

## SİRKÜLER (2017'57)

**Konu:** Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması Kapsamında Dar Mükellef Gerçek ve Tüzel Kişilerden Alınan Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesi,

Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları (ÇVÖ Anlaşmaları) Genel Tebliği (Seri No: 4) yayımlanmış olup, bu tebliğde;

Türkiye'nin akdetmiş olduğu ÇVÖ Anlaşmalarına taraf olan diğer ülke mukimi gerçek ve tüzel kişilerin Türkiye'de icra ettikleri serbest meslek faaliyetleri veya benzer nitelikteki diğer faaliyetler nedeniyle elde ettikleri gelirlerin hangi ülkede vergilendirileceği konusundaki düzenlemeler anlaşmaların "Serbest Meslek Faaliyetleri" ile ilgili 14 üncü maddesine ya da 14'ncü madde ile birlikte "İş Yeri"ne ilişkin 5 maddesi ve bu maddenin ilişkilendirileceği " Ticari Kazançlara İlişkin" 7'nci maddelerinde yer almaktadır.

Bu Tebliğin yayımı tarihi olan 26.09.2017'den itibaren, 3 Seri No.lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması Genel Tebliği yürürlükten kaldırılmıştır.

### **Bu Tebliğ ile Yapılan Düzenlemeler;**

Serbest meslek kazançlarının Türkiye'de vergilendirilmesi için kriterler olarak,

Diğer ülke mukimi tarafından Serbest Meslek Kazanç Faaliyetlerinin (SMK) Türkiye'de ifa edilmesi durumunda tarafların ilgili anlaşma kapsamında vergilendirme yetkisinin hangi ülkede yapılacağı hususunda aşağıdaki unsurlar esas alınarak belirlenecektir.

**-İş yeri ya da sabit yer unsuru:** Faaliyetin Türkiye'de bir iş yeri veya sabit bir yerde gerçekleştirilmesi,

**-Kalma süresi unsuru:** Faaliyetin ifası için bir takvim yılında veya 12 aylık kesintisiz bir dönem içinde bir veya birkaç seferde toplam 6 ayı aşan süre veya 183 gün ya da bu sürelerden fazla Türkiye'de kalınması,

**Ödemenin Türkiye'den yapılması veya Türkiye'deki mukimin adına yapılması:** Dar mükellef gerçek veya tüzel kişiye, SMK ödemesinin Türkiye mukimi olan bir kişi tarafından veya onun adına başkası tarafından sahip olunan işyeri veya sabit yerden yapılması ( Bazı ÇVÖ Anlaşmalarında ödeme yeri esas alınmıştır.)

**Tüzel kişi teşebbüslerin vergilendirilmesinde gün sayısı uygulamasının hesaplanması :** Daha önceki uygulama hizmetin ifa edilmesi için Türkiye'ye gönderilen personel sayısı esas alınarak, hizmetin ifa edildiği gün sayısının hesabında gelen yabancı personel veya ifa kapsamında çalışan diğer personellerin Türkiye'de kaldıkları gün sayısı esas alınarak Türkiye'de kalınan 6 ay veya 183 günün hesabı yapılmaktaydı. (Örnek 10 gün süreyle Türkiye'ye gelen 20 personelin gün sayısı 200 gün olarak hesaplanmaktaydı.)

Bu tebliğin yürürlük tarihinden itibaren gerçek veya tüzel kişi ve teşebbüsler yönünden süre hesabında, personel sayısı dikkate alınmaksızın icra edilen faaliyetler için ekip şeklinde gelinmesi halinde bu ekibin Türkiye’de geçirilen gün sayısı dikkate alınacağı belirtilmiştir.

(Örnek:

06.04.2015 tarihinde 5 günlüğüne beş personelini göndermiş,

30.07.2015 tarihinde 10 günlüğüne on personelini göndermiş,

10.10.2015 tarihinde 15 günlüğüne üç personelini Türkiye’ye gönderilmiştir. Türkiye’de yüklenilen işin ifasında çalışılan gün sayısı hesabında (5 gün + 10 gün + 15 gün) toplam gün sayısı 28 gün olarak dikkate alınacaktır. Dolayısıyla ÇVÖ Anlaşmaları kapsamında yer alan vergilendirme yapacak ülkenin belirlenmesinde; 1 takvim yılında veya 12 aylık dönemde 6 aydan veya 183 günden fazla çalışılması halinde işin ifa edildiği ülkenin vergileme hakkı doğacaktır. Bu örnekte Türkiye’de çalışılan süre 6 ay veya 183 gün aşılmadığı için Türkiye’de vergilendirme yapılmayacaktır. (Bazı anlaşmalarda 6 ay veya 183 gün çalışmaya süreleri bir takvim yılı veya 12 ay şeklinde akdedilmişlerdir.)

Aynı veya bağlı projeler yönünden ifa edilen hizmetler birlikte; ayrı projeler yönünden ise bu süre her bir proje için ayrı ayrı değerlendirilerek gün hesaplaması yapılacaktır.

Süre hesaplamasında birbiriyle çakışan günler tam gün olarak bir defa dikkate alınacaktır.

#### **Faaliyetin Türkiye’ye Gelinmeksizin Yapılması :**

Diğer ülke mukimi bir kişinin (gerçek veya tüzel kişi) Türkiye’ye gelmeksizin icra edeceği ve Türkiye’deki mükelleflere sunulan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde edeceği gelirlerinin vergileme hakkı, ÇVÖ Anlaşması uyarınca yalnız mukim olunan ülkeye aittir. Bu faaliyetler üzerinde elde edilen gelirler üzerinden Türkiye’de vergilendirme yapılmayacaktır. Bu kapsamdaki ödemeler üzerinden her hangi bir vergi tevkifatı yapılması gündeme gelmeyecektir. Bu şartlara haiz alınan hizmet için, tebliğin ekinde yer alan Ek:1 formu ile Ek:2 formun doldurulmasına gerek bulunmamaktadır.

#### **Faaliyetin Türkiye’de Bir İşyeri veya Sabit Yer Vasıtasıyla Sunulması:**

Diğer ülke mukimi bir kişinin serbest meslek veya benzer nitelikteki diğer faaliyetleri Türkiye’de bir işyeri ve sabit bir yer vasıtasıyla icra etmesi halinde, bu faaliyetten elde edilen gelirlerin vergileme hakkı ÇVÖ Anlaşması kapsamında Türkiye’ye ait olması durumunda bu faaliyetler karşılığında yapılan ödemeler üzerinden, anlaşmada belirtilen oranda hizmeti alan tarafından vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

#### **Hizmet ya da Faaliyetin Belirli Süreden Fazla Olması:**

Diğer ülke mukimi bir kişinin serbest meslek veya benzer nitelikteki diğer faaliyetleri Türkiye’de bir işyeri veya sabit yer olmaksızın icra etmesi sırasında hizmet ya da faaliyetlerin ilgili ÇVÖ Anlaşmasında öngörülen süre unsurunu aşması durumunda bu hizmet ya da faaliyetler dolayısıyla elde edilen gelirlerin vergileme yetkisinin Türkiye’ye ait olması gündeme gelecektir. Böyle bir durumda, söz konusu hizmet ya da faaliyetler karşılığında yapılan ödemeler üzerinden, anlaşmada vergi tevkifatına ilişkin bir sınırlama getirilmemiş ise, vergi kesintisi iç hukukumuzda belirlenen hükümler çerçevesinde yapılması gerekmektedir.

Diğer taraftan, Türkiye’de icra edilen serbest meslek faaliyeti ve hizmet sunumuna ilişkin olarak sözleşme ya da ödeme yapıldığı sırada istihkak sahibi gerçek veya tüzel kişinin Türkiye’de ÇVÖ Anlaşmasında öngörülen süreyi aşacak şekilde kalıp kalmama durumu açıkça bilinmiyorsa ya da Türkiye’nin vergilendirme yetkisinin oluşmadığı açıkça tespit edilemiyorsa, faaliyet ve hizmetlere ilişkin olarak yapılan serbest meslek ödemeleri üzerinden vergi sorumluları tarafından vergi tevkifatı yapmaları gerekmektedir.

## **Ödemenin Türkiye’de Yapılmış Olması :**

Sınırlı olan bazı ÇVÖ Anlaşmalarında, anlaşmaya taraf olan diğer akit devlet mukiminin Türkiye’de icra ettiği serbest meslek veya bağımsız nitelikteki diğer faaliyetlerinden elde ettiği gelirin Türkiye’de vergilendirilmesi, ödemenin Türkiye mukimi olan bir kişi veya onun adına yapılması veya bu ödemenin, bu ödemeyi yapan kişinin Türkiye’de sahip olduğu bir işyerinden veya sabit yerden yapılması koşullarından en az birisinin gerçekleşmesine bağlamıştır. (Örnek devletler: İsveç /Güney Kore/Çek Cumhuriyeti)

Bu durumdaki söz konusu hizmet ya da faaliyetler karşılığında yapılan ödemeler üzerinden iş yerine veya sabit yere ve faaliyetin süresine bakılmaksızın iç hukukumuzda öngörülen hükümler çerçevesinde vergi sorumluları tarafından vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

## **Bazı Durumlarda Hizmetin Türkiye’de Verilmesine Rağmen Vergi Tevkifatı Yapılmaması:**

Tebliğde, ÇVÖ Anlaşmaları hükümleri kapsamında tevkifat yükümlülüğü farklı durumlar göz önüne alınarak açıklama yapılmıştır.

Tebliğde, alınan hizmet ya da faaliyetin temini sırasında serbest meslek faaliyeti sözleşme uyarınca;

- Hizmetin Türkiye’de ifa edilmemesi,
- Hizmet konusunun bir gayri maddi hak teşkil etmemesi,
- Hizmetin Türkiye’de ifa edilmesine karşılık ÇVÖ Anlaşması uyarınca Türkiye’nin vergi alma yetkisinin bulunmadığının açıkça tespit edilmesi,

durumlarında, hizmeti alan tarafından vergi kesintisi yapılmayacağı belirtilmiştir. Bu bölümde tadat edilen hususların serbest meslek faaliyet sözleşmesi ile tespit edilmesi gerekmektedir.

## **Vergi Kesintisinin Yapılmasının Gerekemediği Durumlarda Dar Mükellefe Ödeme Yapılmadan Önce Ek 1 ve 2 Formların Düzenlenmesi:**

Vergi kesintisinin yapılmasının gerekmediği durumlarda,

Türkiye kaynaklı serbest meslek kazancı elde eden diğer ülke mukimlerinca, Tebliğin ekinde yer alan **1 No.lu formun** eksiksiz olarak doldurularak hizmet alımına başlandığı tarihten itibaren 30 gün içinde vergi sorumlularına verilmesi gerekmektedir.

Tebliğin ekinde yer alan **2 No.lu formun** ise vergi sorumlularınca doldurularak, hizmet sunucuları tarafından kendilerine verilen 1 No.lu form ve varsa hizmete ilişkin yazılı sözleşme örneği ile beraber, ödeme yapılmadan önce bağlı olunan vergi dairesine / mal müdürlüğüne verilmesi gerekmektedir.

Vergi sorumlularınca kısım kısım ödeme yapılması durumunda 1 No’lu form ile 2 No’lu formun ilk ödemedden önce vergi dairesine/mal müdürlüğüne verilmesi yeterli olacaktır.

Aynı dönemde vergi kesintisi yapılmaması gereken birden çok hizmet alımı söz konusuysa, vergi sorumlularınca tek bir 2 No.lu form doldurularak, bu formun ilgili olduğu 1 No’lu formu dolduran hizmet sunucularının isim listesi eklenmek suretiyle vergi dairesine/mal müdürlüğüne verilebilir.

Hizmet veya faaliyet süresinin uzaması, iş yeri veya sabit yer açılması ve hizmetin buraya atfedilmesi gibi sonradan meydana gelen değişiklikler kapsamında Türkiye’nin vergilendirme yetkisinin oluştuğu durumlarda hizmeti alan, vergi sorumlusu sıfatıyla önceki dönemleri kapsayacak şekilde vergi tevkifatı yükümlülüğünü yerine getirmelidir.

Diğer taraftan, Türkiye’de icra edilen serbest meslek faaliyeti ve hizmet sunumuna ilişkin olarak sözleşme ya da ödeme yapıldığı sırada istihkak sahibi geçek veya tüzel kişinin Türkiye’de ÇVÖ Anlaşmasında öngörülen süreyi aşacak şekilde kalıp kalmama durumu açıkça bilinmiyorsa ya da Türkiye’nin vergilendirme yetkisinin oluşmadığı açıkça tespit edilemiyorsa faaliyet ve hizmetlere ilişkin olarak yapılan serbest meslek ödemeleri üzerinden vergi sorumluları vergi tevkifatı yapmak zorundadırlar.

### **Mukimlik Belgesi İbrazı:**

Diğer ülke mukimlerinin Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratların ilgili ÇVÖ Anlaşması çerçevesinde vergiye tabi tutulabilmesi için, mukim oldukları ülke yetkili makamlarından mukimlik belgesi almaları ve belgenin aslı ile noter veya bu ülkedeki Türk Konsolosluklarınca tasdikli Türkçe tercümesinin bir örneğini duruma göre ilgili vergi dairesine veya vergi sorumlularına ibraz etmeleri gerekmektedir. Vergi sorumluları teslim aldıkları söz konusu mukimlik belgelerini gerektiğinde yetkili makamlara ibraz etmek üzere muhafaza edeceklerdir. Mukimlik belgesinin ibraz edilmemesi durumunda ise ilgili anlaşma hükümleri yerine iç mevzuat hükümleri uygulanacaktır. Diğer bir ifade ile dar mükellef tarafından mukimlik belgesinin vergi sorumlularına ibraz edilmemesi halinde ÇVÖ Anlaşma metninde lehte olan vergi indirimleri uygulanmayarak iç mevzuatta belirlenen vergi tevkifat işlemleri yapılması gerekecektir.

Bir takvim yılına ilişkin mukimlik belgesi, izleyen yılın dördüncü ayına kadar geçerli olacaktır.

### **İade Başvuruları:**

Kendilerine yapılan ödemelerden vergi tevkifatı yapılan kişiler ilgili ÇVÖ Anlaşması hükümleri çerçevesinde bu ödemelerin Türkiye’de vergilendirilmemesinin gerektiği durumlarda bizzat veya vekilleri vasıtasıyla, tevkif edilen vergilerin iadesi için ilgili vergi dairesine/mal müdürlüğüne ilgili anlaşmada özel bir düzenleme yoksa düzeltme zaman aşımı içinde başvurularını yapacaklardır.

İade başvuruları, mukimlik belgesi ile Tebliğin ekinde yer alan 3 No.lu form ile yapılacak olup, iade başvuruları iç mevzuat hükümlerine göre sonuçlandırılacaktır.

Söz konusu tebliğ ve eklerine aşağıdaki linkten ulaşabilirsiniz.

<http://www.resmigazete.gov.tr/main.aspx?home=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/09/20170926.htm&main=http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/09/20170926.htm>

(Resmi Gazete: 26.09.2017 tarihli 30192 sayılı)

Bilgilerinize sunarız.

Saygılarımızla,

TÜRKERLER Bağımsız Denetim  
Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.