

Duyuru Tarihi : 07.05.2007  
Duyuru No : DUYURU/2007-087  
Yaymlandığı Yer : VERGİ DÜNYASI / MAYIS 2007/ SAYI : 309

Haluk ERDEM  
Yeminli Mali Müşavir  
BDO Denet YMM A.Ş.

## **DAR MÜKELLEFLERE YAPILAN ÖDEMELERDE VERGİ ANLAŞMALARININ VEYA GVK'NUN GEÇİCİ 67 NCİ MADDESİNİN SAĞLADIĞI TAVİZLERDEN YARARLANMAK İÇİN MUKİMLİK BELGESİNİN ÖNEMİ**

Halen Türkiye'nin taraf olduğu ve yürürlükte bulunan 64 tane çifte vergilemeyi önleme anlaşması mevcuttur.

Bu vergi anlaşmalarının esas amacı, gerçek ve tüzel kişilerin aynı gelir üzerinden hem mukimi oldukları ülkede hem de geliri elde ettikleri diğer ülkede (kaynak ülke) mükerrer vergilendirilmelerini önlemektir.

Bu amaçla vergi anlaşmaları, bazı gelir unsurlarında vergileme hakkını mukimi olunan ülkeye, bazılarında ise her iki ülkeye birden tanımakta, her iki ülkede de vergileme yapılması durumunda çifte vergileme istisna veya mahsup sistemleri ile giderilmeye çalışılmaktadır.

Yine anlaşmalarda bazı gelir unsurları için kaynak ülkede uygulanacak vergi oranlarına sınırlamalar getirilmekte, kaynak ülkedeki yasal vergi oranı daha yüksekse, bu sınırlı oranlara itibar edilmektedir.

Anlaşmaların dışında, ülkemizde dar mükellef kişi ve kurumlara tanınan başka bir ayrıcalık, GVK'nun 67 nci maddesine göre, dar mükellef gerçek kişi ve kurumlara yapılacak menkul kıymet alım satım kazancı ödemeleri ile tahvil (devlet tahvili, hazine bonusu, özel sektör tahvilleri vb.) faiz ödemelerinde uygulanan %0'lık stopaj oranıdır. Zira yerli (tam mükellef) yatırımcılar için %10 olarak uygulanan bu stopaj, bilindiği üzere dar mükellef yatırımcılar için %0 olarak uygulanmaktadır.

Bu durumda, dar mükellef gerçek kişiler ile kurumların, gerek vergi anlaşması hükümleri gereği gerek se GVK'nun Geçici 67 nci maddesi gereği, Türkiye'de vergilenmediği veya düşük oranla vergilendiği durumlarda, bu avantajlardan yararlanabilmek için ödeme yapılan bu kişi ve kuruluşların diğer ülke mukimi olduklarının belgelendirilmesi gerekmektedir. Bunun için mevzuatımızda tanımlanan belgeler, mukimlik belgesi ve kurumlar için kuruluş belgesidir.

### **1. VERGİ ANLAŞMALARININ UYGULANMASINDA MUKİMLİK BELGESİ :**

Yukarıda da belirttiğimiz üzere, vergi anlaşmalarında, kimi gelir unsurlarında vergileme hakkı mukim ülkeye, kimi gelir unsurlarında ise her iki ülkeye birden tanınırken, kaynak ülkeye uygulayabileceği vergi oranı konusunda sınırlamalar getirilmiştir.

Her vergi anlaşması, değişik özellikler göstermekle birlikte çoğu anlaşma için bu konuda yapılabilecek bazı genellemeler vardır. Özellikle uzunca yıllardır uygulanan OECD tipi vergi anlaşma modellerinde, gelir unsurlarının nerede ve hangi şartlarla vergileneceğine ilişkin ortak özellikler vardır. Vergi oranları konusunda ise yine bazı istisnalar dışında genelde aynı oranlara itibar edildiği görülmektedir.

Türkiye'nin taraf olduğu vergi anlaşmalarında, Türkiye'nin kaynak ülke olduğu ve vergileme hakkının mukimi olunan ülkeye verildiği gelir türleri aşağıdaki gibi sıralanabilir. (Bu açıklamalar genel özelliği ifade etmekte olup bazı anlaşmalarda farklı özellikler görülebilir. Olayına göre karar verebilmek için ilgili anlaşma hükümlerinin incelenmesi gerekir.)

- Kaynak ülkedeki bir işyeri vasıtasıyla elde edilmeyen ticari kazançlar,
- Uluslar arası taşımacılıktan elde edilen gelirler,
- Kaynak ülkede serbest meslek faaliyetinin görülmesi için sürekli olarak kullanılan bir yer yoksa veya kaynak ülkede icra edilen faaliyet dolayısıyla bu ülkede kesintisiz bir 12 aylık dönemde (kimi anlaşmalarda bir takvim yılında) 183 günden daha kısa kalınırsa, serbest meslek gelirleri,
- Kaynak ülkede ifa edilen ve kesintisiz herhangi bir 12 aylık sürede (kimi anlaşmalarda bir takvim yılında) 183 günden kısa kalan hizmetler dolayısıyla kaynak ülke mukimi olmayan işverenden elde edilen ücret gelirleri,
- Mukimi olunan ülkeden elde edilen emekli maaşları ile diğer bazı düzenli ödemeler,
- Mukimi olunan ülkenin kamu görevlilerine ödenen ücretler,
- Öğrenci ve stajyerlere, mukimi olunan ülkeden geçimini ve eğitimi karşılamak üzere yapılan ödemeler ile kaynak ülkede iki yıldan kısa süre kalan öğretmen ve öğretim görevlilerine mukimi olunan ülkeden yapılan ödemeler,

Yukarıdakiler dışındaki gelir unsurlarında ise vergileme hakkı her iki ülkeye birden verilmekte ve çifte vergileme mukimi olunan ülkede mahsup veya istisna sistemleri uygulanmak suretiyle önlenmektedir.

Vergileme hakkının her iki ülkeye birden verildiği durumlarda, kaynak ülkenin alabileceği vergi oranlarına kimi gelirlerde sınırlamalar getirilmiştir. Bu gelir unsurlarına bakıldığında, bunların genellikle Türkiye'de stopaj suretiyle vergilendirilen gelirler olduğu görülmektedir. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın internet sitesinde ([www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr)), bu gelir unsurlarından (Temettüler, Faizler ve Gayrimaddi hak bedelleri) Türkiye'de alınabilecek azami vergi oranları tablolar halinde topluca gösterilmiştir.

Dar mükellef bir gerçek kişi veya kurumun anlaşmaya göre Türkiye'de vergilenemeyeceği veya yerel vergi oranının anlaşmalarda yer alan oran sınırlamalarını aştığı durumlarda, bu sınırlı oranlardan vergilenebilmesi için, bu kişi ve kuruluşların diğer ülke mukimi olduklarını kanıtlayabilmeleri gerekir.

Bu ispat gerekliliği, Türkiye'de vergi alınmaması gerektiği halde vergiye tabi tutulan durumlarda, fazladan ödenen verginin vergi idaresinden iadesinin talebi durumunda ortaya çıktığı gibi, daha çok karşımıza stopaj suretiyle yapılan vergileme aşamasında çıkmaktadır.

Zira, çoğu durumda dar mükelleflerin gelirleri stopaj suretiyle vergilenmektedir. Örneğin serbest meslek, faiz, gayrimaddi hak ve temettü ödemelerinde bu durum ortaya çıkmaktadır. Az da olsa bir yıldan fazla yıla sirayet eden inşaat taahhüt işlerinde de aynı durum vardır. Birden fazla yıla sirayet etmekle birlikte, 6 aydan kısa süren işlerde, Türkiye'nin vergileme hakkı olmadığı için, ödemeyi yapana diğer ülke mukimi olduğunun ispatı gerekir.

Çoğu durumda, ödemeyi yapanlar lehdarın diğer ülke mukimi olduğunu çeşitli vesilelerle bildikleri için diğer ülke yetkili makamlarından alınmış mukimlik belgesini aramamaktadırlar. Örneğin bir serbest meslek ödemesi yapan taraf, eğer serbest meslek faaliyeti Türkiye'de yapılmadıysa veya 12 aylık kesintisiz dönemde 183 günden kısa sürdüysse, faturada veya sözleşmede yer alan bilgileri yeterli görüp o kişinin diğer ülke mukimi olduğuna kanaat getirerek stopaj yapmamaktadır. Ya da bir temettü ödemesi yapan taraf, ortağının diğer ülke mukimi olduğunu çeşitli vesilelerle bildiği için, anlaşmanın öngördüğü kısıtlı orana göre stopaj yapabilmektedir.

Ancak Maliye İdaresi, bu tür ödemelerde, anlaşma hükümlerinin uygulanabilmesi için mukimlik belgesinin teminini ve bunun gerektiğinde ibraz edilmek üzere saklanmasını şart koşmaktadır.

Nitekim 1 seri no.lu Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşmaları Sirküleri'nde, vergi anlaşması hükümlerinin uygulanabilmesi için, diğer ülke mukimlerinin kendi ülke yetkili makamlarından alınmış mukimlik belgesi ile noterce veya bu ülkelerdeki Türk Konsolosluklarınca tasdik edilecek Türkçe tercümelerinin bir örneğinin ödemeyi yapana ibrazının ve ödemeyi yapan tarafından saklanmasının gerektiği, bu belgenin temin edilmediği durumlarda vergi anlaşması hükümlerinin yerine iç mevzuat hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

Aynı gereklilik, çeşitli vesilelerle diğer bazı genel tebliğlerde de belirtilmiştir. Örneğin, temettü ödemelerinde bu belgenin (ve tercüme bürolarınca tercüme edilmiş örneklerinin) aranacağı 1 Seri No.lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliğinde belirtilmiştir. Keza 257 ve 258 no.lu GV Genel Tebliğlerinde de, faiz ödemelerinde çifte vergilenmeyi önleme anlaşmalarının uygulanabilmesi için, bu belgelerin ve tercüme bürolarınca tercüme edilmiş örneklerinin ibrazının gerekli olduğu ifade edilmiştir.

Bu Genel Tebliğlerde, dar mükellef kurumlar için mukimlik belgesi yerine, kendi ülkelerinde geçerli kuruluş belgelerinin de 31.12.2006 tarihine kadar geçerli olduğu, 1.1.2007 tarihinden sonra ise bunlar için de mukimlik belgesinin aranacağı belirtilmiştir.

Mukimlik belgesinin geçerli olabilmesi için, ilgili ülke "yetkili makamları" tarafından düzenlenmiş olması gerekmektedir. Yetkili makam tabiri ise, çoğu anlaşmada o ülkenin Maliye Bakanlığı, bazı ülkelerde ise Hazine Bakanlığı olarak tanımlanmıştır. Buna göre yetkili makam o ülkenin Maliye Bakanlığı'ysa örneğin o ülkenin ticaret siciline bakan yetkili makamca düzenlenen belgelerin kabul görmeyeceği anlaşılmaktadır.

## **2. GVK'NUN GEÇİCİ 67 NCİ MADDESİNİN SAĞLADIĞI TAVİZLERİN UYGULANMASINDA MUKİMLİK BELGESİ :**

Bilindiği üzere, 1.1.2006'dan sonra uygulanmak üzere, GVK'na eklenen Geçici 67 nci madde ile, lehtarı gerçek kişi ya da kurumlar olsun, halka açık şirketlerin hisselerinin ve diğer menkul kıymetlerin bankalar ve aracı kurumlar vasıtasıyla elden çıkarılmasından elde edilen kazançlar ile, GVK'nun 75/5 maddesindeki faiz ödemelerinden (ve diğer bazı gelirlerden) %15 stopaj yapılacağı belirtilmiş, daha sonra bu oran, dar mükellef gerçek

kişi ve kurumlar için %0'a, tam mükellef gerçek kişiler ve kurumlar için se %10'a indirilmiştir.

Dolayısıyla, dar mükellef gerçek kişilere ve kurumlara yapılan ödemelerde %0'lık bu tavizli stopaj oranının uygulanabilmesi için, bu kişi ve kuruluşların, dar mükellef sıfatlarını ispat edebilmeleri daha doğrusu ödemeyi yapanların sorumluluğa girmemek için bu hususun tevsikini istemeleri gerekmektedir.

İşte burada da, diğer ülke yetkili makamlarından alınmış mukimlik belgesinin ibrazı gerekmektedir. 257 ve 258 seri no.lu GV Genel Tebliğleri'nde bunun gerçek kişiler için diğer ülke yetkili makamlarından alınmış mukimlik belgesi aslı ve tercüme brularınca tercüme edilmiş örneğiyle, dar mükellef kurumlar için se yine ilgili ülke yetkili makamlarından alınmış kuruluş belgesiyle ve tercüme brularınca tercüme edilmiş örneğiyle yapılabileceği belirtilmiştir. Her ne kadar 258 seri no.lu GV Genel Tebliği'nde kuruluş belgesinin 31.12.2006 tarihine kadar geçerli olduğu, 1.1.2007'den itibaren bunlardan da mukimlik belgesi aranacağı belirtilmişse de, 263 seri no.lu GV Genel Tebliği'nde, 1.1.2007'den sonra da dar mükellef kurumlar için kuruluş belgesinin yeterli sayılmaya devam edileceği belirtilmiştir.

### 3. SONUÇ :

Dar mükellef gerçek kişi ve kuruluşlara yapılan ödemelerde, vergi anlaşmalarının bu kişilere tanıdığı vergisizliği veya indirimli vergi oranlarını veya GVK'nun Geçici 67 nci maddesine göre menkul kıymet alım satımlarında ve faiz ödemelerinde %0 oranını uygulayabilmek için diğer ülke yetkili makamlarınca düzenlenmiş mukimlik belgesinin temini ve saklanması önem arzetmektedir.

Bu belgenin temin edilmediği, tavizli vergi uygulamaları için diğer belgelerle (fatura, sözleşme vb.) yetinildiği durumlar tarhiyat riski yaratabilir. Seneler geçtikten sonra maruz kalınacak bir tarhiyatta, ödeme yapılan kişilerin mukimliğinin kanıtlanmasında güçlüklerle karşılaşılabilir.

Bu sebeple, anılan demeler yapılmadan evvel mukimlik belgelerinin karşı taraftan istenmesinde fayda vardır.