

ÜCRET İSTİSNASI UYGULAMASI VE ÇİFTE VERGİLENDİRMİYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI

Cihat ÇETİNKAYA
Maliye Müfettişi

Gelir Vergisi Kanununun 16 ncı maddesi, yabancı elçilik ve konsoloslukların 15 nci madde kapsamına girmeyen memur ve hizmetlilerin yalnız bu işlerinden dolayı aldıkları ücretleri karşılıklı olmak şartıyla Gelir Vergisinden istisna etmektedir. Madde başlığından da anlaşıldığı üzere, kanunla tanınan istisna yalnızca ücret ödemelerine ilişkindir ve muafiyetten farklı mahiyet taşımaktadır.

Gelir Vergisi Kanunumuzun "Diplomat Muafiyeti"ni düzenleyen 15 nci maddesi, yabancı devletlerin Türkiye'de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsolosları ile elçilik ve konsolosluklara mensup o memleket uyruğunda bulunan memurları, Türkiye'de resmi bir göreve memur edilenleri bu sıfatlarından dolayı ve karşılıklı olmak şartıyla Gelir Vergisinden 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 edecekleri iktisadi faaliyetlerden dolayı Gelir Vergisi Kanunumuza göre vergilenmesi gereken 7 gelir unsurundan herhangi birisine göre kazanç elde etmesi durumunda vergi mükellefiyeti tesis ettirmesi, yıllık beyanname ile gelirini beyan etmesi ve vergi ödemesi söz konusu olmayacaktır. Sadece menkul sermaye iradı gelirinin olması durumunda kendisinden tevkif suretiyle gelir vergisi kesilecektir. Bir başka ifade ile statüsü 15 nci maddeye uyan yabancı uyruklu bir personelin Gelir Vergisi Kanununda belirtilen vergiden muaf esnaftan veya küçük çiftçiden bir farkı yoktur.

Kanun 16 ncı maddesi, 15 nci madde kapsamına girmeyen personelden olup, yabancı elçilik ve kon-

soloslukta görev yapan memur ve hizmetlilerin iktisadi faaliyetlerinden dolayı söz konusu 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 ifade ile, yabancı bir devletin Türkiye'de bulunan bir elçilik veya konsoloslukta görev yapan Türk uyruklu bir memur veya hizmetlisi, bu faaliyetinden dolayı elde edeceği ücret geliri dışında Gelir Vergisi Kanunumuza göre vergilendirmeyi gerektiren Kanunun 2 nci maddesinde sayılan 7 gelir unsurundan bir veya birkaçını (bir başka tam mükellef veya dar mükellef şahıs veya kurumdan ücret geliri elde edilmesi, ticari kazanç, zirai kazanç, serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı, sair kazanç ve iratlar) 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 beyannamesi vererek vergi ödeyeceklerdir. Bu beyannamelerine yukarıda belirtilen yabancı elçilik ve konsoloslukta memur ve hizmetli olarak görev yapmak nedeniyle alınan ücret geliri dahil edilmeyecek, dolayısıyla herhangi bir vergi ödenmeyecektir.

G.V.K.nun 16 ncı maddesi, 15 nci madde kapsamı dışında kalan memur ve hizmetlilerin ücret gelirlerini vergiden istisna ederken herhangi bir uyruklu (tabiyet) şartı da koymamıştır. Bu durumda 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.

Esas itibariyle Türkiye'deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda görev yapan 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 yurt dışında bulunan elçilik veya konsolosluklarında görev yapan ve Türk uyruklu olmayan bir memur veya hizmetliye ücreti gönderilmeden önce Türkiye'de vergilendirilerek gerekli kesinti yapılmakta (Gelir Vergisi + Damga Vergisi) ve ücreti net olarak ödenmektedir. Gelir Vergisi artan oranlı bir vergi olduğundan söz konusu personele yapılan net ödeme miktarının düşmemesi için netten brüte gitme yoluyla vergiler hesaplanmakta, ödenen ücretin brüt miktarı bütçeye gider, gelir ve damga vergileri bütçeye gelir kaydolunmaktadır.

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

Karşılıklılık uluslararası hukukta mütekabiliyet olarak ifade edilen ve iki ülkenin belli konularda bir araya gelerek birbirlerine karşılıklı ayrıcalıklar tanımması veya aynı hukuki kuralları birbirlerine veya ülke vatandaşlarına karşı uygulamaları anlamına gelir. Vergi hukukunda da mütekabiliyet genel hukuktan farklı olmayıp, bir yabancı devletin Türk vatandaşlarına ülkesi topraklarında yürüttüğü iktisadi faaliyetler nedeniyle elde ettiği geliri kendi ülkesinde cari vergi kanunlarına göre vergilemesi veya kişiyi vergiden muaf ya da gelir unsurunu istisna etmesi halinde; Türk Vergi Mevzuatına göre o ülke vatandaşının Türkiye sınırları dahilindeki iktisadi faaliyetlerinden elde edeceği gelire aynı kuralların uygulanmasıdır.

Gelir Vergisi Kanununun 16 ncı maddesindeki karşılıklı olma şartı, esas itibariyle gelir unsurlarının çifte vergilendirilmesini önlemeye yönelik hukuki anlaşmalar yapılması gereğini de ortaya çıkarmak-

tadır. Ücret gelirini, hizmet sunduğu elçilik ve konsolosluktan alan ve bu geliri kendisine ücret ödemesini yapan tüzel kişilikçe ilgili ülke kanunlarına göre vergiye tabi tutulan, statüleri yukarıda belirtilen duruma uyan memur, bekçi, odacı, bahçıvan ve hizmetlilerin bu gelirlerini Türk Vergi Kanunlarına göre yıllık beyan etmeleri ve vergi ödemeleri, aynı gelir unsurunun ikinci kez vergilenmesi anlamına gelecektir. Uygulamada çifte vergileme olarak isimlendirilen bu durumu önlemenin yolu, çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik ikili anlaşmalardan geçmektedir. Dolayısıyla karşılıklı olma şartı bu ikili anlaşmaların yapılmasını zorunlu kılmaktadır.

Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşmaları 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.

Halen 14 ülke ile muhtelif tarihlerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması yapılarak yürürlüğe girmiştir. Bu ülkeler alfabetik sıra ile Avusturya, Federal Almanya, Fransa, Finlandiya, Hollanda, İngiltere, İtalya, (Deniz ve Hava Taşımacılığı), Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti, Kore, Norveç, Pakistan, Romanya, Tunus ve Ürdün'dür. Bunların yanı sıra Belçika, İsveç ve Suudi Arabistan (Hava Taşımacılığı) ile anlaşmalar imzalanmış ancak halihazırda yürürlüğe konmamıştır. Diğer taraftan Amerika Birleşik Devletleri, İtalya, Kanada ve Kuveyt'in içinde bulunduğu 4 ülke ile ilgili anlaşmalar parafe edilmiş ancak imzalanmaları sağlanamamıştır. Ayrıca 10 ülke ile görüşme yapılmış, 10 ülkeye'de görüşme teklifinde bulunulmuştur.

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 vergilemeyi 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 bir çok başvuru da ortadan kaldırılacaktır.