

Sirküler No: 101

İstanbul, 27 Eylül 2017

Konu: 4 seri numaralı “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği” yayımlandı.

Özet: 26 Eylül 2017 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan ve aynı gün yürürlüğe giren 4 seri numaralı “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği”nde; ülkemizin akdetmiş olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları kapsamında, anlaşmaya taraf diğer ülke mukimi olan gerçek veya tüzel kişilerin Türkiye’de icra ettikleri **serbest meslek faaliyetleri** veya benzer nitelikteki diğer faaliyetleri nedeniyle elde ettikleri gelirlerin vergilendirilmesine ilişkin açıklamalar yapılmıştır.

Ülkemizin akdetmiş olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları kapsamında, anlaşmaya taraf diğer ülke mukimi olan gerçek veya tüzel kişilerin Türkiye’de icra ettikleri **serbest meslek faaliyetleri** veya benzer nitelikteki diğer faaliyetleri nedeniyle elde ettikleri gelirlerin vergilendirilmesine ilişkin açıklamaların yer aldığı 4 seri numaralı “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği” 26 Eylül 2017 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanarak aynı gün yürürlüğe girmiştir.

Söz konusu Tebliğ incelendiğinde özetle,

- Türkiye’nin taraf olduğu Çifte Vergilendirmeyi Önleme (“ÇVÖ”) Anlaşmalarının serbest meslek faaliyetlerine ilişkin hükümlerinin 5 ana grup altında toplandığı,
- Türkiye’nin vergileme yetkisini belirleyen unsurlar açısından detaylı belirlemeler yapıldığı,
- Türkiye’nin vergileme yetkisinin bulunup bulunmadığı Türkiye’nin imzaladığı çeşitli ÇVÖ Anlaşmaları üzerinden örnekler sunularak açıklandığı,
- Tüzel kişi ve teşebbüsler yönünden Türkiye’de kalma süresi hesabında, Tebliğ’den önce oluşturulmuş görüş ve kanaatler çerçevesindeki uygulamanın değiştirilerek, personel sayısı dikkate alınmaksızın icra edilen faaliyet için Türkiye’de geçirilen gün sayısı dikkate alınacağı yönünde düzenlemeler yapıldığı,
- “Aynı veya bağlı projeler” ile “ayrı projeler” kavramları kapsamında süre hesabının örneklerle açıklandığı,
- ÇVÖ Anlaşmaları uyarınca Tevkifat yükümlülüğü açısından düzenlemeler getirdiği,
- Vergi kesintisi yapılmasının gerekmediği durumlarda form doldurma yükümlülüğü getirildiği, serbest meslek kazancı elde eden diğer ülke mukimlerinca/vergi sorumlularınca verilmesi gereken formlara ilişkin düzenlemeler yapıldığı,

görülmektedir.

Tebliğin tamamı sirkülerimiz ekinde yer almakta olup aşağıda Genel Tebliğ ile getirilen önemli bazı hükümler üzerinde durulacaktır.

Kuzey YMM ve Bağımsız
Denetim A.Ş.
Maslak Mahallesi
Eski Büyükdere Cad.
Orjin Maslak Plaza
No: 27 Kat: 1-5 Sarıyer
İstanbul - Turkey
Tel: +90 (212) 315 30 00
Fax: +90 (212) 234 10 67
www.vergidegundem.com
www.ey.com

Bu dokümanda yer alan açıklamalarımız, konuya ilişkin genel bilgiler içermektedir. EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.’ye, işbu dokümanın içeriğinden kaynaklanan veya içeriğine ilişkin olarak ortaya çıkan sonuçlardan dolayı herhangi bir sorumluluk iddiasında bulunulamaz.

Serbest meslek faaliyetlerine ilişkin gelir unsurunun Türkiye'nin taraf olduğu ÇVÖ anlaşmalarında düzenlenme biçimleri

Tebliğ'de, Türkiye'nin farklı ülkelerle akdetmiş olduğu ÇVÖ Anlaşmalarının serbest meslek faaliyetlerine ilişkin hükümlerini beş ana grupta toplananın mümkün olduğu belirtilmiştir. Söz konusu 5 grup aşağıdaki şekilde açıklanmıştır:

- 1. İlk gruptaki anlaşmalarda**, serbest meslek faaliyetleri anlaşmaların 5. ve 14. maddelerinde düzenlenmiştir. Bu anlaşmalarda teşebbüslerin yürüttüğü serbest meslek faaliyetlerine ilişkin olarak hizmet iş yerinin oluşma koşulları 5. maddede düzenlenirken, 14. maddede ise bu faaliyetler kişiler açısından "mukim" terimi ile düzenlenmiştir. Bu kategorideki anlaşmalara örnek olarak ülkemizin **Çin Halk Cumhuriyeti, Endonezya, Hirvatistan, İsrail ve Singapur** ile imzalamış olduğu anlaşmalar sayılmıştır.
- 2. İkinci gruptaki anlaşmaların** önceki gruptan farkı 14. maddede "mukim" yerine "mukim olan bir gerçek kişi" teriminin kullanılmış olmasıdır. Dolayısıyla, serbest meslek ve benzeri faaliyetlerden doğan kazancın vergilendirme yetkisinin paylaşımında gerçek kişiler açısından 14. madde kapsamındaki unsurlar dikkate alınacak, teşebbüsler içinse 5. maddede yer verilen özel bir hüküm dolayısıyla hizmet iş yerinin oluşumu koşuluna bağlı olarak 7. maddedeki ticari kazanç hükmü devreye girecektir. Bu kategorideki anlaşmalara **Almanya, Avustralya, İsviçre Anlaşmaları** örnek olarak sayılmıştır.
- 3. Üçüncü grup anlaşmalar** ise serbest meslek faaliyetlerinin yalnızca 14. maddede "mukim olan bir gerçek kişi" terimi ile düzenlendiği ve teşebbüsler tarafından ifa edilen serbest meslek faaliyetlerinin 5. maddede hizmet iş yeri için özel hüküm bulunmaksızın bu maddenin genel hükümlerine bırakıldığı anlaşma türlerini kapsamaktadır. Bu kategorideki anlaşmalara **Güney Afrika Cumhuriyeti ve Gürcistan Anlaşmaları** örnek olarak sayılmıştır.
- 4. Dördüncü grup anlaşmalar**, bir önceki grupta benzer şekilde serbest meslek faaliyetlerinin yalnızca 14. maddede, ancak bir önceki gruptan farklı olarak "mukim olan bir gerçek kişi" terimine göre daha geniş bir ifade olan "mukim" terimi ile düzenlendiği ve dolayısıyla tüzel kişilerin de bu madde kapsamına alındığı anlaşmalardır. Bu anlaşmalara verilen örnekler ise **Arnavutluk, Azerbaycan, Birleşik Arap Emirlikleri, Bahreyn, Brezilya, Etiyopya ve Ukrayna Anlaşmalarıdır**.
- 5. Beşinci ve son gruptaki anlaşmalar** serbest meslek faaliyetlerinin yalnızca 14. maddede fakat gerçek kişiler ve teşebbüsler açısından vergilendirme yetkisinin paylaşımına ilişkin unsurların ayrı ayrı düzenlendiği anlaşmalardır. Bu kategoriye verilen örnekler; **Amerika Birleşik Devletleri, Avusturya, Belçika, Danimarka, Finlandiya, Fransa, Hollanda ve Polonya Anlaşmalarıdır**.

ÇVÖ anlaşmaları kapsamında Türkiye'nin vergilendirme yetkisini belirleyen unsurlar

ÇVÖ Anlaşmasına taraf olan diğer ülke mukimi tarafından Türkiye'deki hizmet alıcılarına sunulan serbest meslek faaliyeti veya benzer nitelikteki diğer faaliyetler nedeniyle elde edilen gelirlerin ÇVÖ Anlaşmaları kapsamında hangi ülke tarafından vergilendirileceğinin belirlenmesinde en önemli konuların başında faaliyetin nerede icra edildiği gelmektedir.

Diğer ülke mukimi tarafından faaliyetin Türkiye'de icra edilmesi durumunda, tarafların, ilgili anlaşma kapsamında vergilendirme yetkisinin dağıtımında aşağıdaki unsurlar belirleyici olabilmektedir:

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

- **Kalma süresi unsuru:** Faaliyetin icrası için bir takvim yılı/mali yıl veya 12 aylık kesintisiz bir dönem içinde bir veya birkaç seferde toplam 6 ayı aşan bir süre veya 183 gün ya da bu süreden daha fazla Türkiye’de kalınması veya
- **Ödemenin Türkiye’den yapılması:** Ödemenin Türkiye mukimi olan bir kişi tarafından ya da böyle bir kişi adına veya Türkiye’de sahip olunan iş yeri ya da sabit yerden yapılması.

Serbest meslek faaliyetlerinden veya benzer nitelikteki diğer faaliyetlerden elde edilen kazançların vergilendirilmesinde ilgili ülke ÇVÖ Anlaşmasının hükümlerine bakılarak vergilendirme yetkisinin hangi ülkede olduğunun belirlenmesi ve uygulamaya buna göre yön verilmesi gerekmektedir.

4 seri numaralı Tebliğ kapsamındaki hizmetlerin gerçek ve tüzel kişiler bazında vergilendirilmesine ilişkin özet tablo aşağıda dikkatinize sunulmaktadır:

Unsurlar	Gerçek kişiler açısından	Tüzel kişiler açısından
Türkiye’de bir iş yeri ya da sabit yer vasıtasıyla icra edilmesi	Türkiye’de bir sabit yere sahip olması durumunda, bu sabit yere atfedilen gelirle sınırlı olmak üzere Türkiye’nin vergilendirme hakkı doğmakta olup yapılacak vergilendirmede iç mevzuat hükümleri dikkate alınacaktır. Sabit yerin oluşup oluşmadığının tespitinde, faaliyetin niteliğine uygun olarak <u>kullanılan yerin münhasıran söz konusu faaliyete tahsis edilmesi gerekli değildir. Başka bir gerçek veya tüzel kişi ile paylaşılması veya başka bir kişiye ait olması durumu, bu yerin işe ilişkin olma vasfını değiştirmeyecektir.</u>	Eğer faaliyet Türkiye’de bir iş yeri ya da sabit yer vasıtasıyla icra ediliyorsa Türkiye’nin vergilendirme yetkisi olacaktır, iş yeri veya sabit yer oluşmıyorsa Türkiye’nin vergi alma hakkı söz konusu olmayacaktır.
Türkiye’de belirli süreden fazla kalınması suretiyle icra edilmesi	Kalma süresinin hesabında, kişinin serbest meslek faaliyeti icra etmek amacıyla Türkiye’de fiziki olarak bulunduğu günler Türkiye’de bulunma süresi olarak dikkate alınır. Kalma süresi unsuruna bazı anlaşmalarımızda sadece gerçek kişiler yönünden faaliyetin icrası için 12 aylık herhangi bir kesintisiz dönemde/takvim yılında/mali yılda, söz konusu hizmet veya faaliyetleri icra etmek amacıyla, bir veya birkaç seferde toplam 183 gün veya daha fazla süre ya da süreler toplamı Türkiye’de kalınması olarak yer verilmektedir.	Tüzel kişi ve teşebbüsler yönünden, Türkiye’de vergilendirme hakkının doğması için gereken süre hesabında, oluşturulmuş görüş ve kanaatler çerçevesindeki uygulama hizmetin ifa edilmesi için gönderilen personel sayısı ile hizmetin ifa edildiği gün sayısının birlikte dikkate alınması yönündeydi. Örneğin Türkiye’de 10 personeliyle 20 gün faaliyette bulunan bir diğer ülke mukimi Türkiye’de 200 gün faaliyet icra etmiş sayılmaktaydı. <u>Bu Tebliğin yürürlüğe girmesinden sonra ise tüzel kişi ve teşebbüsler yönünden süre hesabında, personel sayısı dikkate alınmaksızın icra edilen faaliyet için Türkiye’de geçirilen gün sayısı dikkate alınacaktır.</u> Aynı veya bağlı proje kapsamında gerçekleştirilen faaliyetlere ilişkin kalma süresinin hesaplanmasında aynı veya bağlı projeler yönünden ifa edilen hizmetlerin birlikte değerlendirilmesi, ayrı projeler yönünden ise bu sürenin her bir proje için ayrı ayrı değerlendirilmesi gerekmektedir.

Unsurlar	Gerçek kişiler açısından	Tüzel kişiler açısından
Ödemenin Türkiye'den yapılması	Elde edilen gelirin Türkiye'de vergilendirilmesi, Türkiye'deki kalma süresinin yanı sıra ödemenin <ul style="list-style-type: none">- Türkiye mukimi olan bir kişi tarafından veya- böyle bir kişi adına yapılması veya- ödemenin, bu ödemeyi yapan kişinin Türkiye'de sahip olduğu bir iş yerinden ya da sabit yerden yapılması koşullarından en az birinin gerçekleşmesine bağlanmıştır.	Kazancın Türkiye'de vergilendirilmesi, Türkiye'de gerçekleştirilen faaliyet süresi unsurunun yanı sıra ödemenin, <ul style="list-style-type: none">- Türkiye mukimi olan bir kişi tarafından veya- böyle bir kişi adına yapılması veya- ödemenin, bu ödemeyi yapan kişinin Türkiye'de sahip olduğu bir iş yerinden ya da sabit yerden yapılması koşullarından en az birinin gerçekleşmesine bağlanmıştır.

ÇVÖ anlaşmaları kapsamında tevkifat yükümlülüğü

- Faaliyetlerin Türkiye'ye gelinmeksizin sunulması

Genel kural olarak, diğer ülke mukimi bir kişinin (gerçek veya tüzel kişi) Türkiye'ye gelmeksizin icra edeceği ve ülkemize sunulan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde edeceği gelirleri vergileme hakkı ÇVÖ Anlaşması uyarınca yalnızca mukim olunan ülkeye aittir. Bu faaliyetler karşılığında elde edilen gelirler üzerinden Türkiye'de vergilendirme yapılmayacağından bu kapsamdaki ödemeler üzerinden herhangi bir vergi tevkifatı yapılması da gündeme gelmeyecektir. Bu durumda Tebliğin ekinde yer alan 1 no.lu form ile 2 no.lu formun doldurulmasına gerek bulunmamaktadır.

- Faaliyetin Türkiye'de bir işyeri ya da sabit yer vasıtasıyla sunulması

Vergileme yetkisinin ÇVÖ Anlaşması uyarınca Türkiye'ye ait olması durumunda bu faaliyetler karşılığında yapılan ödemeler üzerinden, anlaşmada vergi tevkifatına ilişkin özel bir sınırlama getirilmemiş ise, iç hukukumuzda öngörülen hükümler çerçevesinde 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 iş yeri ya da 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. Bu durumda, söz konusu hizmet ya da faaliyetler karşılığında yapılan ödemeler üzerinden, anlaşmada vergi tevkifatına ilişkin özel bir sınırlama getirilmemiş ise, iç hukukta öngörülen hükümler çerçevesinde vergi kesintisi yapılması gerekecektir.

Ancak, alınan hizmet ya da faaliyetin temini sırasında serbest meslek faaliyeti sözleşmesi uyarınca;

- Hizmetin Türkiye'de ifa edilmemesi,
- Hizmet konusunun bir gayrimaddi hak teşkil etmemesi,
- Hizmetin Türkiye'de ifa edilmesine karşın ÇVÖ Anlaşması uyarınca Türkiye'nin vergi alma yetkisinin oluşmadığının açıkça tespiti,

durumlarında hizmeti alan taraf vergi kesintisi yapmayacaktır.

Vergi kesintisi yapılmasının gerekmediği durumlarda, Türkiye kaynaklı serbest meslek kazancı elde eden diğer ülke mukimlerinde, 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 birlikte, ödeme yapılmasından önce bağlı olunan vergi dairesine/mal müdürlüğüne verilmesi gerekmektedir.

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

Söz konusu Tebliğ yayımlandığı tarihte (26 Eylül 2017) yürürlüğe girmiş olup, 15 Temmuz 2015 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 3 seri numaralı Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği yürürlükten kaldırılmıştır.

Saygılarımızla.
Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.
Ateş Konca

Sirküler içeriği hakkında ek bilgi gerektiğinde (212) 408 58 72 numaralı telefondan;

- Ateş Konca (ates.konca@tr.ey.com) veya
- Gamze Durgun (gamze.durgun@tr.ey.com)

ile temasa geçmenizi rica ederiz. temasa geçmenizi rica ederiz.