

Almanya ile Türkiye Arasında İmzalanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması hakkında

BFS - 2012/11
İstanbul, 07.08.2012

Almanya ile Türkiye arasında 19 Eylül 2011 tarihinde imzalanan ve 23.12.2011 tarih ve 6263 sayılı Kanunla onaylanan "Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi ve Vergi Kaçakçılığını Önleme Anlaşması" (ÇVÖ) 24 Ocak 2012 tarih ve 28183 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış bulunmaktadır. Anlaşmanın yürürlüğe girmesi için Almanya tarafından da onaylanması gerektiğinden, bu konuda Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) tarafından yapılacak açıklama beklenmiştir. GİB internet sitesinde 2 Ağustos 2012 tarihinde yapılan açıklamada, söz konusu anlaşmanın onay belgelerinin diplomatik yollarla teatisinin tamamlandığı ve **anlaşmanın 01.08. 2012 tarihinde yürürlüğe girdiği** belirtilmiştir.

Türkiye ile Almanya arasındaki bu yeni anlaşmanın hükümleri **1.Ocak. 2011 tarihinden itibaren** geçerli olmak üzere uygulanacaktır. Böylece 21 Temmuz 2009 tarihinde feshedilen ve 1 Ocak 2011 tarihinden itibaren hükümlerinin uygulanması son bulan eski ÇVÖ ile yeni ÇVÖ anlaşmaları arasında oluşan zaman boşluğu da giderilmiş olmaktadır.

GİB internet sitesindeki açıklamada, söz konusu dönem, yani **21.07.2009 - 01.08. 2012 tarihleri arasındaki dönem için** anlaşmada yer alan gelirlerin hem Türkiye'de, hem de Almanya'da anlaşma hükümleri yerine bu ülkelerin iç mevzuatlarına göre vergilendirilmiş olması durumunda, vergilendirmenin anlaşma hükümlerine uygun olarak yapılmasını teminen **düzeltilme başvurusunda bulunulmasının gerektiği** de ifade edilmiştir. Buna göre, kaynakta kesilen vergiler için **verginin kaynakta kesildiği takvim yılını takip eden 'dördüncü yılın sonuna kadar' düzeltme başvurusunda bulunulması gerekmektedir.**

ANLAŞMADAKİ BAŞLICA KONULAR:

Anlaşma ile vergilendirme hakkı genel anlamda, geliri elde eden kişinin yerleşik olduğu ülkeye verilmiş olup, gelirin elde edildiği ülkenin vergilendirme hakkı temettü, faiz ve gayri maddi hak bedellerinde belli oranlarla sınırlandırılmıştır.

İmzalanan Vergi Anlaşmasındaki başlıca konuları aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz:

Temettü Stopajı:

Anlaşmaya göre, temettülerin vergilendirilmesinde temel ilke, temettü gelirinin esas itibarıyla temettü gelirini elde edenin mukimi olduğu Akit Devlet'te vergilendirilmesidir. Buna göre, Devletlerden birinde mukim bir şirket tarafından, diğer devletin mukimine ödenen temettüler, diğer Devlet'te yani temettü gelirini elde edenin mukim olduğu ülkede vergilendirilecektir. Bunun yanında, temettü gelirleri, temettü ödeyen şirketin mukim olduğu yani temettülerin

doğduğu Devlet'te de vergilendirilebilecektir. Ancak bu durumda temettü geliri sahibi, temettü ödeyen şirketin sermayesinin doğrudan en az % 25'ini elinde tutan bir şirket ise temettü ödeyenin mukimi olduğu ülkede alınacak vergi gayrisafi **temettü tutarının % 5'ini aşmayacaktır**. Böylece Almanya'daki iştiraklerden kar dağıtımında Türkiye'ye gelen temettüden % 5 vergi stopajı yapılacaktır. Türkiye'ye getirilen kar Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/(1)-b maddesindeki şartları (*) haiz olması halinde Türkiye'de ayrıca kurumlar vergisine tabi olmayacaktır.

Yukarıdaki şartların varlığı halinde Türkiye'den giden kar dağıtımında da aynı şekilde **% 15 yerine % 5 stopaj** yapılacaktır.

Tüm diğer durumlarda temettülerin doğduğu Devletçe uygulanacak vergi oranı **% 15 ile sınırlı olacaktır**.

Faiz Stopajı:

Faizlerin vergilendirilmesinde genel ilke, bu hakkın lehtarın mukim olduğu Akit Devlet'e ait olduğu hususudur. Ancak Anlaşmaya göre, faizin gerçek lehtarının diğer Akit Devlet'in bir mukimi olması halinde, faizin doğduğu Akit Devlet'in de sınırlı vergilendirme hakkı bulunmakta olup, bu vergi faizin gayri safi tutarının %10'unu aşmayacaktır. Bu durumda Almanya'daki yerleşik kişiler lehine vergi avantajı sağlanmış olmaktadır. Çünkü Türkiye'deki banka şubelerine mevduat yaptıklarında elde ettikleri faiz üzerinden **% 15 yerine % 10** oranında stopaj ödemiş olacaktırlar.

Sermaye Deđer Artış Kazançları:

Menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçları gibi varlıkların elden çıkarılmasından sağlanan kazançlara dönük hakim vergilendirme anlayışına göre, varlıkların elden çıkarılmalarından doğan kazançlar esas olarak elden çıkaranın mukim olduğu Akit Devlet'te vergilendirilir. Ancak anlaşmanın bu maddesindeki açıklamalara göre, diğer Akit Devlet'te elde edilen sermaye değer artış kazançları, iktisap ve elden çıkarma arasındaki süre bir yılı aşmadığı takdirde, bu diğer Akit Devlet'te vergilendirilecektir. Buna göre, Almanya'da mukim bir gerçek kişi Türk Hazine Bonosu veya Türk Özel Sektör Şirketleri Tahvili alıp bir yıldan sonra satarsa Türkiye'de vergiye tabi olmayacaktır. Böylece, Almanya'da yerleşik kişilere vergi avantajı sağlanmış olmaktadır. (Türkiye'de gerçek kişilerde % 10 stopaj vardır.)

Serbest Meslek Faaliyetleri:

Bu konu yalnızca gerçek kişilerin serbest meslek hizmetleri veya bağımsız nitelikteki diğer faaliyetler nedeniyle elde edilen gelirleri kapsamaktadır. Maddenin esas yaklaşımı, serbest meslek kazançlarının, kazancı elde edenin mukim olduğu Akit Devlet'te vergilendirilmesidir. Anlaşmaya göre, söz konusu hizmet ve faaliyetler Akit Devletlerden birinin mukimi olan gerçek kişi tarafından diğer Akit Devlet'te; sabit bir yeri kullanarak veya bu diğer Akit Devlet'te 12 aylık herhangi bir kesintisiz dönemde toplam 183 gün veya daha fazla bulunarak icra ediliyorsa, söz konusu gelirler bu diğer Akit Devlet'te de vergilendirilebilecektir.

Almanya'da Vergi Mahsubu:

Almanya ile Türkiye arasındaki 1985 tarihli eski anlaşmanın (3264 sayılı Kanun'la onaylanmıştır) 23. maddesinin 2. fıkrasının (d) bendinde, Almanya mukimlerinin (kurucuları Türkiye kökenli olan firmalarda dahil) Türkiye'de elde ettikleri temettü, faiz ve gayri maddi hak bedelleri gelirleri Türkiye tarafından yüzde 10'un altında vergilendirilirse, bu gelirlerin gayrisafi tutarının **en az yüzde 10'una eşit bir miktarın** Federal Almanya Cumhuriyeti'nde ödenecek gelir ve kurumlar vergisinden mahsup edileceği hakkında bir hüküm bulunmaktadır.

Bu hüküm, Almanya mukimi şirketlerin Türkiye'de yatırım yapmalarını teşvik edici, Türkiye lehine olan bir husus olup, Almanya'da kurulu Türkiye kökenli şirketlerin yararlandığı bir konudur.

Ancak, bu fiktif vergi mahsubu uygulaması yeni anlaşma metninde kaldırılmıştır.

(* 5520 - Kurumlar Vergisi Kanunu madde 5/(1)-b:

(1) Aşağıda belirtilen kazançlar, kurumlar vergisinden müstesnadır:

a) Kurumların;

b) Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim ve limited şirket niteliğindeki şirketlerin sermayesine iştirak eden kurumların, bu iştiraklerinden elde ettikleri aşağıdaki şartları taşıyan iştirak kazançları;

- 1) İştirak payını elinde tutan şirketin, yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az % 10'una sahip olması,
- 2) Kazancın elde edildiği tarih itibarıyla iştirak payının kesintisiz olarak en az bir yıl süreyle elde tutulması (Rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle veya yurt dışı iştirakin iç kaynaklarından yapılan sermaye artırımları nedeniyle elde edilen iştirak payları için sahip olunan eski iştirak paylarının elde edilme tarihi esas alınır.),
- 3) Yurt dışı iştirak kazancının kar payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dahil iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az % 15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması; iştirak edilen şirketin esas faaliyet konusunun, finansal kiralama dahil finansman temini veya sigorta hizmetlerinin sunulması ya da menkul kıymet yatırımı olması durumunda, iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,
- 4) İştirak kazancının, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi.

Yurt dışındaki inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre ayrı bir şirket kurulmasının zorunlu olduğu durumlarda, özel amaç için kurulduğunun ana sözleşmelerinde belirtilmesi ve fiilen bu amaç dışında faaliyetinin

bulunmaması şartıyla, söz konusu şirketlere iştirak edilmesinden elde edilen kazançlar için bu bentte belirtilen şartlar aranmaz.

Bu bent uyarınca vergi yükü, kanuni veya iş merkezinin bulunduğu ülkede ilgili dönemde tahakkuk eden ve kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dahil olmak üzere toplam gelir ve kurumlar vergisi benzeri verginin, bu dönemde elde edilen toplam dağıtılabilir kurum kazancı ile tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi toplamına oranlanması suretiyle tespit edilir.

Arkan & Ergin