

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında serbest meslek kazançları

Elif Aydın

Küreselleşmenin hız kazandığı bir ortamda gerek Türkiye'ye yatırım yapan yabancılar gerekse yurt dışında faaliyet gösteren Türk yatırımcılar açısından çifte vergilendirmenin önlenmesi önem arz etmektedir. Türkiye de bu yönde çalışmalarını sürdürerek, bir yandan vergi anlaşması bulunmayan ülkelerle yeni çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları imzalarken, bir yandan da eski vergi anlaşmalarını revize ederek ekonomik ve ticari olarak daha etkin hale getirmeyi hedeflemektedir.

Hem yeni imzalanan anlaşmalara hem de revize edilen anlaşmalara bakıldığında anlaşma hükümlerinde bazı değişiklikler olduğu göze çarpmaktadır. Bu değişiklikler özellikle temettü vergilendirilmesi, bilgi değişimi, işyeri ve serbest meslek kazançları hükümlerinde belirgin olarak görülmektedir. Bir yandan Türkiye'ye yatırımı daha cazip kılmak için temettü vergilerinde düşüşler sağlanırken, diğer yandan vergi kayıp ve kaçakçılığının önüne geçebilmek ve bununla mücadele edebilmek amacıyla bilgi değişimi hükümlerinde değişiklikler yapılmaktadır. Bunların yanı sıra serbest meslek faaliyetleri ifa edenlerin elde ettiği gelirlerin hangi tür gelir olarak değerlendirilmesi gerektiğine yönelik bazı değişiklikler de ortaya çıkmıştır.

Bu yazımızda serbest meslek kazançlarının Türk vergi mevzuatındaki yeri, dar mükellef kurumların Türkiye'de ifa ettiği serbest meslek kazançlarının hem Türk vergi mevzuatı hem de OECD Model Anlaşması ve buna paralel olarak Türkiye'nin son yıllarda imzaladığı vergi anlaşmalarında ne şekilde değerlendirildiğine yönelik açıklamalara yer verilecektir.

Türk vergi mevzuatında serbest meslek faaliyetleri

Serbest meslek faaliyetleri Gelir Vergisi Kanunu'nda şu şekilde tanımlanmaktadır:

“Serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır.”¹

1999 yılında yayımlanan Gelir Vergisi Tebliği'nde² bir serbest meslek faaliyetlerine ilişkin daha geniş açıklamalara yer verilmektedir. Söz konusu tebliğe göre ifa edilen bir hizmetin serbest meslek faaliyeti olarak değerlendirilmesi için;

- Serbest meslek faaliyetinin sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanması,
- Bir işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması,
- Faaliyetin mutad meslek halinde yani devamlı olarak yapılması,

gerekmektedir.

Bununla birlikte, yabancı bir kurumun Türkiye'de ifa ettiği hizmetlerden dolayı elde ettiği kazancın niteliğinin tespitinde kurumun sermaye yapısı, faaliyet alanı veya hukuki statüsü ya da yabancı ülkedeki faaliyet alanından çok, söz konusu hizmeti kurum adına Türkiye'de ifa eden kişinin, yaptığı faaliyetin serbest meslek faaliyeti olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği önem arz etmektedir.

Örneğin, yurt dışında mukim bir mühendislik firması ticari faaliyet olarak mühendislik faaliyeti icra etse de, Türkiye'de vereceği hizmetler dolayısıyla elde edeceği gelir, gönderdiği personelin ifa ettiği mühendislik hizmetleri Türk vergi mevzuatınca şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye dayalı faaliyet olarak değerlendirildiğinden, serbest meslek kazancı olarak değerlendirilmektedir.

Türkiye'de dar mükellef statüsünde olan kurumların Türkiye'de elde ettikleri serbest meslek kazançları, Türkiye'de stopaj yoluyla vergilendirilir. Konuya ilişkin Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesinde yer alan düzenleme şöyledir:

¹ Gelir Vergisi Kanunu “Serbest Meslek Kazancının Tarifi” başlıklı 65. maddesinin 2. fıkrası

² 19.02.1999 tarihinde yayımlanan 221 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği

“(1) Dar mükellefiyete tâbi kurumların aşağıdaki kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır:

...
b. Serbest meslek kazançlarından;

...
ii. Diğerlerinden % 20”

Bu durumda dar mükellef bir kurumun Türkiye’de elde edeceği serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesi, Türkiye’de ödemeyi yapan kurum tarafından vergi kesintisi yapılmak suretiyle gerçekleştirilecektir.

OECD Model Anlaşması’nda serbest meslek faaliyetleri

OECD Model Anlaşması’nın serbest meslek faaliyetlerinin vergilendirilmesiyle ilgili 14. maddesi, 29 Nisan 2000 tarihinde yayınlanan “OECD Model Anlaşması’nın 14. maddesiyle ilgili sorunlar” adlı raporuyla birlikte Model Anlaşma’dan çıkarılmıştır.

Söz konusu madde hükmünde serbest meslek kazançlarının ilgili ülkede bir işyeri aracılığı ile ifa edilmesi durumunda o ülkede vergiye tabi tutulabileceğine ilişkin hüküm yer almaktaydı.

Maddenin Model Anlaşma’dan çıkarılmasının nedeni de aslında, Model Anlaşma’nın 7. maddesinde yer alan ticari kazançların vergilendirilmesiyle, 14. maddede yer alan serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesi hükümlerindeki açıklamaların çok farklı olmamasıydı.

Anlaşmanın 7. maddesi, bir ülkede elde edilen ticari kazancın ancak o ülkede bir işyeri aracılığı ile elde edilmesi durumunda vergilendirmeyi öngörmekteyken, benzer hüküm 14. maddede de yer almaktaydı. Yani serbest meslek kazançları bir işyeri aracılığı ile ifa edilmesi durumunda o ülkede vergilendirme hakkı tanınmaktaydı. Elde edilen kazancın türü farklı olsa da vergilendirme şartı aynı hükümle tanımlandığından ve ayrıca elde edilen kazancın niteliğinin tespiti de bazı durumlarda karışıklıklara yol açtığından, Model Anlaşma 14. maddeyi çıkarmış ve elde edilen serbest meslek faaliyetlerinin ne şekilde vergilendirileceğine yönelik 7. madde hükümlerini geçerli saymıştır.

Söz konusu bu değişiklikte Model Anlaşma uyarınca bir ülkede verilen hizmetler, bir işyeri aracılığı ile ifa edilmesi durumunda ticari kazanç olarak değerlendirilecektir.

Türkiye’nin imzaladığı vergi anlaşmalarının serbest meslek faaliyetlerine bakışı

Türkiye’nin imzaladığı vergi anlaşmalarının serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesiyle ilgili maddelerine bakıldığında farklı hükümlerin yer aldığı göze çarpsa da, anlaşmaların bir çoğunda söz konusu kazançların Türkiye’de vergilendirilmesi için sabit bir yer aracılığı ile yapılması ya da söz konusu hizmetlerin bir yılda 183 günden fazla ifa edilmesi gerektiği şartları öne çıkmaktadır³.

Bununla birlikte bir işyeri aracılığı ile elde edilen serbest meslek kazancının ilgili ülkede ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilebileceği ancak bu vergilendirmenin söz konusu devletin tevkif suretiyle vergi alma hakkını engellemeyeceği belirtilmektedir.

Örneğin Türkiye ile İngiltere arasında imzalanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması’nın 14. maddesinde buna benzer hükümler yer almaktadır. Şöyle ki:

“Bir Akit Devlet teşebbüsünün serbest meslek faaliyetleri veya benzer nitelikteki diğer faaliyetler dolayısıyla elde ettiği gelir, yalnız ilk bahsedilen Devlette vergilendirilebilecektir. Bununla beraber, eğer bu faaliyetler diğer Devlette icra edilirse ve eğer:

- Teşebbüs, bu faaliyetleri icra etmek üzere bu diğer Devlette bir işyerine sahip olursa veya
- Faaliyetlerin icra edildiği süre veya süreler, herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde toplam 183 günü aşarsa,

³ Türkiye OECD Model Anlaşması yorumlarına koyduğu bir şerh ile serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesine yönelik olarak bir kişinin hizmeti vermek amacıyla bir takvim yılında 183 günden fazla Türkiye’de kalması durumunda Türkiye’nin vergilendirme hakkı olacağını belirtmiştir.

söz konusu gelir, aynı zamanda bu diğer Akit Devlette de vergilendirilebilir.

Böyle bir durumda olayına göre, ya yalnızca söz konusu işyerine atfedilebilen gelir, ya da yalnızca bu diğer Devlette icra edilen faaliyetlere atfedilebilen gelir, bu diğer Devlette vergilendirilebilir. Her iki durumda da bu teşebbüs, söz konusu gelir dolayısıyla bu diğer Akit Devlette bu Anlaşmanın 7'nci maddesine göre vergilendirilmeyi, yani söz konusu gelir bu diğer Devlette bulunan işyerine atfedilebilir gibi vergilendirilmeyi tercih edebilir. Bu tercih bu diğer Devletin söz konusu gelir üzerinden tevkifat suretiyle vergi alma hakkını etkilemeyecektir.”

Benzer hükümlere örnek olarak Avusturya, Amerika Birleşik Devletleri, Belçika, Fransa, Hollanda, Portekiz ile imzalanan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları verilebilmektedir.

Böyle bir durumda örneğin İngiltere'deki bir firmanın Türkiye'de ifa edeceği serbest meslek hizmetleri (mühendislik, danışmanlık vb.) Türkiye'de sabit bir işyeri aracılığı ile yapılıyor ise, ya da söz konusu hizmetin ifa edilebilmesi için Türkiye'ye gönderilecek personel Türkiye'de 183 günden fazla kalıyor ise elde edilen kazançları Türkiye'nin vergileme hakkı doğmaktadır.

Öte yandan Türkiye'nin imzaladığı bazı anlaşmaların 14. maddeleri ise Türkiye'de elde edilen serbest meslek kazançlarının sadece bir işyeri aracılığıyla ifa edilmesi durumunda Türkiye'ye vergilendirme hakkı tanımaktadır. Bu anlaşmalara örnek olarak da Slovenya, İran, Kuveyt, Macaristan ve Ürdün anlaşmaları gösterilebilir.

Yukarıda bahsedilen söz konusu düzenlemelerin yanı sıra Türkiye'nin imzaladığı bazı vergi anlaşmalarında ise serbest meslek faaliyetleri “işyeri”nin tanımlandığı 5. maddenin içerisinde yer almaktadır. Örneğin İtalya-Türkiye Çifte Vergilendirmeyi Önleme anlaşmasında serbest meslek faaliyetleri 5. maddede şu şekilde düzenlenmiştir:

“2. “İşyeri” terimi özellikle şunları kapsamına alacaktır:

...

g) (ii) Bir teşebbüs tarafından, hizmetli veya diğer personel çalıştırılmak suretiyle ifa edilen ve hizmetin ifa edildiği ülkede (aynı veya benzer proje için) herhangi bir 12 aylık dönemde toplam altı ayı aşan süre veya süreler devam eden, danışmanlık hizmetleri de dahil, hizmetler.”

İtalya anlaşmasındaki düzenlemeye benzer düzenlemeler henüz yürürlüğe girmeyen İsviçre, Malta ve Almanya anlaşmaları ile şu an yürürlükte olan Yunanistan ve İsrail anlaşmalarında da görülmektedir.

Bu durumda anlaşma hükümleri dikkate alındığında, örneğin İtalyan mukimi kurumun personeli aracılığıyla Türkiye'de ifa ettiği danışmanlık hizmetlerinin Türkiye'de 12 aylık bir dönemde 6 ayı aşan bir süre devam etmesi durumunda, Türkiye'de işyeri oluşturacaktır.

Ancak bir başka önemli husus da 14. maddenin kapsamının belirlenmesidir. Bahsedilen bu anlaşmaların bir kısmında (Almanya, İsviçre) serbest meslek hizmetlerinin vergilendirilmesine yönelik 14. maddenin sadece gerçek kişileri kapsadığı anlaşılırken, diğer bazı anlaşmalarda ise (İtalya, Yunanistan, Malta ve İsrail) 14. maddede “mukim”⁴ ya da “teşebbüs”⁵ terimleri kullanıldığından hem gerçek hem tüzel kişileri kapsadığı anlaşılmaktadır.

Yani, Almanya ve İsviçre anlaşmalarına bakıldığında dar mükellef bir kurumun ifa ettiği danışmanlık hizmetlerinin Türkiye'de işyeri oluşturması durumunda anlaşmaların ticari kazançları düzenleyen 7. maddesine yönelirken, diğer anlaşmalarda işyeri hükmüne dayanarak ticari kazançları düzenleyen 7. maddeye mi yoksa

⁴ İsrail, Yunanistan, Malta Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları'nın 14. maddesinde mukim terimi kullanılmakta olup, mukim terimi Anlaşmaların 4. maddesi gereği hem gerçek kişileri hem de tüzel kişileri kapsamaktadır.

⁵ İtalya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nın 14. maddesinde teşebbüslerin elde edeceği serbest meslek kazançlarının ne şekilde vergilendirileceğine dair 5. maddeden bağımsız olarak bir düzenleme yer almaktadır.

serbest meslek kazançlarını düzenleyen 14. maddeye mi yönelmek gerektiği konusunda bazı tereddütler oluşabilmektedir.

Aslında, OECD Model Anlaşması'nda 14. maddenin kaldırılmasının nedenlerinden biri de yukarıda bahsedilen bu tereddüttür. Ticari kazancın vergilendirilmesi için bir işyeri şartı arandığı gibi, serbest meslek kazancının vergilendirilmesi için de işyeri şartı aranmaktadır. Bu durumda serbest meslek kazancı işyeri aracılığı ile elde edildiğinde ticari kazanç mı dönüşmektedir? Ticari kazanç olarak değerlendirilmesi durumunda serbest meslek kazançlarında teşebbüslere yönelik bir düzenleme yapılmasının ne anlamı vardır?

Bu noktada anlaşma hükümlerinin yanı sıra Türk vergi mevzuatındaki bir düzenlemeye atıf yapmak, söz konusu karışıklığa ışık tutmak adına faydalı olabilecektir.

Bahsedildiği üzere Türk vergi mevzuatı uyarınca dar mükellef kurumların elde ettiği kazançlar Türkiye'de stopaj yoluyla vergilendirilmektedir. Stopaj yoluyla vergilendirilmeyi düzenleyen Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesinde şöyle bir düzenleme yer almaktadır:

"...(9)Ticari ve zirai kazançlar hariç olmak üzere bu maddeye göre vergisi kesinti yoluyla alınan kazanç ve iratlar için Kanunun 24 veya 26'nı maddelerine göre beyanname verilmesi veya bu madde kapsamına girmeyen kazanç ve iratlar için verilecek beyannamelere söz konusu kazanç ve iratların dahil edilmesi ihtiyaridir..."

Bu düzenlemeyle, dar mükellef bir kurumun Türkiye'de elde ettiği serbest meslek kazançlarının tümünün ödemeyi yapan Türk kurum tarafından % 20 oranında stopaja tabi tutulması durumunda, dar mükellef kurumun bu gelirleri beyan etmesi veya dar mükellef kurumun Türkiye'de başkaca gelirler elde etmesi durumunda ise serbest meslek kazançlarından elde ettiği gelirlerin diğer gelirlerin beyanında beyannameye dahil edilmesi de ihtiyari bırakılmıştır.

Söz konusu düzenleme uyarınca, dar mükellef kurumların elde ettiği serbest meslek kazançlarının Türkiye'de ödemeyi yapan kurum tarafından stopaja tabi tutulması durumunda, dar mükellef kurum açısından bu nihai vergi olarak dikkate alınabilecek ve ek bir beyanname yükümlülüğü doğurmayacaktır.

Böyle bir durumda brüt kazanç üzerinden vergilendirme yapılacağından, Türkiye'de dar mükellef kurum adına ödenecek vergi tutarı net kazanç usulü vergilemeyle karşılaştırıldığında daha yüksek olabilecektir. Öte yandan, net kazanç usulü vergilendirme esasında Türkiye'de elde edilecek serbest meslek kazancı nedeniyle katlanılan masrafların kazançtan indirilmesi mümkün olabilecek ve böylece Türkiye'de beyan edilecek ve ödenecek vergi tutarı daha düşük olabilecektir. Ancak net usulde vergilendirme yapabilmek için dar mükellef kurumun Türkiye'de mükellefiyet tesis ettirmesi gerektiği tabiidir. Mükellefiyet tesisi beraberinde ticaret sicile kayıt, defter tutma, beyanname verme gibi bazı ek yükümlülükler gerektireceğinden, dar mükellef kurumlar tarafından çok tercih edilen bir yöntem olmayabilir.

Sonuç

Türkiye'nin imzaladığı çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında serbest meslek kazançlarının ne şekilde vergilendirileceğine ilişkin farklı düzenlemeler yer almaktadır. Kimi anlaşmalarda Türkiye'de bir işyeri aracılığıyla ifa edilmesi durumunda vergileme hakkı Türkiye'ye verilmekteyken, kimi anlaşmalarda ya işyeri aracılığıyla ifa edilmesi ya da 183 gün kuralı yer almaktadır. Bazı anlaşmalarda ise dar mükellef kurumların ifa ettiği serbest meslek hizmetleri işyeri maddesinde yer almakta ve ticari kazanç olarak vergilendirilmesi öngörülmektedir.

Öte yandan, Türk vergi mevzuatındaki düzenleme stopaj yoluyla vergilendirilmeyi de mümkün kılmaktadır. Böylelikle dar mükellef kurumlar elde ettikleri serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesinde brüt gelirleri üzerinden % 20 oranında vergilendirilerek, stopajı nihai vergi olarak dikkate alabilirler.

Her ne kadar Türkiye'nin imzaladığı bazı vergi anlaşmalarında serbest meslek hizmetlerinin Türkiye'de ifa edilmesi durumunda Türkiye'de işyeri oluşturacağı ve işyeri aracılığı ile elde edilen kazançların ticari kazanç olarak değerlendirilmesi ve bu hükümlere göre vergilendirilmesi gerektiği öngörülse de, Türk vergi mevzuatının serbest meslek kazançlarının stopaj yoluyla vergilendirilmesine yönelik düzenlemelerinin işyeri tesis ettirilmeden vergilendirmeyi mümkün kılacağını söylemek yanlış olmayacaktır.

Böylelikle, yukarıda yer verilen örnek anlaşmalar dikkate alındığında, dar mükellef kurumun Türkiye'de personeli aracılığı ile ifa edeceği serbest meslek faaliyetleri 12 aylık bir dönemde 6 aydan fazla sürüyor ise Türkiye'nin söz konusu kazançları vergilendirme hakkı olacaktır. Kazancın ne şekilde vergilendirilmesi

gerektiğine yönelik Türk vergi mevzuatı hükümleri dikkate alınabilecek ve stopaj yoluyla vergilendirme nihai vergileme olabilecektir. Tabii ki söz konusu vergilendirmenin nihai vergi olarak dikkate alınabilmesi için dar mükellef kurumun elde ettiği tüm serbest meslek kazancının stopaj yoluyla vergilendirilmesi gerekecektir. Eğer ki elde edilen gelirlerin tamamı stopaj yoluyla vergilendirilmiyor ise bu durumda stopajın nihai vergi olacağını söylemek mümkün olmayacaktır. Bu durumda dar mükellef kurumun Türkiye'de mükellefiyet tesis ettirerek tüm gelirlerini Türkiye'de beyan etmesi gerekebilecektir.

Bu makalede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır. Makaledeki bilgi ve açıklamalardan dolayı Ernst & Young ve/veya Kuzey Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.'ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Mevzuatın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.