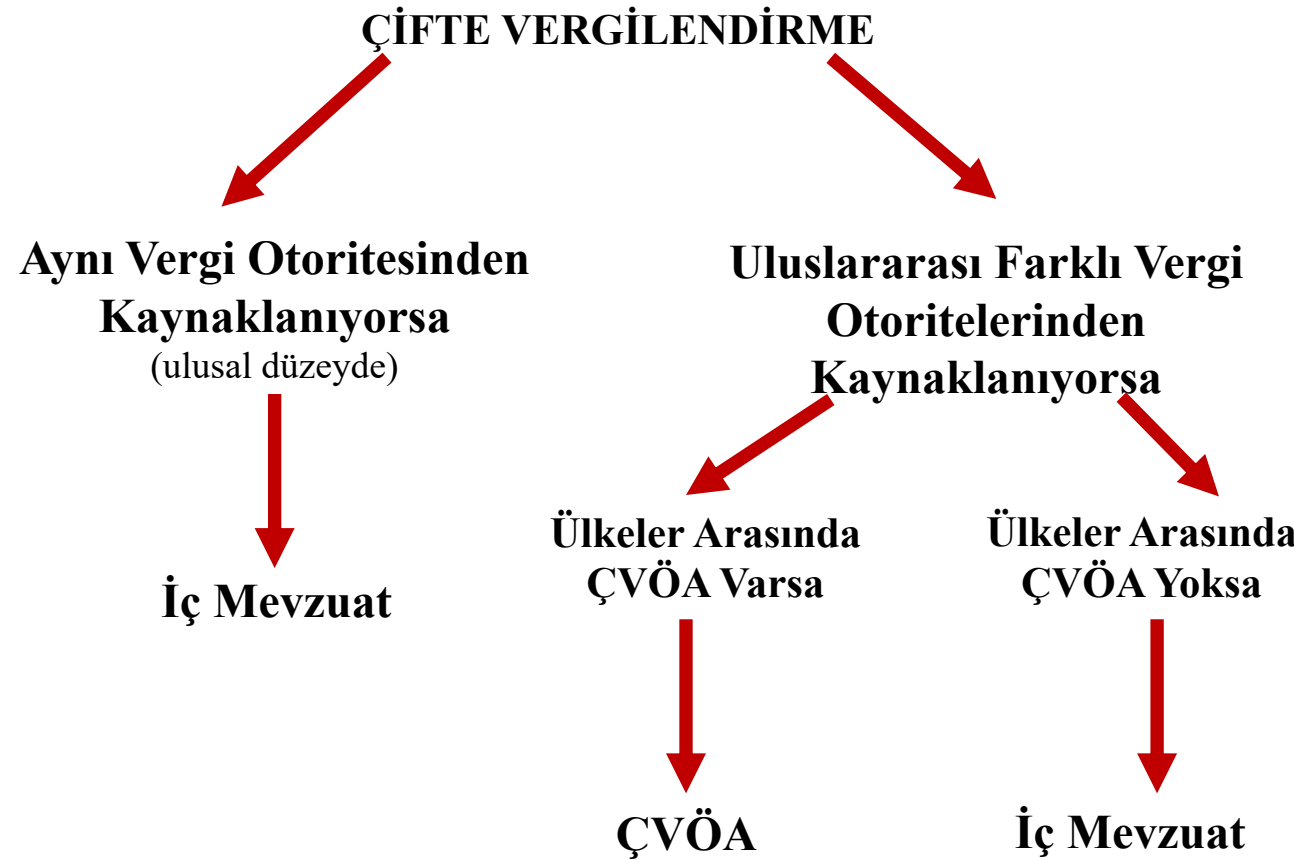
1 ÇİFTE VERGİLENİRME KAVRAMI

- Çifte vergilendirme; **tek bir vergi konusu** üzerinden birden fazla vergi alınmasıdır.
- Çifte vergilendirme **aynı vergi otoritesince** olduğu kadar **farklı otoriteler** tarafından da yapılabilmektedir.

Örnek:

Aynı vergi konusunun ülke içinde birden fazla vergi yükümlülüğü alanına girmesi veya merkezî idare ve yerel yönetimlerin aynı faaliyet üzerinden farklı vergiler tahsil etmeleridir. İkincisi ise birden fazla devletin aynı vergi konusunu vergileme kapsamı içine almasından kaynaklanmaktadır.

2 ÇİFTE VERGİLENİRMEDE UYGULANACAK MEVZUAT



Anayasa Md. 90: “Usulüne göre yürürlüğe konulmuş Milletlerarası andlaşmalar kanun hükmündedir. Bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamaz. Usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası andlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası andlaşma hükümleri esas alınır.”

ÜCRET GELİRLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİNDE UYGULANACAK İÇ MEVZUAT



1

ÜCRET GELİRLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİNDE UYGULANACAK İÇ MEVZUAT

- Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tâbidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.
- GELİRE GİREN **KAZANÇ VE İRATLAR**:

GELİR UNSURU	ELDE ETME YÖNTEMİ
Ticari Kazanç	Tahakkuk Esası
Zirai Kazanç	Tahakkuk Esası
Ücretler	Hukuki ve Ekonomik Tasarruf Esası
Serbest Meslek Kazancı	Fiili Tasarruf/Tahsil Esası
Gayrimenkul Sermaye İradı	Fiili Tasarruf/Tahsil Esası
Menkul Sermaye İradı	Hukuki ve Ekonomik Tasarruf Esası
Diğer Kazanç ve İratlar	Hukuki ve Ekonomik Tasarruf Esası

GELİR VERGİSİNDE MÜKELLEFİYET

TAM MÜKELLEFİYET

Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilirler.

DAR MÜKELLEFİYET

Sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler.

Kazanç Veya İradın Türkiye'de Elde Edilmesi

Madde 7

Dar mükellefiyete tabi kimseler bakımından kazanç ve iradın Türkiye'de elde edildiği aşağıdaki şartlara göre tayin olunur:

...

3. Ücretlerde:

- a) Hizmetin Türkiye'de ifa edilmiş veya edilmekte olması veya Türkiye'de değerlendirilmesi;
- b) Türkiye'de kain müesseselerin idare meclisi başkan ve üyelerine, denetçilerine tasfiye memurlarına ait huzur hakkı, aidat, ikramiye ve benzerlerinin Türkiye'de değerlendirilmesi;

**Değerlendirmeden maksat, ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılmasıdır.

TAM MÜKELLEFİYET

YERLEŞME ÖLÇÜTÜ

- (1) İkametgahı Türkiye'de bulunanlar (MK Md 19)
- (2) Bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar (Geçici ayrılmalar Türkiye'de oturma süresini kesmez.)

İstisnaları

1. Belli ve geçici görev veya iş için Türkiye'ye gelen iş, ilim ve fen adamları, uzmanlar, memurlar, basın ve yayın muhabirleri ve durumları bunlara benzeyen diğer kimselerle tahsil veya tedavi veya istirahat veya seyahat maksadıyla gelenler;
2. Tutukluluk, hükümlülük veya hastalık gibi elde olmayan sebeplerle Türkiye'de alıkonulmuş veya kalmış olanlar.

UYRUKLUK ÖLÇÜTÜ

Resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup, adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları

4

ÜCRET GELİRLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİNDE UYGULANACAK İÇ MEVZUAT

□ ÜCRETİN TANIMI (GVK Md. 61)

Ücret, **işverene tabi** ve **belirli bir işyerine bağlı** olarak çalışanlara **hizmet karşılığı verilen** para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.

Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez.

Bu kanunun uygulanmasında, aşağıda yazılı ödemeler de ücret sayılır:

1. 23'üncü maddenin 11 numaralı bendine göre istisna dışında kalan emeklilik, malüliyet, dul ve yetim aylıkları;
2. Evvelce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan diğer menfaatler;
3. Türkiye Büyük Millet Meclisi, il genel meclisi ve belediye meclisi üyeleri ile özel kanunlarına veya idari kararlara göre kurulan daimi veya geçici bütün komisyonların üyelerine ve yukarıda sayılanlara benzeyen diğer kimselere bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler;
4. **Yönetim ve denetim kurulları başkanı ve üyeleriyle tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler;**
5. Bilirkişilere, resmî arabuluculara, eksperlere, spor hakemlerine ve her türlü yarışma jürisi üyelerine ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler;
6. Sporculara transfer ücreti veya sair adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler.
7. Hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya **ikale sözleşmesi** kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar.

5

ÜCRET GELİRLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİNDE UYGULANACAK İÇ MEVZUAT

❑ Havacılık Sektörünü İlgilendiren İstisnalar

GVK Md. 23/17: Kamu kurum ve kuruluşları hariç Türk Hava Kurumu veya kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan müesseselerde uçuş maksadıyla görevlendirilen, hava aracının sevk ve idaresiyle görevli pilotlar ile uçuş esnasında uçak içinde hizmet veren yetkili sivil havacılık otoritesince sertifikalandırılmış kabin memurlarına ödenen aylık ücretin gerçek safi değerinin %70'i (Cumhurbaşkanı, bu oranı %100'e kadar artırmaya, sıfıra kadar indirmeye yetkilidir.).

GVK Md. 29/2: Subay, astsubay, erbaş ve erlere ve ordu hizmetinde bulunan sivil makinistlere, uçuş, dalış gibi hizmetleri dolayısıyla verilen tazminatlar, gündelikler, ikramiyeler ve zamlar ile diğer kamu kurum ve kuruluşlarında uçuş maksadıyla görevlendirilen, hava aracının sevk ve idaresiyle görevli pilotlar ile uçuş esnasında uçak içinde hizmet veren personele fiilen uçuş hizmetleri ve kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan müesseselerde denizaltma dalış yapanlara fiilen dalış hizmetleri dolayısıyla yapılan aym mahiyetteki ödemeler;

❑ Ücretin Gayrisafi Tutarı

2023 Ocak Dönemi Bordrosu

Sıra No	(A) İşçisi
1	Gayrisafi Ücret
2	GVK Md. 63 Kapsamında Yapılan İndirimler[(a)+(b)+(c)+(d)+(e)]
	(a) OYAK Kesintisi
	(b) SGK İşçi Prim Payı
	(c) İşsizlik Sigortası İşçi Payı
	(d) Hayat Sigortası (% 50) ve Şahıs Sigortası Primleri
	(e) Sendikalar Kanunu Uyarınca Ödenen Aidat
3	Gelir Vergisi Matrahı(Safi Ücret)
4	Engellilik İndirimi
5	Engellilik İndirimi Uygulanması Sonrası Gelir Vergisi Matrahı(Brüt Ücret)
6	Gelir vergisi(Gelir vergisi matrahı x %15)
7	Asgari Ücretin Vergisi
8	Ödenecek Gelir Vergisi(Gelir vergisi - Asgari Ücretin Vergisi)
9	Damga vergisi(Gayrisafi Ücret x %07,59)
10	Kesintiler Toplamı (2+4+8+9)
11	Net Ücret(Gayrisafi Ücret -Kesintiler Toplamı)

❑ **Yabancı Memleketlerde Ödenen Vergilerin Mahsubu (GVK Md. 123)**

Tam mükellefiyete tabi mükelleflerin yabancı memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratlardan mahallinde ödedikleri benzeri vergiler, **Türkiye'de tarh edilen Gelir Vergisi'nin yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından indirilir.**

Birinci fıkra hükmünce indirilecek miktar Gelir Vergisi'nin yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından fazla olduğu takdirde, aradaki fark nazara alınmaz.

Gelir Vergisi'nin yabancı memlekette elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmı, bunların gelire olan nispeti üzerinden hesaplanır.

Birinci fıkrada yazılı vergi indiriminin yapılması için:

1. **Yabancı memlekette ödenen vergilerin gelir üzerinden alınan şahsi bir vergi olması;**
2. **Yabancı memlekette vergi ödendiğinin yetkili makamlardan alınan ve mahallindeki Türk elçilik veya konsoloslukları, yoksa orada Türk menfaatlerini koruyan memleketin aynı mahiyetteki temsilcileri tarafından tasdik olunan** vesikalarla tevsik edilmesi;

Şarttır.

2 numarada yazılı vesikalar taksit zamanına kadar gelmemiş olursa, yabancı memlekette elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden vergi kısmı bir yıl süre ile ertelenir.

Aranan vesikalar bu süre zarfında vergi dairesine ibraz edildiği takdirde vergi tenzil edilir; süre geçtikten sonra erteleme hükmü kalkar ve vesikalar ibraz edilse bile nazara alınmaz. Vergi Usul Kanunu'nda yazılı mücbir sebeplere ait hükümler mahfuzdur.

Yabancı memleketlerde ödenen vergilerin ilgili buldukları kazanç ve iratlar mükellef tarafından hangi yılın gelirine ithal edilmişse, bu vergiler de o gelire ait vergiden indirilir.



❑ **Tenzil olunabilecek borçlar ve masraflar(VİVK Md.12)**

İktisab edilen malların değerlerinden veya değerleri yekunundan aşağıda yazılı borçlar ve masraflar, beyannamede gösterilmek şartıyla tenzil olunur.



c) Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde olan şahıslara ait mallardan yabancı memleketlerde bulunanlara taalluk eden borçlar ve yabancı memleketlerde bu mallar dolayısıyla alınan Veraset ve İntikal Vergileri (Tevsik edilmek şartıyla);

(c fıkrasında yazılı borçlar ile Veraset ve İntikal vergileri, beyannamede gösterilen bu kabil malların değerini geçemez.)

ÇİFTE VERGİLENDİRMİYİ ÖNLEME YÖNTEMLERİ

AKTİF	PASİF
	



AKTİF	PASİF
	

1

ÇIFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME YÖNTEMLERİ

İSTİSNA YÖNTEMİ (*EXEMPTION METHOD*)

- ❑ İstisna yönteminde, anlaşmaya taraf devletlerden birisinin mukimi, anlaşma hükümlerine göre, kaynak devlette vergilendirilebilen bir gelir elde ederse veya bir servete sahip olursa, mukim olunan devlet, elde edilen geliri veya serveti vergiden istisna etmektedir.
- ❑ Anlaşma yorumlarında, mukim olunan devlete, mukim olunmayan kaynak devlet tarafından **vergilendirme hakkı kullanılsa da kullanılmasa da, gelirin ya da servetin mutlaka istisna edilmesi önerilmektedir.**
- ❑ Vergiden istisna tutulacak gelir tutarı, anlaşma olmasaydı ilgili vergiyi düzenleyen **iç mevzuata göre yerel gelir vergisine tabi olacak olan tutardır.**

MAHSUP YÖNTEMİ (*CREDIT METHOD*)

- ❑ Mahsup Yönteminde, anlaşmaya taraf devlet mukimi, anlaşmaya taraf mukim olunmayan kaynak devlette vergilendirilebilen bir gelir elde ederse veya bir servete sahip olursa, mukim olunan devlet, bu mukimin geliri veya serveti üzerinden alınacak vergiden, mukim olunmayan kaynak devlette ödenen gelir veya servet vergisine eşit bir tutarın mahsup edilmesine izin vermektedir. Mahsup, anlaşmaya taraf mukim olunmayan kaynak devlette elde edilen gelir veya servet unsurlarına atfedilebilen ve mahsuptan önce hesaplanan vergi tutarını aşmamaktadır.
- ❑ Gelir vergisi için sadece gelir vergisinden ve servet vergisi için de sadece servet vergisinden mahsup yapılmasına izin verilir.
- ❑ **Ulusal yöntem olarak benimsenen temel yöntem mahsup yöntemidir.**

❑ Çifte Vergilendirmeyi Önleme Yöntemleri Ülke Uygulama Örnekleri

- KKTC:Mahsup Yöntemi/İstisna Yöntemi (Md.22)
- İtalya: Mahsup Yöntemi (Md.23)
- Almanya:Mahsup Yöntemi (Md.22)
- ABD: Mahsup Yöntemi (Md.23)
- Azerbaycan:Mahsup Yöntemi/İstisna Yöntemi (Md.22)
- Çin:Mahsup Yöntemi (Md.22)

❑ Çifte Vergilendirmeyi Önleme Yöntemleri Ülke Uygulama Örnekleri

- Belçika:Mahsup Yöntemi/İstisna Yöntemi (Md.23)
- Hollanda:Mahsup Yöntemi/İstisna Yöntemi (Md.23)
- Suudi Arabistan: Mahsup Yöntemi (Md.23)
- Yunanistan: Mahsup Yöntemi (Md.22)
- Katar: Mahsup Yöntemi (Md.22)

ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARINDA MUKİM



1

ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARINDA MUKİM

□ İTALYA İLE YAPILAN ANLAŞMA(Md. 4)

1. Bu Anlaşmanın amaçları bakımından, "**bir Akit Devletin 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 gelir. Fakat bu deyim, o Devletin vergi mükellefiyeti altına sadece söz konusu Devlette gelir elde ettiği için giren kişileri kapsamına almaz.

2. 1 inci fıkra hükümleri dolayısıyla bir gerçek kişi her iki Akit Devlette de mukim olduğunda, bu kişinin statüsü aşağıdaki kurallara göre belirlenecektir:

a) Bu kişi, **daimi olarak kalabileceği bir meskenin** bulunduğu Devletin mukimi kabul edilecektir. Eğer bu kişinin **her iki Devlette de daimi olarak kalabileceği bir meskeni varsa**, bu kişi **kişisel ve ekonomik ilişkilerinin daha yakın olduğu** Devletin mukimi kabul edilecektir (hayati menfaatlerin merkezi);

b) Eğer kişinin hayati menfaatlerinin merkezinin yer aldığı Devlet saptanamazsa veya kişinin **her iki Devlette de daimi olarak kalabileceği bir meskeni yoksa**, bu kişi **kalmayı adet edindiği evin bulunduğu Akit Devletin** mukimi kabul edilecektir;

c) Eğer kişinin **her iki Akit Devlette de kalmayı adet edindiği bir ev varsa** veya her iki Devlette de **böyle bir ev sözkonusu değilse**, bu kişi **vatandaşı bulunduğu Devletin mukimi** kabul edilecektir;

d) Eğer kişi **her iki Devletin de vatandaşıysa** veya aksine **her iki Devletin de vatandaşı değilse**, Akit Devletlerin yetkili makamları **sorunu karşılıklı anlaşmayla çözeceklerdir.**"

□ ALMANYA İLE YAPILAN ANLAŞMA (Md. 4)

1. Bu Anlaşmanın amaçları bakımından, "bir Akit Devletin mukimi" terimi, bu Devlet, eyalet ve herhangi bir politik alt bölümü veya mahalli idaresi de dahil olmak üzere, o Devletin mevzuatı gereğince *ev, ikametgah, kanuni ana merkez, yönetim yeri veya benzer yapıda diğer herhangi bir kriter nedeniyle burada vergiye tabi olan herhangi bir kişi* anlamına gelir. Ancak bu terim, yalnızca o Devletteki kaynaklardan elde edilen gelir nedeniyle, o Devlette vergiye tabi tutulan herhangi bir kişiyi kapsamaz.

2. 1 inci fıkra hükümleri dolayısıyla *bir gerçek kişi her iki Akit Devletin de mukimi olduğunda*, bu kişinin durumu aşağıdaki şekilde belirlenecektir:

a) bu kişi, *yalnızca daimi olarak kalabileceği bir evin bulunduğu Devletin mukimi kabul edilecektir. Eğer bu kişinin her iki Devlette de daimi 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." hükümlerini öngörmektedir.*

3

ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARINDA MUKİM

❑ MUKİMLİK BELGESİ

Mukimlik, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının 4 üncü maddesinde düzenlenmiştir.

- ❑ Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları hükümleri, Anlaşmaya taraf ülkelerde mukim olanlara uygulandığından, **Anlaşmalardan yararlanmak isteyenlerin, mukim oldukları ülkenin yetkili makamlarından, bu ülkede tam mükellef olduklarına dair mukimlik belgesi** almaları gerekmektedir.
- ❑ 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),

1. sürekli vergi mükellefiyeti olan/olmayan tüm yabancı uyruklu gerçek kişiler,
2. Avusturya, İsviçre ve Suudi Arabistan yetkili makamlarına verilmek üzere mukimlik belgesi talep eden mükellefler,
3. 1 ve 2 nci maddelerin kapsamına girmeyen diğer gerçek ve tüzel kişiler

bakımından yetkili kılınmışlardır.

Diğer taraftan Bir Akit Devletin mukimi(Örneğin Almanya) Diğer akit devlet (Örneğin Türkiye) kaynaklı elde ettikleri kazanç veya iratların ilgili Anlaşma çerçevesinde vergiye tabi tutulabilmesi için **mukim olunan akit devlet (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.**

□ KAYNAKTA VERGİLEME USULÜNE İLİŞKİN KURALLAR (Almanya Örneği-Md. 27)

1. Akit devletlerden birinde diğer akit devletin mukimi olan bir kişi tarafından elde edilen temettü, faiz, gayri maddi hak bedeli veya diğer gelir unsurları üzerinden alınan **vergilerin kaynakta kesinti suretiyle alınması durumunda**, ilk bahsedilen devletin kaynakta kesinti uygulamasını kendi iç mevzuatındaki orandan yapma hakkı bu Anlaşmanın hükümlerinden etkilenmeyecektir. Kaynakta kesilen verginin bu Anlaşma uyarınca indirilmesi veya hiç alınmaması durumunda, bu vergi mükellefin başvurusu üzerine iade edilecektir.

2. İade başvuruları temettü, faiz, gayrimaddi hak bedeli veya diğer gelir unsurları üzerinden **verginin kaynakta kesildiği takvim yılını takip eden dördüncü yılın sonuna kadar yapılmalıdır.**

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.

ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARINDA BAĞIMLI FAALİYETLER



1

ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARINDA BAĞIMLI FAALİYETLER

□ İTALYA İLE YAPILAN ANLAŞMA

1. 16, 18, 19, 20 ve 21 inci madde hükümleri saklı kalmak üzere, bir Akit Devlet mukiminin bir hizmet akdi dolayısıyla elde ettiği ücret, maaş ve diğer benzeri menfaatler, **bu hizmet diğer Akit Devlette ifa edilmedikçe, yalnız ilk bahsedilen Devlette vergilendirilebilecektir**. Eğer **hizmet diğer Devlette ifa edilirse**, buradan elde edilen **gelir diğer Devlette vergilendirilebilir**.

2. **1 inci fıkra hükümlerine bakılmaksızın**, bir Akit Devlet mukiminin diğer Akit Devlette ifa ettiği hizmet dolayısıyla elde ettiği gelir, eğer;

a) Gelir elde eden kişi, bu diğer Devlette **bir takvim yılı içinde** bir veya bir kaç seferde **toplam 183 günü aşmamak üzere kalırsa**, ve

b) **Ödeme**, bu **diğer Devletin mukimi olmayan bir işveren tarafından veya böyle bir işveren adına yapılırsa**, ve

c) **Ödeme**, işverenin **diğer Devlette sahip olduğu bir işyerinden veya sabit yerden yapılmazsa**, yalnızca ilk bahsedilen Devlette vergilendirilebilecektir.»

Örnek:

THY personelinin Türkiye mukimi olması durumunda, kişinin İtalya'da ifa ettiği hizmetler bakımından elde ettiği ücret gelirini vergileme hakkı, 15 inci maddenin 2 nci fıkrasının (a), (b) ve (c) bentlerinde yer alan üç koşulun bir arada gerçekleşmesi durumunda, yalnızca Türkiye'ye ait olacak; üç koşuldaki en az birinin gerçekleşmemesi halinde ise İtalya'nın da bu ücret gelirini vergileme hakkı olacaktır.

Böyle bir durumda ortaya çıkacak çifte vergilendirme ise, Anlaşmanın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi" başlıklı 23 üncü maddesinin 2 nci fıkrası uyarınca Türkiye'de mahsup yoluyla önlenecektir.

2

ÇIFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARINDA BAĞIMLI FAALİYETLER

□ ALMANYA İLE YAPILAN ANLAŞMA(Md. 15)

1. 16, 18, 19 ve 20 nci maddelerin hükümleri saklı kalmak üzere, **bir Akit Devlet mukiminin bir hizmet dolayısıyla elde ettiği maaş**, ücret ve diğer benzeri gelirler, bu hizmet **diğer Akit Devlette ifa edilmedikçe**, yalnızca bu Devlette vergilendirilebilecektir. Hizmet diğer Devlette ifa edilirse, buradan elde edilen söz konusu gelir bu diğer Devlette vergilendirilebilir."

2. 1 inci fıkra hükümlerine bakılmaksızın, bir Akit Devlet mukiminin diğer Akit Devlette ifa ettiği bir hizmet dolayısıyla elde ettiği gelir, eğer:

a) gelir elde eden kişi, diğer Devlette, **ilgili mali yıl içinde başlayan veya biten herhangi bir 12 aylık dönemde**, bir veya bir kaç seferde **toplam 183 günü aşmayan bir süre** kalırsa, ve

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

c) **ödeme, işverenin diğer Devlette sahip olduğu bir işyerinden veya sabit yerden yapılmazsa** yalnızca ilk bahsedilen Devlette vergilendirilecektir."

Örnek:

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.

3

ÇIFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARINDA BAĞIMLI FAALİYETLER

□ İTALYA İLE YAPILAN ANLAŞMA

MD.16 MÜDÜRLERE YAPILAN ÖDEMELER: 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 .

MD. 18 EMEKLİ MAAŞLARI: 1. Bu anlaşmanın 19 uncu maddesinin 2 nci fıkrası hükümleri saklı kalmak üzere, bir Akit Devlet mukimine geçmiş çalışmalarının karşılığında ödenen emekli maaşları ile sağlanan diğer benzeri menfaatler ve bu kişiye yapılan düzenli ödemeler yalnızca bu Devlette vergilendirilebilecektir .

2. "Düzenli ödeme terimi , para veya parayla ölçülebilir bir menfaat karşılığında tam ve yeterli ödemede bulunma taahhüdünü mutazammın ömür boyu ve belirli ya da belirlenebilir bir süre, belirli zamanlarda düzenli olarak ödenecek olan belli bir meblağı ifade eder.

MD. 19 KAMU GÖREVLİLERİ:

MD. 20 PROFESÖRLER VE ÖĞRETMENLER:

MD. 21 ÖĞRENCİLER

KARŞILIKLI ANLAŞMA USULÜ



1

ÇIFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARINDA KARŞILIKLI ANLAŞMA USULÜ

- Anlaşmaya taraf devletlerin birinde mukim olanların, taraf devletlerden herhangi birinde veya ikisinde kendilerine yönelik yapılan işlemlerin, bu anlaşma hükümlerine uygun olmadığı veya olmayacağı sonucuna varmaları durumunda,
 - Akit devletlerin **iç mevzuatlarında öngörülen çözüm yollarıyla bağlı kalmaksızın, mukim oldukları akit devletlerin yetkili makamlarına,**
 - Mükelleflerin diğer devlette uyruklukları dikkate alınarak bu diğer devletin vatandaşlarından farklı olarak aleyhte bir vergilendirmeye tabi tutulmaları durumunda ise, bu mükelleflerin bu sorunu vatandaşı oldukları devletin yetkili makamlarına başvurma hakları bulunmaktadır
- Yine bu madde çerçevesinde, yetkili makamların bu anlaşmanın yorumundan veya uygulanmasından kaynaklanan sorunların çözümü için de karşılıklı anlaşma usulünü kullanabilecekleri belirtilmektedir. Bu kapsamda, anlaşmalarda eksik tanımlanmış veya tam anlaşılamayan bir tanım konusunda taraf devletlerin yetkili makamlarınca Karşılıklı Anlaşma Usulü süreci başlatılabilecektir.
- Karşılıklı Anlaşma Usulünü başlatacak olan mükellefin anlaşmaya taraf olan devletlerden birinde mukim olması gerekmektedir. Ancak, durumları anlaşmaların “Ayrım Yapılmaması” maddesinin 1 inci fıkrasına uygun düşenlerin, **yani uyrukluk nedeniyle ayrımcı muameleye maruz kalan vatandaşların da** Karşılıklı Anlaşma Usulünün başlatılmasını talep etme hakları bulunmaktadır.
- Mükellef, mukimi olduğu akit devletin yetkili makamına başvuruda bulunacaktır. 6 Ancak, uyruklugu nedeniyle ayrımcı muameleye maruz kalan kişiler, taleplerini mukim olduğu devletin yetkili makamına değil, vatandaşı oldukları devletin yetkili makamlarına iletebilirler.

Örnek:

Türkiye mukimi olan Yağız Yaman, Fransa’da gelir elde etmiş ve elde ettiği gelirin Fransa’da Türkiye - Fransa arasında imzalanmış olan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasına aykırı bir şekilde vergilendirildiğini düşünmektedir. Bu durumda, Yağız Yaman Karşılıklı Anlaşma Usulü sürecinin başlatılması için mukimi olduğu Türkiye’nin yetkili makamına başvuracaktır.

Örnek:

Türk vatandaşı olan ve İspanya’da ikamet eden Berkecan Bilge, Belçika’da gelir elde etmiş ve elde ettiği bu gelir üzerinden Belçika’da vergilendirilmiştir. Uyrukluğuna nedeniyle Belçika vatandaşlarından daha ağır bir vergilendirmeye tabi tutulduğunu düşünen Berkecan Bilge’nin Türkiye – Belçika Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının 24 üncü maddesinde uyrukluğa bağlı ayırım yapılmamasına ilişkin düzenlemenin akit devletlerden birinin ya da ikisinin mukimi olmayan kişilere de uygulanacağına ilişkin hüküm olması nedeniyle, mukimi olduğu İspanya’nın yetkili makamı yerine vatandaşı olduğu Türkiye’nin yetkili makamına başvurma hakkı bulunmaktadır.

- ❑ Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında, Türkiye yönünden yetkili makam teriminin Hazine ve Maliye Bakanını veya onun yetkili kıldığı kişileri ifade ettiği belirtilmiştir. Anlaşma kapsamında karşılıklı anlaşma usulü ise hâlihazırda Gelir İdaresi Başkanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığı tarafından yürütülmektedir. Diğer devletler yönünden yetkili makamların kimler olduğu yine anlaşmaların “Genel Tanımlar”a ilişkin 3 üncü maddesinde belirtilmektedir.
- ❑ Türkiye’de Gelir İdaresi Başkanlığına yapılacak Karşılıklı Anlaşma Usulü başvurularından ücret alınmamaktadır.

3



ÇIFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARINDA KARŞILIKLI ANLAŞMA USULÜ

- ❑ Karşılıklı Anlaşma Usulü çerçevesinde yapılan görüşmeler sonunda, anlaşmaya taraf devletlerin yetkili makamlarınca, vergileendirme konusu olayda anlaşmaya aykırı bir durumun söz konusu olduğu yönünde bir mutabakat sağlanırsa, bu sonuç ilgili mükellefe başvuruda bulunduğu devletin yetkili makamlarınca iletilmekte ve varılan bu mutabakatın sonuçları mükellefçe de kabul edilmesi halinde uygulanmaktadır. Mükellefin kendisine bildirilen sonucu kabul edip etmediğini yetkili makamlarca verilecek süreler içinde bildirmesi gerekmektedir. Bu bildirim ilgili mükellefçe yapılmaması halinde mükellefin Karşılıklı Anlaşma Usulü sonucunu kabul etmediği anlaşılacaktır.



KARŞILIKLI ANLAŞMA USULÜNDEN YARARLANMAK İÇİN GEREKEN ÜLKELER İTİBARIYLA YETKİLİ MAKAMLARA BAŞVURU SÜRELERİNE İLİŞKİN TABLO

Anlaşma Adı	Ülke Adı	Başvuru Süresi
Avusturya Anlaşması (revize)	Türkiye Avusturya	Anlaşma hükümlerine aykırı vergilemenin ilk bildirimini takip eden 3 yıl içinde başvurulması zorunludur. (Madde 24)
Norveç Anlaşması (revize)	Türkiye Norveç	Anlaşma hükümlerine aykırı vergilemenin ilk bildirimini takip eden 3 yıl içinde başvurulması zorunludur. (Madde 25)
Kore Anlaşması	Türkiye Kore	Türk iç hukukunda yer alan süreler içinde başvurulacaktır. (Madde 25)
Ürdün Anlaşması	Türkiye Ürdün	Kore iç hukukunda yer alan süreler içinde başvurulacaktır. (Madde 25)
Tunus Anlaşması	Türkiye Tunus	Türk iç hukukunda yer alan süreler içinde başvurulacaktır. (Madde 27)
Romanya Anlaşması	Türkiye Romanya	Türk iç hukukunda yer alan süreler içinde başvurulacaktır. (Madde 26)
Hollanda Anlaşması	Türkiye Hollanda	Tunus iç hukukunda yer alan süreler içinde başvurulacaktır. (Madde 26)
Pakistan Anlaşması	Türkiye Pakistan	Türk iç hukukunda yer alan süreler içinde başvurulacaktır. (Madde 28)
İngiltere Anlaşması	Türkiye İngiltere	Romanya iç hukukunda yer alan süreler içinde başvurulacaktır. (Madde 28)
Finlandiya Anlaşması (revize)	Türkiye Finlandiya	Türk iç hukukunda yer alan süreler içinde başvurulacaktır. (Madde 25)
K.K.T.C Anlaşması	Türkiye K.K.T.C.	Hollanda iç hukukunda yer alan süreler içinde başvurulacaktır. (Madde 25)
Fransa Anlaşması	Türkiye Fransa	Pakistan iç hukukunda yer alan süreler içinde başvurulacaktır. (Madde 25)
Almanya Anlaşması (yeni)	Türkiye Almanya	Türk iç hukukunda yer alan süreler içinde başvurulacaktır. (Madde 25)
		Fransa iç hukukunda yer alan süreler içinde başvurulacaktır. (Madde 25)
		Anlaşma hükümlerine aykırı vergilemenin ilk bildirimini takip eden 3 yıl içinde başvurulması zorunludur. (Madde 24)
		Anlaşma hükümlerine aykırı vergilemenin ilk bildirimini takip eden 3 yıl içinde başvurulması zorunludur. (Madde 24)

ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARINI ÖZELGE ÖRNEKLERİ

AKTİF	PASİF
	



AKTİF	PASİF
	

1

ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI ÖZELGE ÖRNEKLERİ

❑ Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığının 22.06.2020 tarih ve 73903997-724[15-2015/1]-24605 sayılı özelgesi

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 Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasına 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, 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.

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.

□ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 05.05.2020 tarih ve 62030549-120[61-2019/432]-E.352482 sayılı özelgesi

Türkiye'de çalışmakta iken ... yılında Hollanda'ya tayin olduğunuzu, .. yılında Türkiye'den emekli olduğunuzu ancak Hollanda'da ikamet etmeye devam ettiğinizi, aile ve sağlık ile ilgili nedenlerle yılından itibaren Türkiye'de daha çok vakit geçirdiğinizi ve Ekim 2017'de İstanbul'da çalışmaya başladığınızı belirterek 2017 ve 2018 yıllarında hangi ülkede vergilendirileceğiniz hususunda bilgi talep edildiği anlaşılmakta olup konu hakkında Başkanlığımız görüşleri aşağıda açıklanmıştır.

...

Türkiye'de kendinize ait bir meskeninizin bulunması ve gönderdiğiniz yurda giriş-çıkış kayıtlarınıza göre 2012 yılından itibaren her takvim yılında **Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla sürelerle oturmanız** nedeniyle Gelir Vergisi Kanununun 4 üncü maddesi gereğince Türkiye mukimi sayılmanız gerekmektedir. Bununla birlikte, **Hollanda iç hukuku uyarınca Hollanda mukimi olarak da değerlendirildiğiniz için** Anlaşmanın 4 üncü maddesinin 2 nci fıkrasında yer alan aşağıdaki hükümlerin sırayla uygulanması gerekmektedir.

...

Bu hükümlere ve özelge talep formunda verdiğiniz bilgilere göre, **2015 yılından itibaren aile ve sağlık ile ilgili nedenlerle Türkiye'de bulunduğunuz, Türkiye'den emekli maaşı aldığınız ve ayrıca Ekim 2017'den itibaren Türkiye'de ücretli olarak çalışmaya başladığınız hususları dikkate alındığında hayati menfaatlerinizin merkezinin Türkiye olduğu** anlaşılmaktadır. Dolayısıyla, Anlaşmanın 4 üncü maddesinin 2 nci fıkrasının (a) bendi hükmü gereğince **2015 yılından itibaren Türkiye mukimi olarak kabul edilmeniz** ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 3 üncü maddesi uyarınca Türkiye içinde ve dışında elde ettiğiniz kazanç ve iratların tamamı üzerinden Türkiye'de vergilendirilmeniz gerekmektedir.

Özelge talep formunda verdiğiniz bilgilerden, **Hollanda kaynaklı bir gelirinizin bulunmadığı anlaşılmakta olup** bir Türkiye mukimi olarak **Türkiye'den elde ettiğiniz gelirlerden Hollanda'nın vergi alma hakkı bulunmamaktadır.**

❑ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 03.06.2016 tarih ve 62030549-125[30-2015/226]-72250 sayılı özelgesi

2014 takvim yılı başından itibaren şirketinizin bir personelini Çin Halk Cumhuriyeti'nde geçici süre ile görevlendirdiğinden, söz konusu personelin Çin Halk Cumhuriyetinde çalıştığı süre içerisinde şirketiniz ile olan iş akdinin devam ettiğinden, kendisinin geçici görevli olduğu süre boyunca ücretinin tamamının şirketinizce ödendiğinden, söz konusu ödemelerin gelir vergisi tevkifatına tabi tutulduğundan ve aynı ücretler üzerinden Çin Halk Cumhuriyeti'nde de vergilendirme yapıldığından bahisle, yurtdışında kesilen vergilerin iade edilip edilmeyeceği ile iade edilecek ise söz konusu iadenin nasıl yapılacağı hususunda görüş talep edilmekte olup konuya ilişkin Başkanlığımız görüşü aşağıda yer almaktadır.

...

Buna göre, söz konusu personel iç mevzuatımız hükümleri çerçevesinde Türkiye mukimi olarak kabul edilecek ve tüm dünya gelirleri üzerinden Türkiye'de vergiye tabi olacaktır.

...

Buna göre, Türkiye'de mukim durumunda olan söz konusu personelin Çin'de ifa ettiği hizmetler bakımından 15 inci maddesinin 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 Anlaşmanın 15 inci maddesinin 1 inci fıkrasının son cümlesi uyarınca söz konusu ücret gelirlerinden Çin Halk Cumhuriyeti'nin de vergileme hakkı doğacaktır. Böyle bir durumda ortaya çıkan çifte vergilendirme ise, Anlaşmanın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi" başlıklı 23 üncü maddesi hükümlerince önlenecek olup, anılan madde çerçevesinde ücret gelirleri için Çin Halk Cumhuriyeti'nde ödenen vergi tutarı Türkiye'de bu türden gelirlere ilişkin ödenecek vergiden mahsup edilebilecek, bununla beraber bu mahsup, söz konusu gelir için mahsuptan önce hesaplanan Türkiye'deki vergiyi aşmayacaktır.

Öte yandan, Gelir Vergisi Kanunu'nun 123 üncü maddesi uyarınca tam mükellefiyete tabi mükelleflerin yabancı memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratlardan mahallinde ödedikleri benzeri vergileri, Türkiye'de tarh edilen Gelir Vergisi'nin yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından anılan maddede açıklanan usul ve şekle uyulmak kaydıyla indirebilmelerine imkan veren hükümleri de Anlaşmanın 23 üncü maddesince saklı tutulmaktadır.

Anlaşma hükümlerinden yararlanabilmek için, Türk yetkili makamlarından alınacak ve kendisinin Türkiye'de mukim olduğunu gösterir bir belgenin (mukimlik belgesi) Çin Halk Cumhuriyeti yetkili makamlarına ibraz edilmesi gerekmektedir.

TEŞEKKÜR EDERİZ.



+90 312 330 66 33



info@necmettingunduz.com



+90 533 685 66 33



www.necmettingunduz.com