



VERGİCİNİN DÜNYASI

CIHAT ÇETİNKAYA

Ücret istisnası ile çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları

Gelir Vergisi Kanunu'nun "Diplomat Muafiyeti"ni düzenleyen 15'inci maddesi, yabancı devletlerin Türkiye'de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsolosları ile elçilik ve konsolosluklarına mensup o memleket uyruğunda bulunan memurları, Türkiye'de resmi bir göreve memur edilenleri bu sifarişlerinden dolayı ve karşılıklı olmak şartıyla Gelir Vergisi'nden muaf tutmuştur. Bu muafiyetin menkul sermaye iradı üzerinden tevkif suretiyle alınan vergiye şumulu yoktur. Burada doğrudan doğruya kişiye tanınmış bir muafiyet söz konusu olup, durumları yukarıda belirtilen statüye uyan personelin Türkiye'de icra edebilecekleri iktisadi faaliyetlerden dolayı Gelir Vergisi Kanunu'na göre vergilenmesi gereken 7 gelir unsurundan herhangi birisine göre kazanç elde etmesi durumunda vergi mükellefiyeti tesis ettirmesi, yıllık beyanname ile gelini beyan etmesi ve vergi ödemesi söz konusu olmayacaktır.

Kanunun 16'ncı maddesi, 15'inci madde kapsamına girmeyen personelden olup, yabancı elçilik ve konsoloslukta görev yapan memur ve hizmetlilerin (memur, bekleci, bahçıvan, odası, vb.) faaliyetlerinden dolayı yabancı devletten aldıkları ücretlere tanınan bir istisnayı düzenlemektedir. Yukarıda belirtilen muafiyetin şahsa tanınmış olmasına karşılık, ücret istisnası gelir unsuruna ilişkin olup, ücret gelirinin vergi dışı tutulması amaçlanmıştır. Diğer bir ifadeyle yabancı bir devletin Türkiye'de bulunan bir elçilik veya konsoloslukta görev yapan Türk uyruklu bir memur ve hizmetlisi, bu faaliyetinden dolayı elde edeceği ücret geliri dışında Gelir Vergisi Kanunu'na göre vergilendirmeyi gerektiren kanunun ikinci maddesinde sayılan 7 gelir unsurundan bir veya birkaçını elde etmesi halinde, söz konusu ücret geliri hariç, diğer tüm gelir unsurlarını toplayarak birleştirecek ve G.V.K. 85 ve takip eden maddelerine göre, yıllık gelir vergisi beyannameyi vererek vergi ödeyeceklerdir. Bu beyannamelerine yukarıda belirtilen yabancı elçilik ve konsoloslukta memur ve hizmetli olarak görev yapmak nedeniyle alınan ücret gelir dahil edilmeyecek, dolayısıyla herhangi bir vergi ödenmeyecektir.

Yabancı bir devletin Türkiye'deki elçilik veya konsoloslukta görev yapan bir Türk uyruklu memur veya hizmetli ile o ülke uyruğundan olmayan yabancı uyruklu memur veya hizmetlinin elde ettiği ücret gelirleri arasında fark yoktur. Dolayısıyla ücret istisnasından faydalanacak kişinin Türk ya da yabancı uyruklu olması önem

taşımayacak, sadece elde edilen gelirin ücret mahiyetinde olması yetecektir. Türk uyruklu veya o ülkenin uyruğunda olmayan yabancı uyruklu bir memur veya hizmetliye ücreti ödenirken net olarak ödenmekte, bu net ödemeden önce paranın gönderildiği ülkede yürürlükte bulunan vergi mevzuatına göre ücretten gerekli kesinti yapılmaktadır. Aynı şekilde, Türkiye'nin yurtdışında bulunan elçilik veya konsoloslukta görev yapan ve Türk uyruklu olmayan memur veya hizmetliye ücreti gönderilmeden önce Türkiye'de vergilendirilecek gerekli kesinti yapılmakta (Gelir Vergisi-Damga Vergisi) ve ücreti net olarak ödenmektedir.

Ücret istisnasını düzenleyen 16'ncı maddede yer alan en önemli nokta, yabancı elçilik ve konsolosluklarda görev yapan ve 15'inci madde kapsamı dışındaki memur ve hizmetlilere tanınan istisnadan karşılıklı olma şartına bağlanmış olmasıdır.

Karşılıklı uluslararası hukukta mükabilyet olarak ifade edilen ve iki ülkenin belli konularda biraraya gelerek birbirlerine karşılıklı ayrıcalıklar tanınması veya aynı hukuki kuralları birbirlerine veya ülke vatandaşlarına karşı uygulamaları anlamına gelir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 16'ncı maddesindeki karşılıklı olma şartı, esas itibarıyla gelir unsurlarının çifte vergilendirilmesini önlemeye yönelik hukuki anlaşmalar yapılması gerektiğini de ortaya çıkarmaktadır.

Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları olarak anılan bu uluslararası anlaşmalar yalnızca ücret gelirlerine ilişkin olarak değil, vergi literatüründe genel kabul görmüş 7 gelir unsurunun vergilendirilmesine veya karşılıklı olarak vergiden istisna edilmesine yönelik olarak yapılmaktadır. Bu anlaşmaların yalnızca bir maddesi (Genel olarak 19'uncu maddesi), ücret geliri elde eden ve durumları yukarıda açıklanan statüye uyan memur ve hizmetlileri kapsamına almaktadır.

18 ülke ile muhtelif tarihlerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması yapılarak yürürlüğe girmiştir. Ülkeler arasındaki ikili ilişkilerin süratle geliştiği günümüzde aynı gelir unsurlarının birden fazla vergilendirilmesini önleme fikri, vergilemede eşitlik ve adalet prensiplerinin de bir sonucudur. Bu nedenle çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına eğilim gösterilmesinde Türk Vergi Hukuku ile diğer ülkelerin vergi kanunları arasında paralellik sağlama açısından fayda vardır. Böylece vergi mahkemelerine aksetmiş veya edecek gereksiz ve lüzumsuz birçok başvuru da ortadan kaldırılabilecektir.