



Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Vergi Düzenimize Etkileri

07 Aralık 2011

OECD Model Vergi Anlaşması'nda Son Dönemde Yapılan Değişiklikler

OECD Model Vergi Anlaşması

- ▶ Son otuz yılda ticaret ve sermaye akımlarının yoğunlaşması, uluslararası çifte vergilendirme sorununun öneminin artmasına neden olmuştur. Ülkelerin tek taraflı almış olduğu önlemler sorunun giderilmesinde yetersiz kalınca uluslararası düzeyde çözüm arayışları çerçevesinde çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları gündeme gelmiştir.
- ▶ OECD, üye ülkeler arasında çifte vergilendirmenin önlenmesine yönelik çalışmalarına 1963 yılında başlamıştır. OECD Model Vergi Anlaşmasının ilk kez 1977 yılında yayınlanan metni değişen ihtiyaçlara cevap vermek amacıyla sürekli güncellenmektedir.
- ▶ Günümüzde Dünya Geneline OECD Model Vergi Anlaşmasını temel alan 3.000'den fazla vergi anlaşması bulunmaktadır.

OECD Model Vergi Anlaşması

- OECD Model Anlaşma (Model Convention) Yorumları (Commentaries) Türkiye'nin de katılımı ile hazırlanan son derece değerli bir hukuk kaynağıdır. Yorum notları, ÇVÖA'larda bahsi geçen kavramları ana hatlarıyla ortaya koyarak, başta model anlaşmayı esas alan ülkeler arasında olmak üzere, uluslararası planda ortak bir lisan geliştirme ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının yorumlanmasında kullanılabilecek ortak bir referans metin oluşturma çabalarının bir ürünüdür.
- Model anlaşma metnine ve yorumlarına ilişkin şerh (reservation) ve açıklamalar (observation), Vergi İdareleri'nin bu modele ve yorumlarına nerede katıldığını ve nerede katılmadığını göstermektedir.
- ÇVÖ anlaşmalarındaki, Model anlaşmaya paralel her düzenlemeyi, herhangi bir Vergi İdaresi'nin şerh ve açıklamaları olmadığı sürece Model Anlaşma Yorumlarına uygun olarak anlamak gerekir.

Model Anlaşma Metninde ve Yorumlarında Son Dönemde Yapılan Temel Güncellemeler

- ▶ Serbest Meslek Kazançlarını Düzenleyen 14. Maddenin Anlaşma Metninden Çıkarılması
- ▶ Ticari Kazançlara İlişkin 7. Maddenin Yeniden Yazımı
- ▶ Telekomünikasyon Sektörüne İlişkin Düzenlemeler
- ▶ Royalty Tanımında Yapılan Değişiklikler

Serbest Meslek Kazançlarını Düzenleyen 14. Maddenin Anlaşma Metninden Çıkarılması

- ▶ Serbest meslek kazançlarına ilişkin 14. Madde, anlaşma metninden çıkarılmış ve bu gelirler, ticari kazançlara ilişkin 7.Madde'nin altında incelenmeye başlanmıştır.
- ▶ Bu değişikliğin ana nedenleri, ticari kazanç ve serbest meslek kazançlarının düzenlendiği maddelerde kullanılan işyeri tanımlarının ve her iki madde hükümleri uyarınca kazancın tespit yöntemlerinin benzer oluşudur.
- ▶ Türkiye, değişiklik sonrasında da 14. maddeyi anlaşmalarına dâhil etmeye devam etmektedir. Ancak son dönemlerde imzalanan vergi anlaşmaları, bu madde hükümleri bakımından yeknesaklık taşımamaktadır.
- ▶ Örneğin, Malta Anlaşmasında kurumlar tarafından verilen serbest meslek faaliyetleri anlaşmalarının hem 14. maddesinde hem de 5. maddesinde düzenlenmiştir.
- ▶ Ayrıca, Gürcistan anlaşmasında, bu kazanç türü sadece gerçek kişiler bakımından zikredilmiş ve sadece sabit işyeri yer ölçütü kullanılmışken İsviçre anlaşmasında yine gerçek kişiler için her iki ölçüt (183 gün ve sabit işyeri) de kullanılmıştır.

Ticari Kazançlara İlişkin 7.Madde'nin Yeniden Yazımı

- ▶ Yeniden oluşturulan 7. Madde metninde, akit devletlerden birinde mukim bir işyerine gelir atfedilirken fonksiyon analizi kavramına vurgu yapılmış, söz konusu işyerine atfedilen gelirin bu işyerinin gerçekleştirdiği işlevler, üstlendiği riskler ve kullandığı varlıklar ile uyumlu bir şekilde belirlenmesi gerektiği belirtilmiştir.
- ▶ Sabit işyerlerine atfedilecek gelirin tespitinde iki aşamalı bir analiz öngörülmüştür.
- ▶ Maddenin eski halinde yer alan ve sabit işyerlerine gelir atfedilmesini düzenleyen aşağıdaki paragraflar kaldırılmıştır:
 - 7(3) (İşle İlgili Genel Yönetim Giderlerinin Sabit İşyerinin Matrahından Düşülebilmesine İlişkin Madde)
 - 7(4) (Gelir Paylaşımı Yöntemine İlişkin Madde)
 - 7(5) (Sadece Satın Alma Fonksiyonu Nedeniyle Bir Sabit İşyerine Gelir Atfedilemeyeceğine İlişkin Madde)
 - 7(6) (Aynı Gelir Atfetme Metodunun Yıllar İtibariyle Değiştirilmemesine İlişkin Madde)

Ayrı ve Bağımsız İşletme Kavramı

- ▶ Anlaşmanın diğer maddeleri açısından “ayrı ve bağımsız işletme” kavramına açıklık kazandırılmış, Vergi İdareleri’nin diğer madde hükümleri uyarınca işyerlerine teorik bir gelir atfetmelerinin önüne geçilmeye çalışılmıştır.
- ▶ Ancak Türkiye’nin de aralarında bulunduğu bazı ülkeler maddenin yorumlarında yer alan bu hükme ilişkin olarak ilave açıklama (“observation”) yapmış ve “ayrı ve bağımsız işletme” kavramının maddenin eski yorumlarındaki hali ile kalması gerektiğini savunmuşlardır. Bu nedenle, dar mükellef kurumların Türkiye’de bulunan sabit işyerlerine atfedilen teorik gelirler, diğer gelir türleri(gayri menkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı vs.) açısından da vergilendirilebilecektir.
- ▶ Madde yorumlarına eklenen paragraf ile dar mükellef kurumların vergi matrahları tespit edilirken tam mükellef kurumlara uygulanan hükümlerin geçerli olması gerektiği belirtilmiştir. Bu kapsamda, dar mükellef kurum kazancının tespitinde indirilebilecek giderleri sınırlayan düzenlemelerin önüne geçilmesi amaçlanmıştır. Ancak bilindiği üzere, KVK hükümleri uyarınca, dar mükellef kurumlar tarafından indirilebilecek giderlere sınırlamalar getirilmiştir.
- ▶ Türkiye gelecekte imzalayacağı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında 7. Madde’nin eski halini kullanabileceğine ilişkin bir şerh (“reservation”) düşmüştür.

Telekomünikasyon İşlemlerine İlişkin Düzenlemeler

- ▶ Model Anlaşma'nın gayrimaddi hak bedellerinin düzenlediği 12.Maddesi uyarınca; uydu kapasitesi kiralanması, data ve iletişim hatlarının kullanımı ve roaming faaliyetlerinden elde edilen gelirlerin istisnai durumlar haricinde royalty olarak değerlendirilmeyeceği, bu gelirlerin Model Anlaşma'nın ticari kazancın düzenlendiği 7. Maddesi kapsamında hizmet geliri olarak değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir.
- ▶ Model Anlaşma'nın 5. Maddesinin yorumlarına eklenen paragraf ile uydu operatörlüğü faaliyetinin, bu hizmetin verildiği ülkelerde sabit işyeri oluşturmayacağı belirtilmiştir.

Royalty Tanımında Yapılan Değişiklikler

- ▶ Model Anlaşmanın gayrimaddi hak bedellerinin düzenlediği 12. Maddesinin yorumlarına eklenen bölümler ile;
 - ▶ Bir gayrimaddi hakkın devri sonucu elde edilen gelirin royalty değil, ticari kazanç veya değer artış kazancı olarak değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir.
 - ▶ Belirli bir bölgede satış ve dağıtım haklarının elde edilmesine yönelik olarak yapılan ödemelerin, ticari marka ve isim kullanım lisansından farklı olduğu bu sebeple royalty olarak değerlendirilmemesi gerektiği belirtilmiştir.
 - ▶ Önceden var olmayan (müşterinin talimatı ile hazırlanmaya başlanan) model, plan veya dizaynlar için ödenen tutarların royalty değil, hizmet ödemesi olarak değerlendirilmesi, bu kapsamda 7. madde hükümlerine tabi tutulması gerektiği belirtilmiştir.
 - ▶ Bilgisayar programları çoğaltma hakları için yapılan ödemelerin hangi durumlarda royalty hangi durumlarda ticari kazanç olacağına ilişkin kıstaslar belirlenmiştir.

Bilgisayar Yazılımlarının Vergilendirilmesi

- ▶ Model Anlaşmanın gayrimaddi hak bedellerinin düzenlediği 12. Maddesinin Yorumlarına Eklenen bölümler ile;
 - ▶ Standart hale getirilmiş, üzerinde herhangi bir değişiklik yapılmayan ve tüm müşteriler tarafından aynı şekilde kullanılan yazılımlardan elde edilen gelirin ticari kazanç olarak değerlendirileceği,
 - ▶ İşletmede mevcut birçok bilgisayar tarafından kullanılmak üzere kopyalama hakkının satın alınmasının, işlemin ticari kazanç niteliğini değiştirmeyeceği,
 - ▶ Programın satın alım metodunun (fiziken veya elektronik olarak), programdan elde edilen gelirin vergilendirme yöntemini değiştirmeyeceği,
 - ▶ Programının çoğaltma, değiştirme, topluma dağıtma, gösterme vb. gibi haklarının satışından elde edilen gelirin royalty kapsamında değerlendirileceği,
 - ▶ Daha önce piyasada bulunmayan bir bilgisayar programının özel olarak hazırlanması halinde, elde edilen kazancın serbest meslek kazancı niteliği taşıyacağı,
 - ▶ Bilgisayar programının belirli bir bölgede dağıtım hakkını sağlayan bayilik sözleşmeleri kapsamında elde edilen gelirin ticari kazanç olarak değerlendirilmesi gerektiği,
- belirtilmiştir.

Vergi Anlaşmalarında Son Durum ve Güncel Gelişmeler

Vergi anlaşmalarında son durum

- ▶ Türkiye'nin ÇVÖ anlaşma sayısı 80 olup bunlardan;
 - ▶ 73 ÇVÖA yürürlükte
 - ▶ 9 ÇVÖA imzalanmış olup henüz yürürlüğe girmemiştir. Bunlardan;
 - ▶ Finlandiya ve Norveç-revize anlaşmalar
- ▶ Jersey-bilgi değişimi anlaşması (diğer vergi cennetleriyle görüşmeler devam ediyor)
- ▶ Yardımcı mevzuat
 - ▶ 1996 yılında temettü vergilemesine ilişkin 1 No.lu Tebliğ,
 - ▶ 1998 yılında tam mükellefiyetten çıkmaya ilişkin 2 No.lu Tebliğ
 - ▶ Mukimlik belgesi verilmesine ilişkin 2007 yılında 1 No.lu Sirküler
 - ▶ ÇVÖA Çerçevesinde Vergilendirme Esasları Rehberi
 - ▶ Karşılıklı Anlaşma Usulüne İlişkin Rehber
 - ▶ Az sayıda özelge

Yürürlükte Olan Anlaşmalar

İrlanda	Yemen	Umman	Gürcistan	Avusturya
Suudi Arabistan	Bosna-Hersek	Katar	Bahreyn	Etiyopya
Sırbistan-Karadağ	Portekiz	Güney Afrika Cum.	Lübnan	Fas
İran	Estonya	Sudan	Lüksemburg	Tayland
Suriye	Yunanistan	Bangladeş	Letonya	Slovenya
İspanya	Çek Cumhuriyeti	Tacikistan	Kırgızistan	Singapur
Moldova	Hırvatistan	Litvanya	Endonezya	Rusya
Kuveyt	Slovakya	İsrail	Ukrayna	Beyaz Rusya
A.B.D.	Özbekistan	Bulgaristan	Azerbaycan	Türkmenistan
Polonya	Çin Halk Cum.	Malezya	Mısır	Cezayir
Moğolistan	Hindistan	Arnavutluk	Makedonya	Kazakistan
Macaristan	Japonya	B.A.E.	İtalya	Danimarka
Belçika	İsveç	Fransa	K.K.T.C.	Finlandiya
İngiltere	Hollanda	Romanya	Pakistan	Tunus
Ürdün	Güney Kore	Norveç		

Son Dönemde İmzalanan Anlaşmalar

Taraf Devlet	İmza Tarihi	Yürürlük Tarihi	Uygulama Tarihi
Kanada	14.07.2009	04.05.2011	01.01.2012
Finlandiya (Revize)	06.10.2009	-	-
Norveç (Revize)	15.01.2010	15.06.2011	01.01.2012
Yeni Zelanda	22.04.2010	28.07.2011	01.01.2012
Avustralya	28.04.2010	-	-
İsviçre	18.06.2010	-	-
Brezilya	16.12.2010	-	-
Malta	14.07.2011	-	-
Almanya	19.09.2011	-	01.01.2011
Jersey Bilgi Değişimi Anlaşması	24.11.2010	-	-

Vergi Anlaşmaları Politikalarındaki Son Gelişmeler

- ▶ Anlaşma politikalarındaki değişiklikler ve ayrıca ekonomik gelişmelere paralel olarak, son dönemde imzalanan anlaşmalarda da değişiklikler gözlenmiştir.
- ▶ İrlanda, Almanya, İsviçre, Malta anlaşmaları
- ▶ 1988 tarihinden beri yürürlükte olan Hollanda Anlaşmasının revize edilmesi ???

Bilgi değişimi ve kapsamı

- ▶ İlk “Vergi Konularında Bilgi Değişimi Anlaşması” Jersey ile imzalanmıştır.
- ▶ OECD Model anlařmasındaki “bilgi değişimi” maddesiyle uyumlu
- ▶ Daha geniř kapsamlı
 - ▶ Anlaşmanın 3. maddesi : Türkiye yada Jersey tarafından alınan her tür ve tanımdaki vergi anlaşmanın kapsamındadır
- ▶ Banka, finansal kuruluřlar, vekiller, acentalar, trustlar vs. nezdindeki bilgiler talep edilebilecek
- ▶ Belli bir mükellef için bilgi istenebilecek
- ▶ Akit devletler gerektiğinde inceleme yapılabilir veya yapılan incelemeye katılabilir

G-20 Zirvesindeki Gelişmeler

- ▶ 03 Kasım 2011 tarihinde Cannes şehrinde düzenlenen G-20 ülkeleri Liderler Zirvesi'nde çok taraflı **“Vergi Konularında Karşılıklı İdari Yardımlaşma Sözleşmesi”** Türkiye tarafından da imzalanmıştır.
- ▶ Vergi kayıp ve kaçağı ile mücadele amacıyla kapsamlı bir işbirliğini hedeflemektedir.
- ▶ **İdari yardımlaşma yöntemleri:** bilgi değişimi, eşzamanlı vergi incelemeleri, yurtdışı vergi incelemeleri, tahsilatta yardımlaşma ve tebligat.
- ▶ Türkiye açısından: Kurumlar vergisi, gelir vergisi ve KDV'yi kapsayacaktır.

**Son Dönem Vergi Anlaşmalarının
Karşılaştırmalı olarak Değerlendirilmesi**

Konu Edilen Anlaşmalar

Taraf Devlet	İmza Tarihi	Yürürlük Tarihi	Uygulama Tarihi
Almanya	19.09.2011	-	01.01.2011
Avusturya	28.03.2008	01.10.2009	01.01.2010
İrlanda	24.10.2008	18.08.2010	01.01.2011
İsviçre	18.06.2010	-	-
Malta	14.07.2011	-	-
Norveç	15.01.2010	15.06.2011	01.01.2012

Kapsama Alınan Vergiler

- ▶ Türkiye yönünden genel olarak kurumlar vergisi ve gelir vergisi anlaşma kapsamına alınmıştır.
- ▶ Anlaşmaların imza tarihinden sonra, mevcut vergilere ilave olarak veya mevcuttakilerin yerine getirilen vergiler de anlaşma kapsamında olacaktır.

Çifte Mukimlik

- Şirketler açısından çifte mukimlik durumunun söz konusu olması halinde anlaşmalar,
 - etkin yönetim merkezi ve/veya
 - karşılıklı anlaşma yoluyla mukimliğe karar verme seçeneklerini sunmaktadır.

	Almanya	Avusturya	İrlanda	İsviçre	Malta	Norveç
Etkin yönetim merkezi			√	√	√	√
Karşılıklı anlaşma	√	√	√		√	√

- Almanya ve Avusturya anlaşmaları:
 - Karşılıklı mutabakata varılamıyor ise anlaşma hükümlerinden faydalanma açısından her iki ülkenin de mukimi kabul edilmeyecektir.

Ticari Kazancın Vergilendirilmesi

- ▶ Akit devlet kurumunun kazancının diğer akit devlette vergilendirilebilmesi için, bu kurumun diğer devlette bulunan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunması şarttır. Aksi halde, ticari kazanç yalnızca mukim devlette vergilendirilecektir.
- ▶ Türkiye'deki sabit işyerinde elde edilen kazançlarda Türkiye'nin vergilendirme hakkı kazançların bu işyerine atfolunan kısmı ile sınırlı olacaktır.

İşyeri tanımı

- ▶ **İşyeri**, anlaşmaların amaçları bakımından, bir kurumun işinin, tamamen veya kısmen yürütüldüğü işe ilişkin sabit bir yer anlamına gelir. İşyeri terimi özellikle aşağıdakileri kapsamına alır.
 - ▶ Yönetim yeri
 - ▶ Şube
 - ▶ Büro
 - ▶ Fabrika
 - ▶ Atölye
 - ▶ Maden ocağı, petrol veya doğalgaz kuyusu, taş ocağı veya doğal zenginliklerin elde edilmesine yarayan diğer yerler

İşyeri tanımında farklılık gösteren hükümler

- ▶ İrlanda anlaşmasına göre, deniz yatağı ve toprak altı ile bunların doğal kaynaklarının aranması veya işletilmesi ile ilgili off-shore faaliyetlerinde bulunan bir kişinin bir iş yeri vasıtasıyla faaliyette bulunduğu kabul edilecektir.
- ▶ İnşaat şantiyesi, yapım, montaj, kurma projesi ve bunlarla bağlantılı gözetim faaliyetlerinin işyeri oluşturması için dikkate alınan süreler aşağıdaki gibidir.

Ülke	Süre
Almanya	6 ay
Avusturya	6 ay
İrlanda	6 ay
İsviçre	6 ay
Malta	12 ay
Norveç	6 ay

İş Yeri Sayılmayan Haller

- a) Tesisin malların veya ticari eşyanın yalnızca depolanması,teşhiri veya teslimi amacıyla kullanılması
- b) Mal veya ticari eşya stoklarının, yalnızca depolama, teşhir veya teslim amacıyla elde tutulması
- c) Mal veya ticari eşya stoklarının yalnızca bir başka teşebbüse işlettilmesi amacıyla elde tutulması
- d) Sabit bir yerin yalnızca teşebbüse mal veya ticari eşya satın alma veya bilgi toplama amacıyla elde tutulması
- e) Sabit bir yerin teşebbüs için yalnızca hazırlayıcı veya yardımcı nitelik taşıyan diğer herhangi bir işin yürütülmesi amacıyla elde tutulması
- f) İşe ilişkin sabit bir yerin yalnızca (a) ve (e) bentlerinde bahsedilen faaliyetlerin birkaçını bir arada icra etmek için elde tutulması, ancak söz konusu faaliyetlerin bir arada yürütülmesi sonucunda işe ilişkin sabit yerde oluşan bütün bu faaliyetlerin hazırlayıcı ve yardımcı nitelikte olması şarttır.

Daimi temsilci-İşyeri

- ▶ Bir kişi, bir akit devlette diğer akit devletin bir kurumu adına hareket ederse, aşağıda belirtilen şartların gerçekleşmesi durumunda bu kurum, ilk bahsedilen devlette, bu kişinin gerçekleştirdiği her türlü faaliyet dolayısıyla, bir işyerine sahip kabul edilecektir.
 - ▶ Söz konusu kişinin sözleşme yetkisine sahip olup, bu yetkisini mutaden kullanması ve faaliyetlerinin işyeri sayılmayan faaliyetlerle sınırlı olmaması veya,
 - ▶ Kurum adına düzenli olarak sevk ettiği mallardan veya ticari eşyadan, mutaden söz konusu devlette stok bulundurması
- ▶ Almanya, İsviçre, Malta anlaşmaları ticari eşyadan stok bulundurulması ile ilgili şartı madde kapsamına almamıştır.

Gayrimenkul Varlıklardan Elde Edilen Gelirler

- ▶ Bir Akit Devlet mukiminin diğer devlette bulunan gayrimenkul varlıklarından dolayı elde ettiği gelir bu diğer devlette vergilendirilebilecektir (doğrudan kullanım, kiralama veya diğer herhangi bir şekilde kullanımından doğan gelir)
- ▶ Gayrimenkul varlık bulunduğu ülkenin mevzuatına göre tanımlanacak, ancak her durumda
 - ▶ Gayrimenkul varlığa ilişkin varlıklar
 - ▶ Gayrimenkul mülkiyetine ilişkin hakları
 - ▶ Gayrimenkul intifa haklarını
 - ▶ Maden ocakları, kaynaklar ve diğer doğal kaynakların işletilmesi veya işletme hakkı karşılığında doğan sabit veya değişken ödemeler üzerindeki haklarını kapsayacaktır.
- ▶ Gemiler ve uçaklar gayrimenkul varlık olarak değerlendirilmeyecektir. İsviçre anlaşmasında kara taşıtları da gayrimenkul varlık tanımının dışında bırakılmıştır.

Uluslararası Taşımacılık Faaliyetleri

- ▶ Bir Akit Devlet teşebbüsünün uluslararası trafikte gemi ve uçak işletmeciliğinden elde ettiği gelirler sadece bu devlette vergilendirilir.
- ▶ İrlanda, İsviçre, Malta, Norveç Anlaşmaları
 - ▶ Kara yolu nakil vasıtalarının işletmeciliğinden elde edilen gelirler de madde kapsamına alınmıştır.
- ▶ Avusturya Anlaşması:
 - ▶ Arızı olarak elde edilmeleri koşuluyla, konteynerlerin kullanımından ya da kiralanmasından elde edilen kazançları da kapsayacaktır.
- ▶ OECD Model Anlaşma açıklamalarına göre, gemi ya da uçak işletmeciliğine direkt bağlı ya da yardımcı olması durumunda, konteynerlerin kiralanmasından elde edilen gelirler de bu madde kapsamında değerlendirilebilir.
- ▶ Uluslararası trafik, sadece Türkiye sınırları içerisinde gerçekleştirilenler hariç olmak üzere, yapılan her türlü taşımacılığı ifade eder.

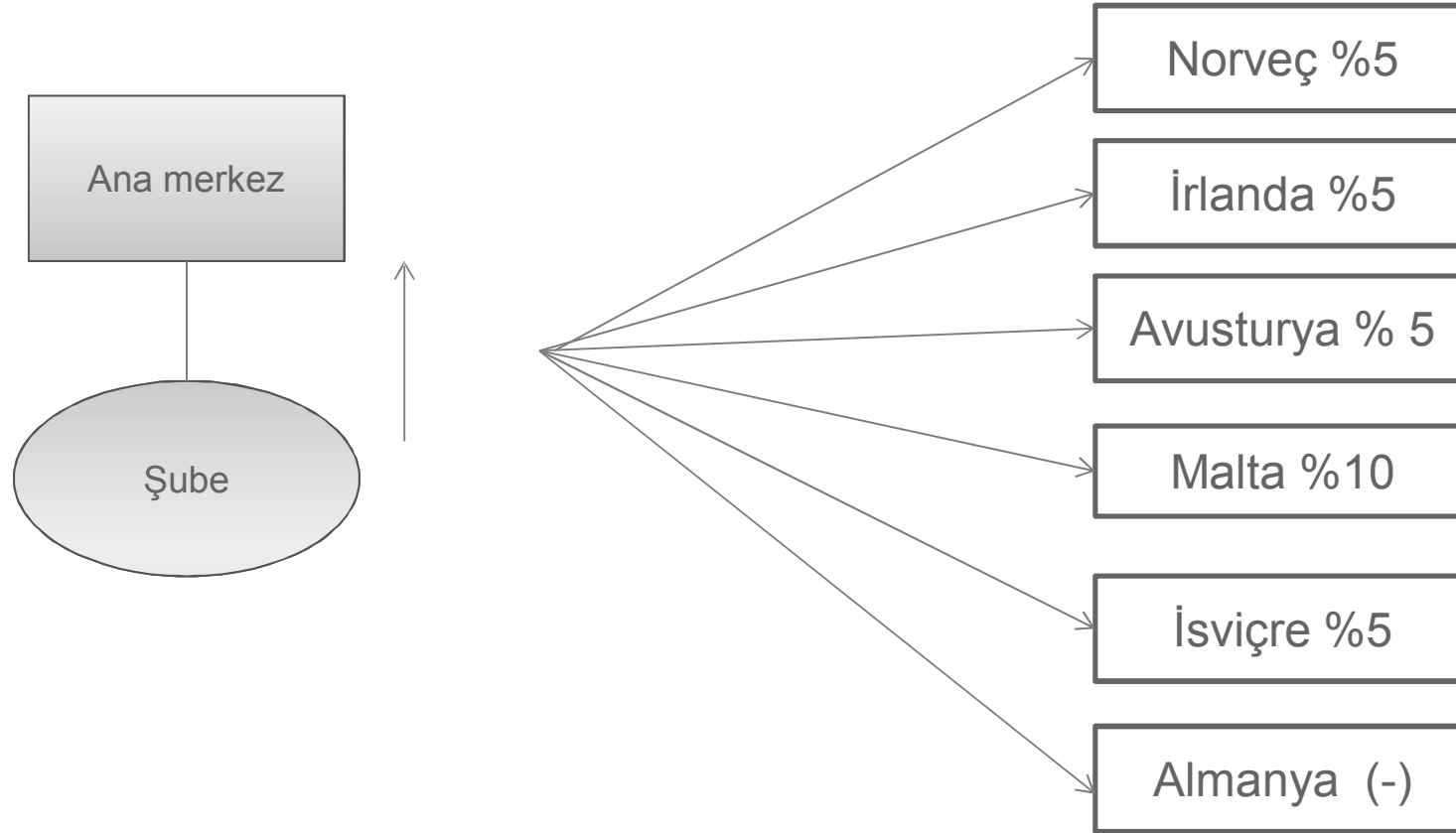
Temettü Vergilendirilmesi

- ▶ Bir Akit Devlet mukimi şirket tarafından, diğer Akit Devletin bir mukimine ödenen temettüler, temettüyü elde eden devlette vergilendirilebilir.
- ▶ Bununla birlikte, temettüler, temettüyü ödeyen şirketin mukim olduğu devlette de, söz konusu devletin mevzuatı çerçevesinde vergilendirilebilir; ancak bu şekilde alınacak verginin oranı için belirli şartlar altında sınırlamalar getirilmiştir.
 - ▶ Mukimlik esası
 - ▶ Gerçek lehdar olmak
 - ▶ Treaty shopping

Temettü Vergilendirilmesi

Ülkeler	Temettü Oranları	Durum
Almanya	% 5	•%25 hisseyi elde tutma
	% 15	Diğer durumlar
Avusturya	% 5	•%25 hisseyi elde tutma •Temettü kazancının Avusturya’da vergiden istisna tutulması
	% 15	Diğer durumlar
İsviçre	% 5	•% 20 hisseyi elde tutma •Temettü kazancının İsviçre’de vergiden istisna tutulması
	% 15	Diğer durumlar
Malta	%10	•%25 hisseyi elde tutma
	% 15	Diğer durumlar
Norveç	%5	•%20 hisseyi elde tutma •Temettü kazancının Norveç’te vergiden istisna tutulması
	%5	Temettünün Sosyal Güvenlik Fonunca elde edilmesi
	%15	Diğer durumlar
İrlanda	% 5	•%25 hisseyi elde tutma • Temettü kazancının TR’ de vergiye tabi tutulması
	%10	%25 hisseyi elde tutma
	%15	Diğer durumlar

Şube Kazancı Stopajı



İsviçre’de söz konusu orandan faydalanmak için şube kazançlarının bu ülkede istisna tutulmuş olması gerekmektedir.

Faiz stopajı

	Norveç	İrlanda	Almanya	Malta	İsviçre	Avusturya
Yabancı devlet veya Merkez bankasından verilen krediler	%0	%10	%0	%0	%0	%0
İhracatı teşvik amacıyla Eximbank vb kuruluşu tarafından verilen krediler	% 5	%10	-	%10	% 5	% 5
Banka / finans kuruluşları tarafından verilen krediler	%10	%10	%10	%10	%10	% 10
Diğer	%15	%10 Vade >2 yıl olan borçlanmalar; %15 Diğer	%10	%10	% 10	%15

Gayrimaddi Hak Bedellerinin Vergilendirilmesi

- ▶ Bir Akit Devlette doğan ve diğer Akit Devletin mukimine ödenen gayrimaddi hak bedelleri, gayrimaddi hakkı elde eden Devlette vergilendirilebilir.
- ▶ Bununla birlikte, söz konusu gayrimaddi hak bedelleri gayrimaddi hak ödemesini yapan Devlette de, o devletin mevzuatı çerçevesinde vergilendirilebilir; ancak bu şekilde alınacak vergi için bir sınırlama getirilmiştir.

- ▶ Mukimlik

- ▶ Gerçek lehdar

Norveç	% 10
Almanya	% 10
İsviçre	% 10
İrlanda	% 10
Avusturya	% 10
Malta	% 10

Gayri maddi Hak Bedellerinin Vergilendirilmesi

- ▶ Gayri maddi hak bedeli,
 - ▶ Sinema filmleri ile radyo ve televizyon kayıtları dahil olmak üzere edebi, sanatsal veya bilimsel her türlü
 - ▶ Telif hakkı
 - ▶ Patent
 - ▶ Ticari marka
 - ▶ Desen veya model
 - ▶ Plan
 - ▶ Gizli formül
 - ▶ Üretim yönteminin kullanımı, kullanım hakkı veya
 - ▶ Sınai, ticari veya bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikimi için veya
 - ▶ Sınai, ticari veya bilimsel teçhizatın kullanımı veya kullanma kullanma hakkı

karşılığında yapılan her türlü ödemeyi kapsar.
- ▶ Malta Anlaşması: Gayrimaddi hakların satışından elde edilen kazançları da gayrimaddi hak bedeli (royalty) olarak tanımlanmıştır.

Gayrimenkullerin Elden Çıkarılmasında Değer Artış Kazançları

- ▶ Gayrimenkullerin elden çıkarılmasından doğan değer artış kazançları, gayrimenkulün bulunduğu ülkede vergilendirilebilecektir.
- ▶ Gayrimenkul şirketlerinin satışına yönelik ek düzenlemeler:
 - ▶ İrlanda ve Malta anlaşması ek hükmü:
 - ▶ Diğer Devlette yer alan gayri menkul varlıkların elden çıkarılmasından doğan kazançlar, değerlerinin büyük bir kısmı doğrudan ya da dolaylı olarak bu diğer Devlette yer alan gayri menkullerden kaynaklanan hisselerden (hisse senedi veya herhangi bir menkul kıymet dahil) elde edilen kazançları kapsayacaktır.
 - ▶ Almanya anlaşması ek hükmü :
 - ▶ Bir Devlet mukimince değerinin % 50'sinden fazlası doğrudan veya dolaylı olarak diğer Devlette bulunan gayrimenkul varlığı temsil eden hisse senetleri vb hakların elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar, bu diğer Devlette (gayrimenkulün bulunduğu devlette) vergilendirilebilecektir.
 - ▶ Norveç anlaşması ek hükmü :
 - ▶ Bir Devlet mukimince sermayesinin esasen doğrudan veya dolaylı olarak diğer Devlette bulunan gayrimenkul varlıktan oluşan şirketin hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar, gayrimenkulün bulunduğu devlette vergilendirilebilecektir.

Menkul Kıymetlerin Elden Çıkarılmasında Değer Artış Kazançları

- ▶ Hisse senedi (pay) ya da tahvil satışından elde edilen değer artış kazançlarının, elden çıkaranın mukim olduğu devlette vergilendirilmesi esastır.
- ▶ Bununla birlikte, söz konusu varlıklar iktisap tarihinden itibaren 1 yıl içerisinde elden çıkarılıyor ise, kazancın doğduğu devletin, kendi kanunlarına göre vergilendirme hakkı devam edecektir.

Serbest Meslek Kazançları

- ▶ Bir Devlet mukiminin serbest meslek faaliyetleri veya bağımsız nitelikteki diğer faaliyetler dolayısıyla elde ettiği gelir sadece bu Devlette vergilendirilebilecektir.
- ▶ Türkiye’de vergilendirme:
 - ▶ *Faaliyet Türkiye’deki sabit bir iş yeri vasıtasıyla sürdürülüyor veya*
 - ▶ *Herhangi bir 12 aylık sürede toplam 183 gün veya daha uzun süre hizmet veriliyor ise,*

İrlanda	Malta	Avusturya	Norveç
√	√	√	√

- ▶ İrlanda, Malta, Avusturya ve Norveç anlaşmalarının 14. maddesi (Serbest Meslek Faaliyetleri) gerçek kişi ve kurum ayrımı olmaksızın serbest meslek faaliyetlerini kapsamaktadır.

Serbest meslek kazancı/İşyeri

- ▶ Almanya ve İsviçre Anlaşmalarının 14. maddesi (Serbest Meslek Faaliyetleri) sadece gerçek kişiler tarafından verilen serbest meslek faaliyetlerini kapsamaktadır. Kurumlar tarafından verilen serbest meslek faaliyetleri, 5. maddede (İşyeri) belirtilen şartlar dahilinde işyeri oluşturduğu durumda Türkiye’de vergilendirilecektir.
- ▶ Almanya, İsviçre ve Malta anlaşmalarının İşyeri maddesine göre (5. madde), bir teşebbüs tarafından görevlendirilen personel aracılığıyla Türkiye’de verilen ve herhangi bir 12 aylık dönemde, toplam 6 ayı aşan bir süre veya sürelerde devam eden (aynı veya bağlı proje için) hizmet teslimleri işyeri oluşturmaktadır.
 - ▶ Proje neyi kapsar?
 - ▶ Projede 6 ay nasıl hesaplanır?
 - ▶ Proje ne zaman başlamış kabul edilir (sözleşmenin imza tarihi ya da işe fiilen başlama tarihi)?
- ▶ Malta Anlaşmasında, kurumlar tarafından verilen serbest meslek faaliyetlerine 14. madde hükümleri ayrıca uygulanabilir mi?
- ▶ Norveç Anlaşmasında, kurumlar tarafından verilen ve 14. maddede belirtilenler dışında kalan hizmetler için, 5. maddede (İşyeri) iki ayrı ve bir ölçüde çelişen düzenleme yapılmıştır.

Ücretler

- ▶ Bir devlet mukiminin bir hizmet akdi dolayısıyla elde ettiği ücret, maaş ve diğer benzeri menfaatler, bu hizmet diğer Devlette ifa edilmedikçe sadece ilk bahsedilen Devlette vergilendirilecektir.
- ▶ Eğer hizmet Türkiye’de verilir ise ve eğer,
 - ▶ *183 günden az kalırsa ve,*
 - ▶ *Ödeme Türkiye mukimi olmayan bir işveren tarafından veya böyle bir işveren adına yapılırsa ve,*
 - ▶ *Ödeme işverenin Türkiye’de sahip olduğu bir işyerinden veya sabit yerden yapılmazsa,*elde edilen gelir Türkiye’de vergilendirilmeyecektir.

İrlanda	Malta	Avusturya	Almanya	İsviçre	Norveç
√	√	√	√	√	√

Diğer Gelir Unsurlarının Vergilendirilmesi

		Almanya	Avusturya	İrlanda	İsviçre	Malta	Norveç
Müdürlere yapılan ödemeler	Diğer devlet mukimi olan bir şirketin yönetim kurulu üyesi olması sebebiyle eline geçen ücret ve benzeri ödemeler Türkiye’de vergilendirilebilir	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Artist ve Sporcular	Diğer devlet mukiminin elde ettiği gelirler Türkiye’de vergilendirilebilir. İstisna: Resmi kurumlarca desteklenmesi ve kamu menfaatine yararlı dernekler veya örgütler tarafından karşılanması	✓	✓	✓	✓	✓	✓
Emekli Maaşları	Kişinin mukim olduğu devlette vergileme esası <u>Kapsam:</u> 1) geçmiş çalışmalar karşılığında ödenen emekli maaşları vb ödemeler, 2) Sosyal güvenlik sistemi çerçevesinde yapılan ödemeler	Yıllık < 10.000€ mukim olunan devlette Aşarsa, aşan kısım vergiye tabi olup, vergi tutarı brüt tutarın %10’unu aşamaz.	✓	✓	✓	✓	✓

Türkiye Mukimleri için Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi

Türkiye'nin diğer Akit Devlet kaynaklı gelirler üzerindeki çifte vergilendirmeyi önlemek için izlediği genel prensip mahsup yönetimidir.

	Almanya	Avusturya	İrlanda	İsviçre	Malta	Norveç
Genel prensip	Mahsup	Mahsup	Mahsup	Mahsup	Mahsup	Mahsup
Temettü	Mahsup	Mahsup	Mahsup	Mahsup	Mahsup	Mahsup
Faiz	Mahsup	Mahsup	Mahsup	Mahsup	Mahsup	Mahsup
Royalty	Mahsup	Mahsup	Mahsup	Mahsup	Mahsup	Mahsup
Değer artış kazancı	Mahsup	Mahsup	Mahsup	Mahsup	Mahsup	Mahsup

Diğer Akit Devlet Mukimleri için Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi

Diğer Akit Devletleri mukimlerinin Türkiye kaynaklı gelirleri üzerindeki çifte vergilendirme aşağıdaki yollarla önlenecektir

	Almanya	Avusturya	İrlanda	İsviçre	Malta	Norveç
Genel prensip	İstisna	İstisna	Mahsup	İstisna	Mahsup	Mahsup
Temettü	İstisna: doğrudan %25 hisseye sahip olma	Mahsup/İstisna	Mahsup	Mahsup/Kısmi istisna	Mahsup	Mahsup
Faiz	Mahsup	Mahsup	Mahsup	Mahsup/Kısmi istisna	Mahsup	Mahsup
Royalty	Mahsup	Mahsup	Mahsup	Mahsup/Kısmi istisna	Mahsup	Mahsup
Değer artış kazancı	Mahsup	Mahsup	Mahsup	İstisna	Mahsup	Mahsup

Diğer Akit Devlet Mukimleri için Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi (devam)

- ▶ İsviçre ve Avusturya anlaşmaları Türkiye kaynaklı faiz ve royaltier için korumalı mahsup (tax sparing credit) öngörmektedir.
- ▶ İsviçre
 - ▶ Anlaşmanın yürürlüğe girmesinden sonraki ilk 5 yıl içinde uygulanabilecektir.
 - ▶ Türkiye’de vergiden istisna edilen faizler üzerinden %5 finansal kiralama ödemeleri ve royaltier üzerinden %10 vergi Türkiye’de ödenmiş kabul edilerek İsviçre’de ödenecek vergiden mahsup edilecek.
- ▶ Avusturya
 - ▶ Süre sınırlaması getirilmemiştir.
 - ▶ Türkiye’de, faiz ve royaltier üzerinden, anlaşmada belirtilen orandan daha düşük bir oranda vergileme yapılması durumunda, faizlerde duruma göre %5, %10 veya %15 royaltierde %10 vergi Türkiye’de ödenmiş kabul edilerek Avusturya’da ödenecek vergiden mahsup edilebilecektir.
 - ▶ Bu uygulamaya olanak veren bir işlem esas olarak vergiden kaçınmak suretiyle yapılmışsa, söz konusu hükümler uygulanamaz

Bilgi Değişimi

Hangi bilgiler değişime tabi tutulabilir?

- Söz konusu anlaşmalarda bilgi değişiminin konusu, anlaşmada kavranan vergilerle sınırlı değildir; karşı devletten anlaşma hükümlerinin yürütülmesi amacıyla bilgi istenebileceği gibi, iç mevzuatın uygulanmasıyla ilgili her türlü bilgi istenebilir.

Değişime tabi bilgiler kimlerle paylaşılabilir?

- Bilgiyi alan devlet bu bilgiyi, kendi vergi sırrı gibi gizli tutacak, bu bilgiyi yalnızca tarh, tahsil, cebri icra ve ceza ile ilgili kişi ve kurumlara verebilecektir. Bu kişi ve kurumlar, söz konusu bilgiyi yalnızca bu hususlarda kullanabileceği gibi mahkeme duruşmalarında ve adli kararların alınımında açıklayabilir.
- İsviçre ve Norveç anlaşmalarında, bir Akit devlet tarafından alınan bilginin, bilgiyi sağlayan devletin yetkili makamının böyle bir kullanımına izin vermesi durumunda, başka amaçlar içinde kullanılabileceği belirtilmiştir

Bilgi Değişimi (devam)

- ▶ İsviçre anlaşmasında görülen önemli farklılıklar
 - ▶ Bilgi talebinde bulunulabilmesi için ilgili ülkede her yol denenmiş yine de söz konusu bilgiler elde edilememiş olması gerekmektedir
 - ▶ İlgisi mükellefin vergi durumuyla açık olmayan konularda veya sırf “avlanma” (fishing expedition) amaçlı bilgi talep edilemez,
 - ▶ Bilgi ancak belli bir mükellef için istenebilir. Genel ve toplu bilgi istemenin mümkün olmadığı anlaşılmaktadır
- ▶ Almanya anlaşmasında, iç mevzuata uygun olarak kişisel bilgilerin değişime tabi tutulması durumuyla ilgili olarak ilave hükümlere yer verilmiştir.

Almanya anlaşmasında yer alan kaynakta vergileme usulüne ilişkin düzenleme

- ▶ Bir akit devlet,
 - ▶ Temettü
 - ▶ Faiz
 - ▶ Gayri menkul hak bedeli veya
 - ▶ Diğer gelir unsurları

üzerinden alınan vergilerin kaynakta kesinti suretiyle alınması durumunda, iç mevzuatındaki oranı kullanabilir. Ancak, anlaşma uyarınca düşük oranlı vergi uygulanması ya da hiç vergi alınmaması durumunda, bu vergi mükellefin başvurusu üzerine iade edilecektir. İade başvurusunda kaynakta kesintinin yapıldığı takvim yılından itibaren 4 yıllık süre belirlenmiştir.

- ▶ Bununla birlikte, Akit Devletlerden her biri, kaynak devlette vergiye tabi olmayan ve ya indirimli vergiye tabi olan gelirler ile ilgili olarak, vergi kesintisinin hiç yapılmamasını ya da sadece ilgili madde de belirtilen oran üzerinden yapılmasına ilişkin usulleri belirleyecektir.

Vergi Anlaşmalarına İlişkin Önemli Yargı Kararları ve Özelgeler

Özelge ve Yargı kararları

- ▶ ÇVÖA'na ilişkin verilen özelgeler ve yargı kararları hem sayısal hem de niteliksel olarak yetersiz
- ▶ Yargı kararlarında uluslararası mevzuat ve literatür takip edilmiyor
- ▶ Özelgeler anlaşma hükümlerini tekrarlamanın ötesine geçemiyor, yol gösterici değil
- ▶ Kapsanan konular sınırlı;
 - ▶ Serbest meslek kazançlarının Türkiye'de vergilendirilip, vergilendirilmeyeceğine yönelik ÇVÖA'da yer alan 183 gün kuralı,
 - ▶ Yurtdışına gönderilen personele yapılacak ücret ödemelerinin ne şekilde vergilendirileceği,
 - ▶ Yurtdışına yapılacak gayri maddi hak bedelleri üzerinden yapılacak stopaj oranı.

Mükellef olmayan ortaklıkların (LLP) ÇVÖA kapsamındaki durumu

- ▶ İngiltere’de mukim bir ortaklığın (LLP) Türkiye’de ifa ettiği danışmanlık hizmetlerinin vergilendirilmesinde Türkiye-İngiltere ÇVÖA hükümlerinden faydalanıp faydalanamayacağı değerlendirilmiş;
- ▶ Türkiye’de ortaklığın elde ettiği gelirin ortaklığın değil, ortaklıklarının geliri olduğu,
- ▶ Kazancın vergilenmesinde ortakların mukim olduğu ülke ile Türkiye arasındaki ÇVÖA’nın dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 2007 tarihli B.07.4.DEF.0.34.11/KVK-30 sayılı özelgesi

Ücretlerin ÇVÖA kapsamında vergilendirilmesi

- ▶ 3 yıllığına İtalya'daki firmaya gönderilen personele Türkiye'den yapılacak ücret ödemelerinin ne şekilde vergilendirileceği değerlendirilmiş;
- ▶ Personelin İtalya'da bulunduğu süre zarfında Türkiye'de dar mükellef olarak değerlendirilmesi durumunda Türkiye'den yapılacak ücret ödemeleri üzerinden stopaj yapılmaması gerektiği,
- ▶ Aksi durumda ise, Türkiye'den yapılacak ödemelerin stopaja tabi tutulacağı, söz konusu gelirin ÇVÖA hükümlerince İtalya'da da vergilendirilmesi durumunda, İtalya'da ödenen vergilerin Türkiye'de mahsup edilebileceği belirtilmiştir.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 16.11.2009 ve 17.02.2010 tarihli B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK-94 sayılı özelgesi

Benzer bir özelge...

- ▶ Polonya'ya gönderilen Türk mukimi çalışana Türkiye'den yapılacak ücret ödemelerinin ne şekilde vergilendirileceği değerlendirilmiş;
- ▶ Personelin Türkiye'de mukim olması durumunda yapılacak ücret ödemelerinin Türkiye'de vergiye tabi tutulacağı,
- ▶ Polonya'nın ÇVÖA hükümleri doğrultusunda vergileme hakkının olması durumunda, Polonya'da ödenen tutarın Türkiye'de mahsup edilebileceği,
- ▶ Diğer taraftan kişinin Polonya mukimi olması durumunda, hizmet Türkiye'de ifa edilmediği sürece, ödeme Türkiye kaynaklı olsa dahi vergileme hakkının Polonya'da olacağı belirtilmiştir.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 01.11.2005 tarihli B.07.1.GİB.0.86/8639-4 sayılı özelgesi

Yurtdışında ödenen vergilerin mahsubu

- ▶ Türkiye'deki bir firmanın Kazakistan'da verdiği danışmanlık faaliyetlerinden elde edilen kazancın Kazakistan'a stopaja tabi tutulması durumunda ödenen verginin Türkiye'de mahsup edilip edilemeyeceği değerlendirilmiş;
- ▶ Kazakistan'da bir işyeri olmaksızın elde edilen serbest meslek kazancının Türkiye-Kazakistan ÇVÖA kapsamında vergilendirme hakkının sadece Türkiye'de olduğu,
- ▶ Anlaşma hükümlerinden aykırı olarak vergilendirme yapılması nedeniyle Kazakistan'da ödenen stopajın Türkiye'de hesaplanacak vergiden mahsup edilmesinin mümkün olmadığı belirtilmiştir.

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 20.02.2009 tarihli B.07.1.GİB.04.99.16.01/2-MUK-425 sayılı özelgesi

Kar dağıtımı halinde yatırım indirimi üzerinden hesaplanacak stopaj oranı

- ▶ Yatırım indiriminden faydalanan bir firmanın ilgili yılın karını Hollanda mukimi ortağına dağıtılmasında, dağıtılan kar payının yatırım indirimi matrahı isabet eden kısmı üzerinden hesaplanacak stopaj oranı ihtilaf konusu olmuş;
- ▶ Yapılan vergi incelemesinde yatırım indirimine isabet eden karın temettü olmadığı bu nedenle ÇVÖA 10. maddesinden faydalanamayacağı ve %19.8 stopaja tabi tutulması gerektiği iddia edilmiş, gecikme faizi ve vergi ziyai cezası hesaplanmıştır.
- ▶ Vergi Mahkemesi GVK 75 uyarınca dağıtılan kar payının yatırım indirimi matrahına isabet eden kısmın temettü olarak değerlendirilmesi gerektiği, ÇVÖA hükümlerinden faydalanabileceği ve %10 stopajın mümkün olduğuna karar verilmiştir
- ▶ Danıştay vergi mahkemesi kararını onaylamıştır.

Bursa 1. Vergi Mahkemesi'nin 2007/1045 Esas No.lu kararı ve Danıştay 3. Daire 2009/3140 Esas no.lu kararı

Uçakların çıplak olarak kiralanmasından elde edilen gelirler

- ▶ Yurtdışında mukim firmanın Türkiye'deki firmaya çıplak kiraladığı uçak dolayısıyla elde ettiği kazançların vergilendirilmesi ihtilaf konusu olmuş,
- ▶ ÇVÖA kapsamında stopaj yapılmaması gerektiğine istinaden ihtirazi kayıtlı beyanname veren mükellefin, ihtirazi kaydı vergi dairesi tarafından (kazancın royalty olarak değerlendirilmesi gerekçesiyle) kabul edilmeyerek tahakkuk yapılmıştır.
- ▶ Vergi Mahkemesi elde edilen kazancın royalty olarak değil ticari kazanç olarak değerlendirilmesi gerektiği bu nedenle yapılan tahakkukun yerinde olmadığı yönünde karar vermiştir.
- ▶ Danıştay vergi mahkemesi kararını onaylamıştır.

Uçakların çıplak olarak kiralanmasından elde edilen gelirler-devam

- ▶ OECD Model Anlaşmasının konuya yaklaşımı:
 - ▶ ticari, sınai ve bilimsel ekipmanın kiralanması (uçakları bu kapsama dahil) OECD Model 1992 revizyonu ile royalty kapsamı dışında bırakılmış,
 - ▶ Yorumlarda (Commentary) ticari kazanç olarak değerlendirilmesi gerektiği belirtmekte olup, ancak işyeri vasıtasıyla elde ediliyor ise kaynak ülkede vergileme hakkı tanınmalıdır,
 - ▶ Ancak uluslararası taşımacılık kapsamında arizi olarak elde ediliyor ise ÇVÖA uluslararası taşımacılık maddesi kapsamına girip girmediğine bakılmalıdır.
- ▶ Türkiye'nin konuya yaklaşımı OECD Model Anlaşmasından farklıdır:
 - ▶ 1992 OECD Model revizyonuyla yapılan yukarıdaki değişikliğe Türkiye rezerv koymuş, ÇVÖ anlaşmalarında bu hükme yer vermeye devam etmiştir.
 - ▶ Çoğu ÇVÖA'da uçakların çıplak kiralanmasından elde edilen gelirler royalty geliri olarak 12 maddede yer almaktadır.
- ▶ Danıştay tarafından onaylanan mahkeme kararı uçakların çıplak kiralanması karşılığı yapılan ödemeler ticari kazanç olarak değerlendirmiş, stopaj kapsamı dışında bırakılmıştır.

Danıştay 4. Daire 28.11.2001 tarihli 2000/ 4141 sayılı karar
1. Vergi Mahkemesi 2010/4537 Esas nolu karar

ABD ÇVÖA'nın Türkiye'de ödenen stopajlar açısından değerlendirilmesi

- ▶ ABD mukimi kişinin Türkiye'de elde ettiği serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesi ihtilaf konusu olmuş,
- ▶ Türkiye-ABD ÇVÖA anlaşması gelir vergisi, kurumlar vergisi ve bu vergiler üzerinden alınan fon paylarını kapsamakta olup, çifte vergilendirmenin önlenmesi açısından (23.md) GVK 94'e göre yapılan tevkifatların gelir vergisi olarak kabul edilmeyeceği belirtilmiştir.
- ▶ Türkiye'de ödenen stopajın ABD'de mahsup edilip edilemeyeceğinin ABD iç mevzuatına göre belirleneceği ifade edilmiştir.
- ▶ Mükellef tarafından ÇVÖA hükümleri uyarınca serbest meslek ödemeleri üzerinden stopaj yapılmaması inceleme elemanları tarafından eleştirilerek vergi tarhiyatı yapılmıştır.
- ▶ Yargıya intikal eden konuyla ilgili Vergi mahkemesi GVK 94. madde kapsamında yapılan kesintilerin Anlaşma kapsamında değerlendirilemiyor olması gerekçesiyle tarhiyatı onaylamış, söz konusu karar Danıştay tarafından da onaylanmıştır.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu 2005/192 Esas nolu karar



SORULAR