

Almanya-Türkiye Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nda Bağlama Kuralları

Emrah FERHATOĞLU*

Özet

Türkiye ilk çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasını 1970 yılında Avusturya ile imzalamıştır. Türkiye ekonomisinin gelişimi ve vergi anlaşmaları alanındaki 40 yıllık çabaların sonucunda OECD ülkeleri ile birlikte birçok geçiş ekonomisi ve geliştirmekte olan ülkeyi kapsayan 74 çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması imzalanmıştır. İmzalanmış çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının uluslararası ilişkilerde ve taraf ülkelerdeki gelişmeler nedeniyle güncellenmeleri ya da tamamen yenilenmeleri söz konusu olmuştur. Bu çerçevede, Almanya, Türkiye ile olan 16/04/1985 tarihli çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasını 21/07/2009 tarihinde feshetmiştir. İki ülke arasındaki müzakereler sonucunda yeni çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması 2010 yılında parafe edilmiş, 19/09/2011 tarihinde ise imzalanmıştır. Bu çalışmada, yeni Türkiye-Almanya Anlaşmasının bağlama kuralları 1985 yılında imzalanan eski Türkiye-Almanya Anlaşması ve OECD Model Vergi Anlaşması çerçevesinde analiz edilecektir.

Anahtar Kelimeler: Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları, Bağlama Kuralları, Türkiye, Almanya

The Allocation Rules in Double Taxation Convention between Germany and Turkey

Abstract

The first double taxation convention (DTC) signed by Turkey was with Austria in 1970. With the development of the economy and after 40 years effort, Turkey has developed a considerably wide treaty network that includes 74 DTCs. The partners of those DTCs are most of OECD countries as well as many transitional and

* Doç.Dr., Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, emrahf@ogu.edu.tr

developing countries. The changing in international relations and economic development in those treaty partners have

Germany terminated DTC between Turkey and Germany which was signed on 16 April 1985. The new DTC between Turkey and Germany initialled in 2010 and signed on 19 September 2011. Purpose of this study is to analyse the allocation rules of new Turkey-Germany DTC in respect of former Turkey-Germany DTC (1985) and OECD Model Convention.

Key Words: *Double Taxation Conventions, Allocation Rules, Turkey, Germany*

JEL Classification Codes: *K33, K34*

Giriş

Türkiye, ilk çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasını 1970 yılında Avusturya ile imzalamıştır. 1971 yılında Norveç ile imzalanan Anlaşmanın ardından 1983 yılına kadar anlaşma imzalanmamış, ancak bu dönemden sonra taraf olunan anlaşma sayısı dönemler itibarıyla kademeli olarak artmış, yürürlükte bulunan anlaşma sayısı 74'e ulaşmıştır.¹ Bununla birlikte, yürürlükte olan bazı anlaşmaların taraf devletlerin ekonomik yapıları ve vergi sistemlerindeki değişiklikler ile uluslararası ekonomik ilişkilerin gelişmesi nedeniyle yeniden müzakere edilmeleri de gündeme gelmiştir. Yeniden müzakere edilen anlaşmalardan biri de 1985 yılında imzalanmış Almanya Anlaşmasıdır.

Bilindiği üzere, 16/08/1985 tarihli "Türkiye Cumhuriyeti ile Federal Almanya Cumhuriyeti Arasında Gelir ve Servet Üzerinden Alman Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması"² 21/07/2009 tarihinde Almanya tarafından bu Anlaşmanın yenilenmesi ile ilgili müzakere süreci devam ederken tek taraflı olarak ve 01/01/2011 tarihinden sonraki vergilendirme dönemlerinde geçerli olmak üzere feshedilmiştir (Tuncer, 2009). 24/08/2009'da Almanya, söz konusu Anlaşmanın güncelliğini yitirdiği ve menfaat dengesini sağlamaktan uzaklaştığı gerekçesiyle feshedildiğini belirtmiştir. Uluslararası vergilemede temel olarak OECD yaklaşımını benimseyen Almanya, mevcut Anlaşmanın OECD Model Vergi Anlaşması'na uyumlu hale getirilmesi amacıyla yenilenmesi ile ilgili müzakereler esnasında mevcut Anlaşmayı feshederek elini güçlendirmeyi amaçlamıştır.³

Müzakereler sonunda 19/09/2011 tarihinde "Federal Almanya Cumhuriyeti ile Türkiye Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi ve Vergi Kaçakçılığını Önleme Anlaşması"⁴ Berlin'de imzalanmıştır. Anlaşmanın Akit Devletlerin parlamentolarındaki onay süreçlerinin

¹ Finlandiya (revize), Norveç (revize), Filipinler, Yeni Zelanda, Avustralya, İsviçre, Kanada, Brezilya ve Malta Anlaşmaları henüz yürürlüğe girmediklerinden (15/10/2011 itibarıyla) bu sayıya dahil edilmemişlerdir.

² Resmi Gazete, Tarih: 09/07/1986, Sayı:19159. Buradan sonra 1985 Anlaşması ya da Türkiye-Almanya Anlaşması (1985) olarak ifade edilecektir.

³ Türkiye-Almanya Anlaşması, Almanya tarafından tek taraflı olarak feshedilen anlaşmalardan ilki değildir. Almanya, Brezilya ile olan Anlaşmasını, korumalı mahsup hükümleri ile ilgili değişiklik müzakereleri sürerken müzakerelerden sonuç alınamaması üzerine 2005 yılında feshetmiştir (Septiadi, 2005:101).

⁴ Buradan sonra 2011 Anlaşması ya da Almanya-Türkiye Anlaşması (2011) olarak ifade edilecektir.

ardından 01/01/2011 tarihinden sonraki vergilendirme dönemleri için geçerli olacağı yürürlük maddesinde (md.30) belirtilmiştir.

Bu çalışmanın konusunu 19/10/2011 tarihli Almanya-Türkiye Anlaşması'nın bağlama kurallarının (md.6-md.21) OECD Model Vergi Anlaşması ve 1985 Anlaşması ile karşılaştırılması oluşturmaktadır. Bu çerçevede, kişiler ve vergiler bakımından Anlaşmanın kısa kapsamı açıklandıktan sonra bağlama kuralları madde sırası dikkate alınarak incelenecektir.⁵

1. Anlaşmanın Kapsamı

1.1. Kişiler Bakımından

OECD ve BM Model Vergi Anlaşmalarının 1'inci maddesine göre anlaşma, Akit Devletlerden birinin veya her ikisinin mukimi olan kişilere uygulanacaktır. Bu bakımdan, anlaşmanın uygulanması bakımından bir kişinin anlaşmada tanımlanmış kişi terimi⁶ ile uyumlu olması ve Akit Devletlerden en az birinde mukim olması gerekir.⁷ 2011 Anlaşması, Almanya'da, Türkiye'de ya da her iki ülkede mukim olanlara uygulanır (Almanya-Türkiye Anlaşması md.1). Bu haliyle OECD Model Vergi Anlaşması ile uyumludur. "Mukim" terimi ise Anlaşmanın 4'üncü maddesinde tanımlanmıştır.⁸ Anlaşma'nın 4(1) maddesinde, 1985 Anlaşması'ndan farklı olarak, ancak OECD Model Vergi Anlaşması'na uygun olarak "ancak bu terim, yalnızca o Devletteki kaynaklardan elde edilen gelir nedeniyle, o Devlette vergiye tabi tutulan herhangi bir kişiyi kapsamaz" cümlesine yer verilmiştir. Böylece md.4(1)'in ikinci cümlesiyle Akit Devletlerde bir ikameti bulunan ve bu Devletlerdeki gelir ve/veya servet unsurları nedeniyle vergi yükümlüsü olan kişilerin (örn: diplomatik temsilciler ve konsolosluk memurları) anlaşmanın uygulanması bakımından mukim sayılmayacakları, başka bir anlatımla anlaşmanın Akit Devlet mukimlerine sunmuş olduğu menfaatlerden yararlanamayacakları ifade edilmiştir (Commentary on Article 4 of OECD Model Convention (2010), paragraf 8.1).

Anlaşmanın 4(3) maddesi ise temel olarak 1985 Anlaşması'na uygun olarak kaleme alınmakla birlikte OECD Model Vergi Anlaşması'ndan farklı düzenlenmiştir. 1985 Anlaşması'na göre "1'inci fıkra hükümleri dolayısıyla bir şirket her iki Akit Devletin de mukimi olduğunda, Akit Devletlerin yetkili makamları sorunu karşılıklı anlaşmayla çözeceklerdir." 2011 Anlaşması'nda ise ifade biraz daha yumuşatılmakta ve vergi yükümlüsü açısından belirsizlik unsuru

⁵ Bu çalışmada, 2011 Anlaşması'nın İngilizce metninden yararlanılmıştır. Bu bakımdan, 2011 Anlaşması'nın makalede kullanılan ve tarafımızdan yapılan Türkçe çevirisinin resmi değeri bulunmamaktadır.

⁶ Kişi terimi OECD Model Vergi Anlaşması md.3(1)(a)'da "... bir gerçek kişiyi, bir şirketi ve kişilerin oluşturduğu diğer herhangi bir kuruluşu kapsar" şeklinde tanımlanmıştır. "Şirket" terimi ise md.3(1)(b)'de "... herhangi bir kurum veya vergileme yönünden kurum olarak muamele gören herhangi bir kuruluş" olarak ifade edilmiştir.

⁷ "Vatandaşlık" ölçütü kural olarak OECD Model Vergi Anlaşması'nda dikkate alınmamakla birlikte bazı maddelerde başvuru bir ölçüt olarak karşımıza çıkmaktadır. Örneğin; OECD Model Vergi Anlaşması md.4(2)(c), kamu hizmeti (md.19), ayırım yapılmaması (md.24) ve karşılıklı anlaşma usulünde (md. 25) vatandaşlık ölçütü göz önüne alınmaktadır (bkz. Baker, 1994:75; Hoor, 2010:64). Eski Anlaşmalarda, anlaşmanın kişi bakımından kapsamı genellikle "vatandaşlık" ölçütüne bağlanmışken sonraki anlaşmalarda bu yaklaşım yerini mukimlik ölçütüne bırakmıştır (Yaltı Soydan, 1994:109).

⁸ "Mukim" teriminin ortaya konulması, Anlaşmanın somut bir olaya uyulabilirliğinin test edilmesinin yanında çifte mukimlik sorunun giderilmesi ve bağlama kurallarına göre (md.6-22) vergilendirme yetkisinin hangi devlet tarafından ne ölçüde kullanılacağını tespit edilmesi bakımından da önemlidir (Commentary on Article 4 of OECD MC (2010), paragraph 1).

artmaktadır: “1’inci fıkra hükümleri dolayısıyla bir şirket her iki Akit Devletin de mukimi olduğunda, Akit Devletlerin yetkili makamları sorunu karşılıklı anlaşmayla çözmeye gayret göstereceklerdir. Şu kadar ki, Akit Devletlerin karşılıklı anlaşmaya varamaması durumunda, söz konusu kişi Anlaşma hükümlerinin uygulanması bakımından Akit Devletlerden hiç birinin mukimi olarak sayılmayacaktır.” 2011 Anlaşması’nın bu hükmünün “karşılıklı anlaşmayla çözmeye gayret göstereceklerdir” ifadesi mükellef bakımından belirsizliği artırmaktadır. Buna göre, Akit Devletlerin yetkili makamları bir kişi her iki devletinde mukimi olduğu takdirde 1985 Anlaşması’nın aksine sorunu karşılıklı anlaşma ile çözmeye sadece “gayret” göstereceklerdir. Karşılıklı anlaşma usulünde Akit Devletlerinin gösterecekleri gayretin ölçüsünün ne olacağı belirsizdir. Söz konusu “gayretin” sonuçsuz kalması halinde ise Anlaşmanın 4(3) maddesinin son cümlesi gereği söz konusu kişi her iki Akit Devletin de mukimi sayılmayacak ve Anlaşmanın sunmuş olduğu menfaatlerden yararlanamayacaktır. OECD Model Vergi Anlaşması md.4(3) hükmü ise 2011 Anlaşması’ndan farklı bir düzenlemeye gitmektedir. Buna göre, “bir şirket her iki Akit Devletin de mukimi olduğunda, söz konusu şirket etkin yönetim merkezinin bulunduğu Akit Devletin mukimi sayılacaktır.” Türkiye OECD Model Vergi Anlaşması md.4’e, şirketlerin mukimi oldukları yerin tespitinde “etkin yönetim merkezi” teriminin yanı sıra “kanuni merkez” terimini de kullanabilme hakkının saklı olduğunu bildiren şerh koymuştur. Bununla birlikte, 2011 Anlaşması’na ilişkin Protokolün 1’inci maddesinde Akit Devletlerin şirketlerin hangi Devlette mukim olduklarının belirlenmesinde şirketin yönetim ve idare ya da şirketin temel politikalarının belirlendiği yer ölçütlerinin kabul edileceği belirtilmiştir.

1.2. Vergiler Bakımından

OECD Model Vergi Anlaşması’nın 2’nci maddesi Anlaşma tarafından kavranan vergileri ortaya koymaktadır. OECD Model Vergi Anlaşması md.2(1)’e göre, Anlaşma “bir Akit Devletin kendisi, eyaleti, politik alt bölümü veya bunların mahalli idarelerinde gelir ve servet üzerinden alınan vergilere uygulanacaktır”. OECD Model Vergi Anlaşması’nın 2(2) maddesinde de Anlaşma tarafından kavranan gelir ve servet üzerinden alınan vergiler sayılmaktadır. OECD Model Vergi Anlaşması’nda sosyal güvenlik primlerinin Anlaşma tarafından kavranıp kavranmadığı konusunda açık bir hüküm bulunmamakla birlikte (Brandstetter, 2010:68), genel olarak sosyal güvenlik primleri Model Vergi Anlaşması kapsamında değerlendirilmemektedir (Vogel, 1997:147).

Almanya-Türkiye Anlaşması (2011), OECD Model Vergi Anlaşması ve 1985 Anlaşması’ndan farklı olarak servet vergilerini kapsamamaktadır. Almanya’da 1996 yılında genel servet vergisinin, 1999 yılında da ticari sermaye vergisinin kaldırılmasıyla Almanya bakımından servet vergilerinin vergi anlaşmalarının kapsamına alınmasının bir önemi kalmamıştır (Korn, 2009:164).

2. Anlaşmada Yer Alan Bağlama Kuralları

OECD Model Vergi Anlaşması uluslararası çifte vergilendirme sorununu iki aşamalı süreç sonunda ortadan kaldırmaktadır. İlk aşamada, vergilendirme yetkisi Model Anlaşmanın md.6 ila md.22 arasında yer alan bağlama kurallarıyla Akit Devletler arasında paylaşılır ya da Akit Devletlerden birisine verilir. Bu aşamada vergi yükümlüsünün mukimi olduğu Akit Devlet ve gelirin hangi Akit Devlette elde

edildiği önemli rol oynar. Vergilendirme yetkisinin hangi ülke tarafından kullanılacağı konusunda ise elde edilen gelir türü önemlidir. Bazı gelir türlerinde vergilendirme yetkisi sadece ikamet ülkesi tarafından kullanılabilirken,⁹ bazı gelir türlerinde ikamet ülkesi ile birlikte kaynak ülkesi de (bazen sınırlı da olsa) vergilendirme yetkisini kullanabilmektedir. İşte uluslararası çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması sürecinin ikinci aşamasına her iki Akit Devletin vergilendirme yetkisini kullanabildiği durumda geçilir. Buna göre, kaynak ülkesi de vergilendirme yetkisini kullanabildiğinden ikamet ülkesinin çifte vergilendirmenin engellenebilmesi için ikamet ülkesinin istisna ya da mahsup yöntemi (metod kuralları 23A veya 23B) ile vergi yükünü hafifletmesi gerekir. Bu başlık altında, Almanya-Türkiye Anlaşması'nın (2011) bağlama kurallarının işleyişi ve bu kuralların OECD Model Vergi Anlaşması'ndan ayrıldığı noktalar kısaca açıklanacaktır.

2.1. Gayrimenkul Varlıklardan Elde Edilen Gelirler

2011 Anlaşması md.6(2)'ye göre gayrimenkul varlık terimi, söz konusu varlığın bulunduğu Akit Devletin mevzuatına göre tanımlanacaktır. Terim her durumda gayrimenkul varlığa müteferri varlıkları, hayvanları, tarım (balık üretimi ve yetiştiriciliği dahil) ve ormancılıkta kullanılan araçları, özel hukuk hükümlerinin uygulanacağı gayrimenkul mülkiyetine ilişkin hakları, gayrimenkul intifa haklarını ve maden ocaklarının, kaynakların ve diğer doğal kaynakların işletilmesi veya işletme hakkı karşılığında doğan sabit ya da değişken ödemeler üzerindeki hakları kapsayacak; gemiler, vapurlar ve uçaklar gayrimenkul varlık olarak değerlendirilmeyecektir. Almanya-Türkiye Anlaşmasının (2011) gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelirlerin vergilendirilmesini düzenleyen 6'ncı maddesi esas olarak OECD Model Vergi Anlaşması'na uygun olmakla birlikte Anlaşmanın 6(4) maddesi serbest meslek faaliyetlerinin icrasında kullanılan gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelirleri de kapsayacak şekilde düzenlemiştir.

2.2. Ticari Kazançlar

OECD Model Vergi Anlaşması'nın 7'nci maddesi, uluslararası şirketlerin elde ettiği ve diğer bağlama kuralları kapsamına girmeyen "ticari kazanç" niteliğindeki gelirlerin vergilendirilmesini düzenlemektedir. OECD Model Vergi Anlaşması'nda ticari kazancın tanımı yapılmamakla birlikte, uygulamada ticari faaliyet çerçevesinde elde edilen gelirler ticari kazanç olarak değerlendirilirler. Sınır ötesi işlemlerin büyük kısmının ticari faaliyet niteliğinde olduğu düşünüldüğünde ticari kazançların vergilendirilmesi ile ilgili 7'nci maddenin vergi anlaşmalarının en önemli maddelerinden biri olduğunu söylemek yerinde olacaktır (Hoor, 2010:101).

OECD Model Vergi Anlaşması md.7'ye göre, bir Akit Devlet teşebbüsüne¹⁰ ait kazanç yalnızca bu devlette (ikametgâh ülkesi) vergilendirilir. OECD Model Vergi Anlaşması md.7(1)'e göre, bu durumun tek istisnası söz konusu teşebbüsün diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmasıdır. Eğer bir Akit Devlet teşebbüsü diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunuyorsa, OECD Model Vergi Anlaşması md.7(1)'e göre kaynak ülkesi de vergilendirme yetkisine sahiptir. Kaynak ülkesinin vergilendirme yetkisi ise

⁹ Münhasır vergilendirme yetkisi kaynak ilkesi tarafından da kullanılabilir. Örneğin OECD Model Vergi Anlaşması md.8(1) ve m.8(2), md.13(3), md.19(1) ve m.19(2), md.22(3) (Yaltı Soydan, 1994:156).

¹⁰ OECD Model Vergi Anlaşması md.3(1)(d); Almanya-Türkiye Anlaşması (2011) md.3(1)(g), Almanya-Türkiye Anlaşması (1985) md.3(1)(g).

yalnızca bu işyeri ile bağlantılı olan (Yaltı Soydan, 1994:160) ya da bu işyerine atfedilebilen kazançlarla sınırlandırılmıştır. OECD Model Vergi Anlaşması'na uygun olan 1985 Anlaşması md.7(1), aynı şekilde 2011 Anlaşması'nda da yer almıştır.

Ticari kazançların vergilendirilmesinde kritik öneme sahip “işyeri” terimi OECD Model Vergi Anlaşmasının 5'inci maddesinde tanımlanmıştır. OECD Model Vergi Anlaşması md.5'de “işyeri” teriminin tanımlanmasının temel amacı teşebbüslerin diğer Akit Devletteki işyeri vasıtasıyla bu devlette ticari kazanç niteliğinde elde ettiği gelirin hangi Akit Devlet tarafından vergilendirileceğini belirlemektir. Almanya-Türkiye Anlaşması (2011) md.5'de; ülkemizin taraf olduğu diğer Anlaşmalara, Almanya-Türkiye Anlaşması'na (1985) ve Birleşmiş Milletler Model Vergi Anlaşması'na uygun olarak, ancak OECD Model Vergi Anlaşması'ndan farklı olarak “altı ay¹¹ aşan bir süre devam eden inşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili kontrol faaliyetleri” de işyeri olarak nitelendirilmiştir. Böylece, Türkiye'nin OECD Model Vergi Anlaşması ile karşılaştırıldığında inşaat sektöründeki yabancı yatırımları vergileme kapasitesi artırılmıştır. Bunun yanında, Almanya-Türkiye Anlaşması'ndan (1985) ve OECD Model Vergi Anlaşması'ndan farklı olarak md.5(3)(b)'de “müşavirlik hizmetleri dahil olmak üzere, bir teşebbüsün çalışanları ya da teşebbüs tarafından istihdam edilen diğer çalışanlarla sürdürülen hizmetler, bir Akit Devlet içindeki faaliyetlerin devamı niteliğindeyse (aynı ya da bağlantılı projeler) ve 12 aylık dönemde 6 aylık dönemden fazlaysa” hükmüne yer verilmiştir. Bunlar dışında, Almanya-Türkiye Anlaşması'nın “işyeri” terimini tanımlayan 5'inci maddesi genel olarak OECD Model Vergi Anlaşması ile uyumludur.

2.3. Gemicilik ve Hava Taşımacılığı

2011 Anlaşması'nda iki fıkra olarak düzenlenen “gemicilik ve hava taşımacılığı” başlıklı 8'inci maddesi genel olarak OECD Model Vergi Anlaşması'ndan (uluslararası taşımacılık, md.8) farklı düzenlenmiştir. Kapsam olarak OECD Model Vergi Anlaşması ve Almanya-Türkiye Anlaşması (1985) karayolu taşımacılığı faaliyetlerini de kapsarken, Almanya-Türkiye Anlaşması (2011) sadece gemicilik ve hava taşımacılığı faaliyetlerinden elde edilen kazançları kapsamaktadır.¹²

Almanya-Türkiye Anlaşması (2011) md.8(1)'e göre, “bir Akit Devlet teşebbüsünün diğer Akit Devlette uluslararası trafikte gemi veya uçak işletmeciliğinden elde ettiği kazançlar, yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir”. Böylece, gemicilik ve hava taşımacılığı faaliyetinden elde edilen kazancın OECD Model Vergi Anlaşması'ndan farklı olarak ikamet ülkesinde vergilendirilmesi öngörülmüştür. OECD Model Vergi Anlaşması'nda ise bu kazançların vergilendirilmesinde vergilendirme yetkisine sahip Akit Devlet söz konusu faaliyeti sürdüren girişimin “etkin yönetim merkezi”nin bulunduğu Devlet olarak ifade edilmiştir. 2011 Anlaşması'nda “etkin yönetim merkezi”ne atıf yapılmaması nedeniyle de OECD Model Vergi Anlaşması md.8(3) hükmüne yer verilmemiştir.

Ayrıca, 2011 Anlaşması'nın 8'inci maddesi, OECD Model Vergi Anlaşması md.8'e uygun olarak ve Almanya-Türkiye Anlaşması'ndan (1985) farklı olarak bir

¹¹ OECD Model Vergi Anlaşması md.5(3)'de bu süre oniki ay olarak yer almaktadır.

¹² OECD Model Vergi Anlaşması iç şu yollardaki taşımacılık faaliyetlerini de kapsamaktadır.

ortaklığa, bir ortak teşebbüse veya uluslararası işletilen bir acenteye iştirak dolayısıyla elde edilen kazançlara da uygulanacaktır.¹³

2.4. Kâr Payları

Almanya-Türkiye Anlaşması'nın (2011) kâr paylarının vergilendirilmesini düzenleyen 10'uncu maddesi 1985 Anlaşması'ndan farklı olarak, ancak OECD Model Vergi Anlaşması'na (ve Birleşmiş Milletler Model Vergi Anlaşması'na) uygun olarak "gerçek lehdar" (beneficial ownership) terimine yer vermiştir. Gerçek lehdar, Akit Devletlerden herhangi birinin mukimi olmayan bir kişinin temsilcisi, vekili ya da kanal şirketler tarafından vergi anlaşması hükümlerinin kötüye kullanımı ile söz konusu anlaşma hükümlerinden üçüncü ülke mukimlerinin yararlanmasını engellemek üzere OECD Model Vergi Anlaşması'nın 11, 12 ve 13'üncü maddelerine 1977 yılında eklenen bir vergi güvenlik önlemidir (Weeghel, 1998: 212). "Gerçek lehdar" terimi OECD Model Vergi Anlaşması'nda tanımlanmamıştır. Bu nedenle OECD Model Vergi Anlaşması md.3(2) gereği Akit Devletlerin hukuk sistemleri çerçevesinde kazandığı anlam ile uygulanmalıdır.¹⁴ "Gerçek lehdar" terimi OECD Model Vergi Anlaşması'na uygun olarak 11 ve 12'nci maddelerde de yer almıştır. OECD Model Vergi Anlaşması'na uygun olarak hazırlanan maddede yer alan stopaj oranları da 1985 Anlaşması'ndan tamamen farklılaştırılarak, OECD Model Vergi Anlaşması'nda yer alan oranlarla eşitlenmiştir. Buna göre, kural olarak ikamet ülkesinin vergilendirme yetkisini elinde tuttuğu; ancak, kaynak ülkesinin de sınırlı olarak vergilendirme yetkisini kullanabildiği kâr paylarında kaynak ülkesinin uygulayabileceği en yüksek stopaj oranları aşağıdaki gibidir.

- Gerçek lehdar, kâr payı ödeyen şirketin oy hakkının doğrudan en az %25'ini elinde tutan bir şirket (ortaklık hariç) ise gayrisafi temettü tutarının %5'i,

- Tüm diğer durumlarda (gerçek lehdar, kâr payı ödeyen şirketin oy hakkının doğrudan en az %25 ini elinde tutan bir gerçek kişiye ya da ortaklığa) gayrisafi temettü tutarının %15'i.

2.5. Faiz

Almanya-Türkiye (2011) Anlaşması'nın faiz gelirlerinin vergilendirilmesini düzenleyen 11'inci maddesi OECD Model Vergi Anlaşması'na uygun olarak düzenlenmiştir. Esasen ikamet ülkesinde vergilendirilen faiz gelirleri kaynak ülkesinde de en fazla %10 oranında vergilendirilecektir. Kaynak ülkesinin vergilendirme yetkisinin sınırını ortaya koyan bu oran 1985 Anlaşması'nda %15 olarak düzenlenmiştir. Ayrıca 10'uncu maddeye paralel olarak "gerçek lehdar" terimine de yer verilmiştir.

2.6. Gayri Maddi Hak Bedelleri

Almanya-Türkiye Anlaşması'nın (2011), gayri maddi hak bedellerini düzenleyen 12'nci maddesi Birleşmiş Milletler Model Vergi Anlaşması temel alınarak düzenlenmiştir.¹⁵ Bu bakımdan 12(1) maddede ikamet ülkesine OECD Model Vergi Anlaşması'nda olduğu gibi münhasır vergilendirme yetkisi verilmemiş; vergilendirme yetkisinin ikamet ve kaynak ülkeleri tarafından aynı anda kullanılabilmesine imkân tanınmıştır. Bununla birlikte, Anlaşmanın 12(2) maddesinde

¹³ OECD Model Vergi Anlaşması md.8(4), Almanya-Türkiye Anlaşması md.8(2).

¹⁴ "Gerçek lehdar" terimi Türk hukukunda tanımlanmamakla birlikte, Türkiye Cumhuriyeti Maliye Bakanlığı'nın terimin anlamıyla ilgili benimsediği bir açıklaması bulunmamaktadır.

¹⁵ Anlaşmanın md.10 ve md.11 hükümlerine paralel olarak "gerçek lehdar" terimine de yer verilmiştir.

kaynak ülkesinin vergilendirme yetkisi en çok uygulanacak stopaj oranı %10 olarak belirtilerek sınırlandırılmıştır.

Ayrıca, maddenin kapsamı Birleşmiş Milletler Model Vergi Anlaşması'ndan geniş kapsamlı düzenlenmiş, md.12(3)'ün son cümlesinde Birleşmiş Milletler Model Vergi Anlaşması'na ek olarak “gayrimaddi hak bedelleri” terimi aynı zamanda, bir kimsenin ismi, fotoğrafı ya da diğer kişisel hakların kullanımına bağlı olarak yapılan ödemeleri de kapsamaktadır” hükmüne yer verilmiştir.

2.7. Sermaye Değer Artış Kazançları

Almanya-Türkiye Anlaşması'nın (2011), sermaye değer artışları şeklinde elde edilen gelirlerin vergilendirilmesini düzenleyen 13'üncü maddesi OECD Model Vergi Anlaşması ile genel olarak uyumludur. Bununla birlikte, OECD Model Vergi Anlaşması'na uyumlu olarak ve 1985 Anlaşması'ndan farklı olarak md.12(2)'de “değerlerinin büyük bir kısmı doğrudan ya da dolaylı olarak diğer devlette yer alan gayrimenkullerden kaynaklanan hisselerden (hisse senedi ve herhangi bir menkul kıymet dahil) elde edilen kazançlar” da sermaye değer artış kazancı olarak değerlendirilmiştir.

2011 Anlaşması'nın, 13(4) maddesi uluslararası trafikte işletilen gemi veya uçak ya da söz konusu gemi veya uçak işletilmesiyle ilgili menkul varlıkların elden çıkarılmasından sağlanan kazançlarla ilgili olarak ve md.8'e paralel olarak sadece ikamet ülkesine vergilendirme yetkisi vermektedir. Buna karşılık, OECD Model Anlaşması'nın konuyla ilgili 13(3) maddesinde “etkin yönetim merkezine” gönderme yapılmakta, etkin yönetim merkezinin bulunduğu ülkenin münhasır vergilendirme yetkisi vurgulanmaktadır.

Bunlar dışında, 2011 Anlaşması md.13(5)'in ilk cümlesinde OECD Model Vergi Anlaşması'na uygun olarak maddede belirtilen taşınır ve taşınmazların dışında kalan varlıkların elden çıkarılmasından sağlanan kazançların, yalnızca elden çıkarmanın mukim olduğu Akit Devlette vergilendirileceği belirtilmiştir. Ancak, OECD Model Vergi Anlaşması'ndan farklı ancak 1985 Anlaşması'nda olduğu gibi md.13(5)'de bulunan ikinci cümlede söz konusu varlıkların iktisap ve elden çıkarma arasındaki süre bir yılı aşmaması durumunda değer artış kazancının kaynak ülkesinde vergilendirileceği hükme bağlanmıştır.

2.8. Serbest Meslek Faaliyetleri ve Bağımlı Faaliyetler

Serbest meslek faaliyetlerinin vergilendirilmesini düzenleyen OECD Model Vergi Anlaşması'nın 14'üncü maddesi 29 Nisan 2000 tarihinden itibaren Model Vergi Anlaşması'ndan çıkartılmıştır. Kimi zaman bir gelir unsurunun ticari kazançlarla ilgili 7'nci madde kapsamında mı yoksa serbest meslek faaliyetleriyle ilgili 14'üncü madde çerçevesinde mi değerlendirileceğinin açık olmaması 14'üncü maddenin silinme kararında etkili olmuştur. Bununla birlikte, Model Vergi Anlaşması'nda 7'nci maddede kullanılan “işyeri” terimi ile 14'üncü maddede kullanılan “sabit yer (fixed base)” terimi arasında kavramsal bir farkın ya da her iki madde çerçevesinde kazancın tespit edilme usullerinde bir farklılığın amaçlanmaması 14'üncü maddenin Model Vergi Anlaşması'ndan çıkartılmasında etkili olan diğer unsurlardır (Deutsch vd., 2008:56; OECD, 2000:12-15; Commentary on Article 5 of OECD MC (2010), paragraph 1.1). 14'üncü maddenin OECD Model Vergi Anlaşması'nın metninden çıkartılması ile serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen kazançlar Model Vergi Anlaşması'nın 7'nci maddesi çevresinde değerlendirilmeye başlanmıştır. Bu değişikliğin paralelinde OECD

Model Vergi Anlaşması'nın "tanımlar" başlıklı 3'üncü maddesinde de, "ticari faaliyet terimi profesyonel hizmet sunumları ile bağımsız nitelikteki diğer faaliyetleri kapsar" ifadesi eklenmiştir. OECD Model Vergi Anlaşması'ndaki bu değişiklikler karşısında 2011 Almanya-Türkiye Anlaşması'nda olduğu gibi, Türkiye'nin taraf olduğu diğer vergi anlaşmalarında serbest meslek faaliyetleri ile ilgili 14'üncü madde Birleşmiş Milletler Model Vergi Anlaşması'na uygun olarak yer almaya devam etmektedir.

OECD Model Vergi Anlaşması'na uygun olarak kaleme alınan 2011 Anlaşması'nın bağımlı faaliyetlerden elde edilen gelirleri düzenleyen 15'inci maddesinde, Anlaşmanın 8'inci maddesine paralel olarak ve OECD Model Vergi Anlaşması'ndan farklı olarak "etkin yönetim merkezi"ne gönderme yapılmamıştır. Böylece, Anlaşmanın 15(3) maddesine göre, "... bir Akit Devlet teşebbüsü tarafından, uluslararası trafikte işletilen bir gemi veya uçakta ifa edilen bir hizmet dolayısıyla elde edilen gelir, bu Akit Devlette vergilendirilebilir."¹⁶

2.9. Bağımlı Faaliyetler Bakımından Özel Maddeler

Yöneticilere yapılan ödemeler (md.16), emekli maaşları (md.18) ve kamu hizmeti (md.19) maddeleri bağımlı faaliyetler (md.15) ile yakın ilişki içindedir. Ancak, bu maddelerin md.15'e göre özel hükümler içerdiği düşünüldüğünde, uygulama bakımından 15'inci maddeye göre üstünlükleri bulunmaktadır (Lang, 2010:113). 2011 Anlaşması'nda, öğretmenlere yapılan ödemeler md.20 kapsamında düzenlendiğinden bu maddenin de md.15'e göre özel ve bu maddeye göre öncelikle uygulanması gereken madde olduğu söylenebilir.

2.9.1. Yöneticilere Yapılan Ödemeler

Türkiye-Almanya Anlaşması (2011)'nin 16'ncı maddesine göre "bir Akit Devlet mukiminin, diğer Akit Devletin mukimi olan bir şirketin yönetim kurulu üyesi olması dolayısıyla elde ettiği ücret ve diğer benzeri ödemeler, bu diğer Devlette vergilendirilebilir." OECD Model Vergi Anlaşması'na uygun olarak düzenlenen maddede, kaynak ülkesinin vergilendirme yetkisinin önceliği vurgulanırken, yetki münhasır yetki olmadığından ikamet ülkesinin de vergilendirme yetkisini kullanması söz konusu olabilecektir.

"Yönetim kurulu üyesi" ifadesi OECD Model Vergi Anlaşması, OECD Model Vergi Anlaşması'nın şerhinde ve 2011 Anlaşması'nda tanımlanmamıştır (Vogel, 1997:956). Bu bakımdan OECD Model Vergi Anlaşması ve 2011 Anlaşması md.3(2) gerekçesiyle "yönetim kurulu üyesi" terimi Akit Devletlerin ulusal hukuklarındaki anlamları ile hüküm ifade edecektir. Bununla birlikte, şirketlerin yönetim kurulu üyeleri aynı zamanda sıradan çalışanlar gibi çeşitli görevleri yürütebilirler. Bu bakımdan bu kişilere yönetim kurulu üyesi olmaları dışındaki nedenlerle, örneğin müşavirlik hizmetlerinin karşılığı olarak yapılan ödemeler 16'ncı madde kapsamında değerlendirilmez (Commentary on Article 16 of OECD MC (2010), paragraph 2). Şirketlerin yönetim kurullarıyla ilgili olarak Alman Hukukunda iki kademeli yönetim sistemi (two-tier system) benimsenmiştir. Buna göre, gözetim kurulu (Aufsichtsrat) üyeleri hissedarlar ve çalışanlarca seçilmektedir. Kurulun temel işlevi, yönetici kurul üyelerini atamak, kurulun

¹⁶ OECD Model Vergi Anlaşmasının m.15(3) hükmü ise "... bir Akit Devlet teşebbüsü tarafından, uluslararası trafikte işletilen bir gemi veya uçakta ifa edilen bir hizmet dolayısıyla elde edilen gelir, söz konusu teşebbüsün etkin yönetim merkezinin bulunduğu Akit Devlette vergilendirilebilir."

işleyişini izlemek ve denetlemektir. Gözetim kurulunun altında ise yönetici kurul (Vorstand) bulunmaktadır. Şirketin günlük yönetim işleri gözetim kurulu denetimi altında yönetici kurul tarafından sürdürülür (Karnaukhova, 2007:117; Özdoğan Yılmaz, 2009:30). Bu bakımdan Alman yaklaşımına göre, bir kişiye yapılan ödemenin 16'ncı madde çerçevesinde değerlendirilebilmesi için söz konusu ödemenin kişinin sadece gözetici fonksiyonu çerçevesinde yapılmış olması gerekir. Bu nedenle, bir kişinin şirketteki gözetici fonksiyonu ve bunun dışındaki sorumluluklarının karşılığı olarak yapılan ödemelerde, gözetici fonksiyonuna isabet eden ödeme kısmının tespit edilememesi nedeniyle ödemenin tamamının OECD Model Vergi Anlaşması'nın 16'ncı maddesi dışında değerlendirilmesi gerekir (Lang, 2010:109-110).

2.9.2. Emekli Maaşları

Geçmişte gerçekleştirilen kamu hizmetleri karşılığında ödenen emekli maaşları dışında, geçmişte özel kesimde görülmüş hizmetler karşılığı elde edilen emekli maaşları OECD Model Vergi Anlaşması'nın 18'inci maddesinde düzenlenmektedir. 1985 Anlaşması'nın Almanya tarafından feshedilmesinin nedenlerinin başında da emekli maaşlarının vergilendirilmesi gelmektedir. Gerçekten, Türkiye ile Almanya arasında 1960'lı yılların sonunda başlayan eşi benzeri az bulunan istihdam ilişkisi 2011 Anlaşması'nın 18'inci maddesinin OECD Model Vergi Anlaşması'ndan farklı düzenlenmesine neden olmuştur. OECD Model Vergi Anlaşması ve bu Anlaşmaya uygun hazırlanmış olan 1985 Anlaşması'nın 18'inci maddesine göre "... bir Akit Devlet mukimine geçmiş çalışmalarının karşılığında ödenen emekli maaşları ve diğer benzeri ödemeler ile bu mukime yapılan düzenli ödemeler yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir". Başka bir anlatımla, OECD Model Vergi Anlaşması ve 1985 Anlaşması emekli maaşlarının vergilendirilmesi konusunda ikamet ülkesine münhasır vergilendirme yetkisi tanımaktadır. Böylece, Almanya'da uzun yıllar çalıştıktan sonra emekli olmuş bir Türk vatandaşı emekli olduktan sonra Türkiye'ye dönüp yerleştiğinde Almanya'daki geçmiş çalışmalarına ilişkin bu ülkenin bir kurumundan almış olduğu emekli maaşı sadece Türkiye'de vergilendirilebilecektir. Ancak, 193 sayılı GVK md.23(13) hükmü ile yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli, maluliyet, dul ve yetim aylıkları gelir vergisinden istisna edilmiştir. Böylece, Alman Gelir Vergisi Kanununa (Einkommensteuergesetz-EStG) göre ücret kategorisinde vergiye tabi olan (Sec.19 EStG) emekli aylıkları Türkiye'ye yerleşmiş bir kişiye ödendiğinde 1985 Anlaşması'nın 18'inci maddesi ve 193 sayılı GVK md.23(13) gereği 1985 Anlaşması'nın uygulandığı 01/01/1990-31/12/2010 döneminde tamamen vergi dışı kalmıştır.

Almanya-Türkiye Anlaşması'nın (2011), emekli maaşlarının vergilendirilmesi ile ilgili 18'inci maddesi kural olarak vergilendirme yetkisini yine ikamet ülkesine vermekle birlikte, kaynak ülkesine de belirli şartlar altında bir sosyal sigorta kurumu tarafından ödenen emekli maaşını vergilendirme hakkı tanımaktadır. Buna göre, bir Akit Devlet mukimine geçmiş çalışmalarının karşılığında ödenen emekli maaşları ve diğer benzeri ödemeler ile bu mukime yapılan düzenli ödemeler kaynak ülkesinde de vergilendirilebilir. Ancak kaynak ülkesinde vergilendirilecek tutarın yıllık 10.000 euroluk kısmı istisna olacak ve bu tutarı aşan gelir en çok %10 oranında vergiye tabi tutulabilecektir. Böylece Almanya, 1985 Anlaşması'ndan farklı olarak kendi ülkesinde çalışmış ve emekli olmuş ancak Türkiye'ye yerleşmiş olan kişilerin

Türkiye’de hiç vergilendirilmeyen emekli maaşlarının yıllık 10.000 euroyu aşan kısmını en çok %10 vergi oranıyla vergilendirilebilecektir.¹⁷

2011 Anlaşması’nın OECD Model Vergi Anlaşması’ndan diğer farkı ise md.18(1)’in emekli maaşları ile birlikte düzenli ödemeleri de açıkça vurgulamasıdır. OECD Model Vergi Anlaşması md.18 düzenli ödemeleri açıkça ifade etmese de Model Vergi Anlaşmasının şerhi geçmişte sunulmuş hizmetler dikkate alınarak yapılan düzenli ödemelerin madde kapsamında olduğunu belirtmiştir (Commentary on Article 18 of OECD MC (2010), paragraph 3). OECD Model Vergi Anlaşması’nın faiz gelirlerinin vergilendirilmesini düzenleyen 11’inci maddesinin şerhinde de düzenli ödemelerin faiz geliri sayılıp sayılmayacağına tartışmasına girilmiştir. Şerhte, düzenli ödemelerin faiz geliri kapsamında değerlendirilmemesi gerektiği ifade edildikten sonra düzenli ödemelerin her bir taksitinin kavradığı sermaye ve faiz tutarının hesaplanması, bunların birbirinden ayrıştırılmasındaki güçlüğü vurgu yapılmıştır (Commentary on Article 11 of OECD MC (2010), paragraph 23). Düzenli ödemeler terimi ise 2011 Anlaşması md.18(3)’de tanımlanmıştır. Buna göre düzenli ödemeler “para veya parayla ölçülebilir bir menfaat karşılığında, tam ve yeterli bir ödemede bulunma yükümlülüğüne bağlı olarak, ömür boyu veya belirli ya da belirlenebilir bir süre, belirli zamanlarda, düzenli olarak ödenecek belirli bir meblağı” ifade etmektedir.

2.9.3. Kamu Hizmeti

OECD Model Vergi Anlaşması’nın 19’uncu maddesi bir kamu görevi dolayısıyla bir gerçek kişi tarafından verilen hizmetler karşılığında merkezi veya mahalli idare tarafından yapılan ücret, maaş ve diğer benzer ödemeler (md.19(1)) ile merkezi veya mahalli idare tarafından ödenen emekli maaşları ve benzeri ödemeleri (md.19(2)) kapsamaktadır. Almanya-Türkiye Anlaşması’nın (2011) kamu hizmetlerini düzenleyen 19’uncu maddesi OECD Model Vergi Anlaşması ile uyumludur.

2.9.4. Öğretmen ve Öğrenciler

OECD Model Vergi Anlaşması’nın tek fıkradan ibaret 20’nci maddesi bir Akit Devleti ziyareti sırasında veya ziyaretinden hemen önce diğer Akit Devletin mukimi durumunda olan ve ilk bahsedilen Devlette yalnızca öğrenim veya mesleki eğitim amacıyla bulunan bir öğrenci veya stajyere, geçimini, öğrenimini veya mesleki eğitimini sağlayabilmesi için bu Devletin dışındaki kaynaklardan yapılan ödemelerin vergilendirilmesi düzenlenmektedir. Madde açık olarak vergilendirme yetkisini Akit Devletler arasında paylaşmamakla birlikte, öğrenci veya stajyerin çalışmalarını sürdürdüğü ülkenin vergilendirme yetkisini ortadan kaldırmaktadır. Bu bakımdan, 2011 Anlaşması’nın 20’nci maddesinin birinci fıkrası OECD Model Vergi Anlaşması’nın 20’nci maddesiyle tamamen uyumludur.¹⁸ Almanya-Türkiye Anlaşması’nın (2011) 20’nci maddesi ise öğrenci ve stajyerlerin yanında Model Vergi Anlaşması’ndan farklı olarak öğretmenleri de kapsamaktadır.

¹⁷ Alman Gelir Vergisi Kanununa göre ücret kategorisinde vergiye tabi tutulan emekli aylıklarının yıllık tutarının 2,280 euro ile sınırlı olmak üzere %30,4’ü vergi dışında tutulur. Buna ek olarak, ayrıca 2011 vergi dönemi için elde edilen emekli aylıklarının yıllık tutarının 684 euroluk kısmı da vergiden istisna edilir. Elde edilen gelir %14 ila %45 arasında değişen artan oranlı gelir vergisi tarifesine tabidir (Sec. 32a EStG).

¹⁸ 1985 Anlaşması’nda öğrencinin veya stajyerin vatandaşı olduğu ülkeye gönderme yapılırken, 2011 Anlaşması’nda öğrencinin veya stajyerin mukimi olduğu ülkeye gönderme yapılarak OECD Model Vergi Anlaşması md.20 ile uyum sağlanmıştır.

Almanya-Türkiye Anlaşması (2011) md. 20(2) hükmüne göre, bir Akit Devletin mukimi olup, diğer Akit Devlette yalnızca öğretim, ders verme veya bilimsel araştırma yapmak amacıyla bulunan bir öğretmen veya öğretim üyesinin, iki yılı aşmayan bir süre veya süreler için öğretim, ders verme veya araştırma karşılığında, bu diğer Devletin dışındaki kaynaklardan elde ettiği gelirler, bu diğer Devlette vergiden istisna edilecektir. Buna göre, söz konusu hüküm md.20(1) hükmüyle paralel olarak ev sahibi ülkenin vergilendirme yetkisini ortadan kaldırmakta ve vatandaşlık yerine mukimliğe vurgu yapmaktadır.

2.10. Sanatçı ve Sporcular

Almanya-Türkiye Anlaşması'nın (2011) sanatçı ve sporculara yapılan ödemeleri genel olarak OECD Model Vergi Anlaşması'nın ilgili maddesiyle uyumludur. Bununla birlikte, 2011 Anlaşması OECD Model Vergi Anlaşması'nda ifade edilmemiş bir durumu da 17'nci maddenin üçüncü fıkrasında belirtmiştir. Buna göre, Anlaşmanın md.17(3) hükmü sanatçı ya da sporcuya kamusal fonlardan bir ödeme yapılması halinde bu gelirin 17'nci maddenin birinci ve ikinci fıkraları kapsamında olmadığını vurgulamıştır. Ayrıca, 2011 Anlaşması'nın 17(3) hükmünün ikinci cümlesine göre, kamusal fonlardan ödeme yapılması durumunda vergilendirme yetkisinin ikamet ülkesi tarafından da kullanılabileceği ifade edilmiştir.

2.11. Diğer Gelirler

Anlaşmanın “diğer gelirler” başlıklı 21'inci maddesi OECD Model Vergi Anlaşması ile tamamen uyumludur. Böylece, Anlaşmanın maddelerinde belirtilmeyen gelir unsurları bakımından vergilendirme yetkisi münhasıran ikamet ülkesine bırakılmıştır.

Değerlendirmeler ve Sonuç

Sadece gelir üzerinden alınan vergileri konu edinen Almanya-Türkiye Anlaşması (1985) göz önüne alındığında OECD Model Vergi Anlaşması ile daha uyumlu olduğu ortadadır. Buna karşılık, işyeri teriminin açıklandığı 5'inci maddede, inşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili kontrol faaliyetlerinde 12 ay yerine 6 aylık süre belirlenmesinde Birleşmiş Milletler Model Vergi Anlaşması temel alınmıştır. Bunun dışında, gayri maddi hak bedellerinin vergilendirilmesinin düzenlendiği 12'nci madde de Birleşmiş Milletler Model Vergi Anlaşması'na göre düzenlenmiştir. Bunlar dışındaki maddelerde esas olarak OECD Model Vergi Anlaşması temel alınmakla birlikte bu modelden bazı farklılıklar görülmektedir. Örneğin, 1985 Anlaşması'yla ilgili olarak gündemden düşmeyen emekli maaşlarının vergilendirilmesi konusunda kaynak ülkesine sınırlı da olsa vergilendirme yetkisi tanınmıştır. Buna göre; Almanya, Almanya'daki bir kurumdan emekli maaşı alan ancak Türkiye'de mukim olan bir kişinin emekli maaşını 10.000 euro olan istisna tutarını dikkate alarak en çok %10 oranıyla vergilendirebilecektir.

Bunlar dışında, şirketlerin mukim olduğu Akit Devletin tespit edilmesinde “etkin yönetim merkezi”ne açık gönderme yapılmaması, gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelirler konusunda 6'ncı maddenin serbest meslek faaliyetlerinin icrasında kullanılan gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelirleri de kapsamı, sermaye değer artışları kazançları (md.13) konusunda varlıkların iktisap ve elden çıkarma arasındaki süre bir yılı aşmaması durumunda kaynak ülkeye münhasır yetki vermesi, emekli maaşlarının vergilendirilmesini düzenleyen 18'inci maddenin düzenli

ödemeleri de kapsamı Almanya-Türkiye Anlaşması'nın OECD Model Vergi Anlaşması'ndan ayrılan diğer unsurlardır.

Kaynakça

- Baker, P. (2008), *Double Taxation Conventions*, London: Thomson Reuters.
- Brandstetter, P. (2010), *The Substantive Scope of Double Tax Treaties-a Study of Article 2 of the OECD Model Conventions*, Doctoral thesis, Vienna: WU Vienna University of Economics and Business.
- Deutsch, R., Arkwright, R.M. ve Chiew, D. (2008), *Principles and Practice of Double Taxation Agreements*, London: BNA.
- Hoor, O.R. (2010), *The OECD Model Tax Convention: A Comprehensive Technical Analysis*, Bertrange: Legitech Sari.
- Karnaukhova, N. (2007), "Conflicts of Qualification and Income Derived by Directors and Managers", M. Lang, E. Burgstaller, K. Haslinger (der.), *Conflicts of Qualification in Tax Treaty Law* içinde, Vienna: Taxmann.
- Korn, C. (2009), "Recent Tax Treaty Developments in Germany", M. Lang (der.), *Recent Tax Treaty Developments Around the Globe* içinde, Vienna: Linde.
- Lang, M. (2010), *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*, Vienna: Linde.
- OECD (2000), *Issues in International Taxation Issues Related to Article 14 of the OECD Model Tax Convention*, Paris.
- OECD (2010), *Commentaries on the Articles of Model Tax Convention*, Paris.
- Özdoğan Yılmaz, A. (2009), *Halka Açık Anonim Ortaklıklarda Yöneticilerin Mali Hakları*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi.
- Septriadi, D. (2005). "Tax Treaty Negotiation", M. Stefaner, M. Züger (der.), *Tax Treaty Policy and Development* içinde, Wien: Linde.
- Tuncer, S. (2009), "Federal Almanya, Türkiye ile İmzaladığı Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasını Tek Taraflı Bir Kararla Feshetti", *Yaklaşım*, 204, Aralık.
- Vogel, K. (1997), *Double Tax Conventions (third edition)*, London: Kluwer Law International.
- Weeghell, S. (1998), *The Improper Use of Tax Treaties*, London: Kluwer Law International.
- Yaltı Soydan, B. (1995), *Uluslararası Vergi Anlaşmaları*, İstanbul: Beta.