

ALMANYA ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMASI YARATTIĞI PROBLEMLER İLE BİRLİKTE YÜRÜRLÜĞE GİRDİ

www.muhasabetr.com sitesinde
11.08.2012 günü yayınlanmıştır.

1. GİRİŞ

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 02.08.2012 günü internet sitesinde yayınlanan duyuruya göre, Almanya ÇVÖA 01.01.2011 tarihinden geçerli olmak üzere 01.08.2012 günü itibariyle yürürlüğe girmiştir.

Konuya ilişkin Gelir İdaresi Başkanlığı duyurusu aşağıdaki gibidir.

*“19 Eylül 2011 tarihinde Berlin’de imzalanan ve 16 Ocak 2012 tarih ve 2012/2695 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile onaylanıp 24 Ocak 2012 tarih ve 28183 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmış olan “Türkiye Cumhuriyeti ile Almanya Federal Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi ve Vergi Kaçakçılığını Önleme Anlaşması”nın onay belgelerinin diplomatik yollarla teatisi tamamlanmış olup, **Anlaşma 1 Ağustos 2012 tarihinde yürürlüğe girmiştir.***

Bu Anlaşmanın hükümleri, 1 Ocak 2011 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanacak olup, bu suretle 21 Temmuz 2009 tarihinde feshedilen ve 1 Ocak 2011 tarihinden itibaren hükümleri uygulanması son bulan önceki Anlaşma ile arasında oluşan zaman boşluğu da giderilmiş olmaktadır.

*Söz konusu **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 bulunulması gerekmektedir.***

Diğer taraftan, söz konusu düzeltme başvurularının süresi konusunda Anlaşmada özel bir düzenleme yer almaktadır. Buna göre, kaynakta kesilen vergiler için verginin kaynakta kesildiği takvim yılını takip eden dördüncü yılın sonuna kadar düzeltme başvurusunda bulunulması gerekmektedir.

Kamuoyuna duyurulur.”

2. 1 OCAK 2011 – 1 AĞUSTOS 2012 TARİHLERİ ARASINDA FAZLA VEYA YERSİZ YAPILAN VERGİ TEVKİFATLARININ İADESİ

01.01.2011 ilâ 01.08.2012 tarihleri arasında yürürlükte bulunan bir ÇVÖA metni yoktu. Bu nedenle Almanya mukimi kişi ya da firmalara yapılan ödemelerde iç mevzuatımız esas alınmıştı. Örneğin: Serbest meslek mahiyetinde bir ödeme yapılmışsa 183 gün şartı aranmamış ve %20 vergi tevkifatı yapılmış, gayrimaddi hak niteliğinde bir ödeme yapılmış ise yine anlaşma kaynaklı daha düşük bir oran olmadığı için %20 vergi tevkifatı yapılmıştı. İşte şimdi, bu fazla veya yersiz yapılan vergi tevkifatlarının iadesi imkanı oluşmuştur.

Gelir İdaresi Başkanlığı (G.İ.B.) duyuru metninde **“düzeltilme başvurusunda bulunulması”** ifadesini kullanmıştır. Düzeltme yoluyla fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerin mükellefe

iadesi VUK'nun 116 ilâ 120. maddelerinde ve 252 No.lı GVK Genel Tebliğinin (3) no.lu bölümünde düzenlenmiştir.

Söz konusu düzenlemeler “vergi hatası” nedeniyle fazla veya yersiz vergi ödenmesi halinde uygulanacaktır. Vergi hatası VUK'nun 116. maddesinde “*Vergi hatası, vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır.*” şeklinde açıklanmıştır.

Anladığımız kadarıyla Vergi İdaresi, 01.01.2011 – 01.08.2012 tarihleri arasında Almanya ÇVÖA'nın yürürlükte olmaması, fakat 01.01.2011'den itibaren geriye dönük yürürlüğe girmesi nedeniyle bugün itibariyle fazla veya yersiz bir şekilde tahsil edilmiş durumuna düşen vergileri yukarıdaki maddeler kapsamında değerlendirmekte ve hatanın ortaya çıkarılması ve iade sürecini başlatılması için de **VUK Madde 119/5** gereği **mükellefin müracaatını** beklemektedir.

1 Seri No.lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği'nde aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir:

*“Elde edilen temettüler üzerinden fazladan ödenen vergilerin iadesi başvuruları, temettü **elde eden tarafından bizzat veya vekili tarafından**, temettü ödeyen kurumun bağlı olduğu vergi dairesine, örneği EK-2'de yer alan başvuru dilekçesi ile yapılacaktır. Bu dilekçeye yukarıda belirtilen belgeler eklenecektir. Vekâlet yoluyla yapılan iade başvurularında ilgili vergi dairesi, temettü elde eden tarafından **noter vasıtasıyla verilmiş özel vekâletnameyi arayacaktır. Yurtdışındaki noterler aracılığıyla verilen özel vekâletnamelerin Türk Büyükelçilik veya Konsolosluklarınca tasdik edilmiş olması gerekmektedir.** Söz konusu özel vekâletnamelerde; vekâlet verilen kişinin adı, adresi, varsa vergi numarası, iadesi talep edilen verginin cinsi, miktarı ve yılına (dönemine) ilişkin bilgilerin ve “bu vekâletname ile vekil tayin edilen kişinin azledilmesi halinde, azil tarihi ile durumun ilgili vergi dairesine yazı ile bildirildiği tarihe kadar geçen süre içinde vergi dairesince yapılacak işlemlerden vergi idaresi sorumlu değildir” ifadesinin yer alması gerekmektedir.”*

Türkiye'deki mükellef “**vergi sorumlusu**” sıfatıyla vergi tevkifatını yapmış ve muhtasar beyanname ile beyan ederek tevkifatı ödemiştir. Tebliğde yapılan açıklamaya göre iade talebinde bulunması gereken kişi “mükellef” sıfatıyla Almanya mukimi kişi olacaktır. Ya da Almanya mukimi kişinin bu iadenin alınması hususunda Türkiye'deki vergi sorumlusunu vekil tayin etmesi gerekecektir. Tabii burada Almanya mukimi firmanın Türkçe'ye tercüme edilmiş ve resmi makamlarca onaylı mukimlik belgesi de istenecektir. Ayrıca, vekâletnamelerde yukarıda yer verilen tebliğdeki şartların aranıp aranmayacağı hususunun da Vergi İdaresi tarafından bir an önce açıklanması faydalı olacaktır.

3. BUNDAN SONRA ANLAŞMA KAPSAMINDA VERGİ TEVKİFATLARININ UYGULAMASI

Anlaşmanın “Kaynakta Vergileme Usulüne İlişkin Kurallar” başlıklı 27. maddesi ile çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında pek alışık olmadığımız bir düzenleme yapılmıştır. Söz konusu 27. madde aşağıdaki gibidir:

“Madde 27: Kaynakta Vergileme Usulüne İlişkin Kurallar

- 1- *Akit devletlerden birinde diğerk akit devletin mukimi olan bir kişi tarafından elde edilen **temettü, faiz, gayrimaddi hak bedeli veya diğerk 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 diğerk gelir unsurları üzerinden verginin kaynakta kesildiğı takvim yılını takip eden dördüncü yılın sonuna kadar yapılmalıdır.*
- 3- *1'inci fıkra hükümlerine bakılmaksızın Akit Devletlerden her biri, bu Anlaşma uyarınca kaynak Devlette vergiye tabi olmayan veya yalnızca indirimli vergiye tabi olan gelir ödemeleri ile ilgili olarak, vergi kesintisinin hiç yapılmaması veya yalnızca ilgili maddede belirtilen oran üzerinden yapılmasına ilişkin usulleri belirleyecektir.*
- 4- *Yetkili makamlar, karşılıklı anlaşma yoluyla bu madde hükümlerini uygulayabilecekler ve gerektiğı takdirde bu Anlaşma uyarınca sağlanan vergi indirimleri veya istisnalarının uygulanmasına ilişkin diğerk usulleri belirleyebileceklerdir."*

Yeni anlaşmanın 27. maddesinde, yürürlükten kalkan anlaşmada olmayan, kaynakta vergileme usulüne ilişkin kuralları belirleyen bir düzenleme yapılmıştır. Maddeye göre, devletlerden birinde diğerk akit devletin mukimi olan bir kişi tarafından elde edilen temettü, faiz, gayrimaddi hak bedeli veya diğerk gelir unsurları üzerinden alınan verginin kaynakta kesinti yapılarak alınması durumunda, ilk devletin kaynakta kesinti uygulamasını, kendi iç mevzuatındaki orandan yapma hakkı anlaşma hükümlerinden etkilenmeyecektir. Kesinti yoluyla alınan verginin, anlaşmaya göre indirilmesi (daha düşük bir oranda belirlenmiş olması) veya hiç alınmaması (anlaşmada bu gelir unsuru için kaynak devlete vergileme hakkı verilmemiş olması) durumunda, vergi iade edilecektir.

Bu açıklamalar sonrasında aşağıdaki sorular oluşmaktadır:

1. Bu durumda 01.08.2012 tarihinden itibaren, yukarıdaki mahiyette ödemeler yapılırken iç mevzuatımıza göre kesinti yapılıp, sonrasında takip eden dört yıl içinde Vergi İdaresine iade başvurusu mu yapılacaktır? Peki, her seferinde VUK 116 ilâ 120. maddeleri arasında düzenlenen vergi hataları ve düzeltilmesi prosedürü mü işleyecektir? Bu nasıl bir hata anlayışı olacaktır?
2. Bu iade başvurusunu dar mükellef Almanlar mı yapacaktır yoksa tam mükellef Türkiye'deki şirket mi yapacaktır? Dar mükellefin başvurusu gerekiyor ise, onun adına tam mükellef Türk şirketi başvuru yapabilir mi?
3. Eğer, yurt dışı ile yapılan anlaşma sonucu ödeme net bedel üzerinden yapılmış, vergi tevkifatı için brütleştirme yapılmışsa (yani vergi kesintisi yükü Türkiye'deki firma üzerinde kalmışsa) iade başvurusunu kim yapacaktır?

Bir önceki madde metninde iade başvurusunu kim yapmalı diye sormuştuk. İşte, özellikle yurt dışına kesinti yapmadan ödeme yapılan hallerde hakkaniyet gereğı bu vergiyi vergi sorumlusu sıfatıyla kesinti yapan Türkiye'deki firmanın alması gerekir. Ancak prosedürler gereğı vergi dairesi Türkiye'deki firmanın vekil tayin edilmesi gerektiğini söyleyebilecektir.

4. 27. maddeye neden ihtiyaç duyulmuştur? Bu düzenlemenin gerekçesi nedir? Fazla veya yersiz tahsil edilen vergi iade edilecekse neden kişilere “sen önce vergiyi kes, sonra dört yıl içinde iade için başvurursan iade ederim” şeklinde zorluk çıkarılmakta, tabiri caiz ise kulak tersten gösterilmektedir?

5. İade başvurusunda mükelleften istenecek belgeler nelerdir? Vergi İdaresi özel bir düzenleme yapacak mıdır? Bilhassa yukarıda ikinci maddede yer verdiğimiz şekilde düzenlemeler yapılacaksa ya da bunlar mükelleften istenecekse bir an önce açıklama yapılması, vergi daireleri için de bir uygulama iç genelgesi yayınlanması sürecin süratle işleyebilmesi açısından elzemdir.

4. SONUÇ:

Görüldüğü üzere, Almanya ÇVÖA yürürlüğe girdi; ancak birçok soru işareti oluştu. Vergi İdaresinin bu tereddütleri bir an önce **mükelleflere kolaylık gösterecek şekilde** gidermesi, iadeye ilişkin usul ve esasları bir an önce açıklaması ve hepsinden önemlisi Anlaşma metninin 27. maddesinin uygulanabilirliği, nasıl uygulanacağı hakkında açıklama yapması ve *söz konusu maddenin 3. ve 4. fıkraları kapsamında gerekli girişimlerin yapılarak vergilemede önceliğin Anlaşmada yer verilen hükümler olacağının belirlenmesi veya ülkelerin iç mevzuatının öncelikli olduğu, iç mevzuat yüksek bir vergi oranı belirlediyse bu durumda iade sürecinin işleyeceğinin açıklanması ve bu durumun netleştirilmesi* olası tereddütleri giderecek ve hatalı işlemler yapılmasını önleyecektir düşüncesindeyiz. Aksi takdirde uygulamada sorunlar çıkacağını ve mükelleflerin zorlanacağını düşünmekteyiz.

GÜRAY ÖĞREDİK

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

MAZARS/DENGE

Vergi Departmanı, Kıdemli Müdür