



27.10.2017
Sirküler, 2017/20

Sayın Meslektaşımız,

Konu: Serbest Meslek Faaliyetlerinin Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Açısından Değerlendirilmesi,

26.09.2017 tarihli ve 30192 sayılı Resmi Gazete’de “4 Seri No.lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği” yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Söz konusu Tebliğ’de 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 yapılmış ve maliye idaresinin özeldeler bazında verdiği bazı görüşlerde değişikliğe gidilmiştir.

Yapılan düzenlemelere aşağıda yer verilmiştir.

1. Serbest Meslek Faaliyetlerinin İcra Edildiği Yere Göre Vergilendirme Yetkisi

Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları’na (ÇVÖA) taraf olan diğer ülke mukimi bir kişinin, ülkemize sunulmakla birlikte Türkiye’ye gelmeksizin icra edeceği serbest meslek veya benzer nitelikteki diğer faaliyetleri dolayısıyla elde edeceği geliri vergileme hakkı ÇVÖA uyarınca yalnızca diğer ülkeye bırakılmaktadır. Bu durumda Türkiye’de bir vergilendirme yapılmayacaktır.

2. Serbest Meslek Faaliyetinin Türkiye’de Bir İş Yeri ya da Sabit Yer Vasıtasıyla İcra Edilmesi

- Gerçek kişiler açısından;

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 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.

- Tüzel kişiler açısından;

Eğer faaliyet Türkiye’de bir iş yeri ya da sabit yer vasıtasıyla icra ediliyorsa Türkiye’nin vergilendirme yetkisi olacaktır, iş yeri veya sabit yer oluşmamışsa Türkiye’nin vergi alma hakkı söz konusu olmayacaktır.



3. Serbest Meslek Faaliyetinin Türkiye’de Belirli Süreden Fazla Kalınması Suretiyle İcra Edilmesi

- Gerçek kişiler açısından;

Kalma süresinin hesabında, kişinin serbest meslek faaliyeti icra etmek amacıyla Türkiye’de fiziki olarak bulunduğu günler Türkiye’de bulunma süresi olarak dikkate alınır.

Hesaplamaya; Türkiye’de 24 saatten daha kısa süreyle kalınan gün tam gün olarak, varış günü, ayrılış günü, Cumartesi ve Pazar günleri, ulusal tatil günleri, faaliyet öncesindeki, sırasındaki ve sonrasındaki tatil günleri, eğitim veya malzemelerin gecikmesi gibi nedenlerle kısa ara vermeler, hasta olunan günler ve aileden birinin öldüğü veya hasta olduğu günler gibi, Türkiye’de geçirilen diğer tüm günler dâhil edilir. Ancak Türkiye dışındaki iki ülke arasında yapılan seyahat sırasında, Türkiye’den transit geçiş yapılan günler hesaplamanın dışında tutulur.

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.

Örnek: Dar mükellef gerçek kişi, Türkiye’de iki ayrı serbest meslek faaliyeti icra etmek üzere 01.08.2016 tarihinde Türkiye’ye gelmiş ve 31.12.2016 tarihinde Türkiye’den ayrılmıştır. Türkiye’de faaliyet süreleri aşağıdaki gibidir.

<u>Faaliyet Dönemi</u>	<u>Türkiye’de Kalma Süresi</u>
1. Faaliyet 01.08.2016-31.12.2016	153 gün
2. Faaliyet 01.09.2016-30.11.2016	91 gün

Dar mükellef serbest meslek erbabının Türkiye’de icra ettiği iki ayrı faaliyet için tahsis ettiği gün sayısı $(153+91)=244$ gün olmakla birlikte birbiriyle çakışan günlerin (91 gün) bir defa dikkate alınacak olması nedeniyle Türkiye’de icra edilen faaliyet süresi $(244-91)=153$ gün olmakta ve bu durumda da kaynak devlet olarak Türkiye’nin vergilendirme hakkı bulunmamaktadır.

- Tüzel kişiler açısından;

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.



PÜR BAĞIMSIZ DENETİM
YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK
ANONİM ŞİRKETİ

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.

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.

Örnek: İngiltere mukimi Best Co. Türkiye’de mukim Birden A.Ş.’ye danışmanlık hizmeti vermek için;

- a) 01.03.2018 tarihinde 90 günlüğüne yedi personelini,
- b) 25.07.2018 tarihinde 80 günlüğüne dokuz personelini,
- c) 15.12.2018 tarihinde 25 günlüğüne üç personelini

Türkiye’ye göndermiştir. Best Co.’nun Türkiye’de bir iş yeri bulunmamaktadır. Türkiye – İngiltere ÇVÖ Anlaşmasınının 14 üncü maddesinin ikinci fıkrasına göre Türkiye’nin vergileme yetkisinin oluşması için; Best Co.’nun faaliyetlerini icra etmek üzere Türkiye’de iş yerine sahip olması veya Türkiye’de faaliyetlerin icra edildiği süre veya sürelerin, herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde toplam 183 günü aşması koşullarından en az birisinin gerçekleşmesi gerekmektedir. Olayda başlangıç tarihi 01.03.2018’tir. Bitiş tarihi ise başlangıç tarihine 12 aylık süre eklenerek bulunur. Olayda bitiş tarihi 01.03.2019’dur.

Başlangıç ve bitiş tarihleri belirlendikten sonra başlangıç tarihinden itibaren kesintisiz 12 aylık dönemde faaliyetin icra edildiği toplam gün sayısı, Türkiye’de bu işi ifa eden personel sayısı dikkate alınmaksızın bulunur.

Buna göre hesaplanan süre; $90 + 80 + 25 = 195$ gündür.

Olayda Best Co.’nun Türkiye’deki faaliyetinin icra edildiği süreler herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde toplam 183 günü aştığı için bu faaliyetinden elde ettiği geliri Türkiye’nin vergilendirme hakkı bulunmaktadır.

Örnek: Türkiye’de mukim bir şirketin Türkiye’deki şubelerinde kullanılan benzer büro makinelerinin bakımı için anlaşmaya taraf diğer akit devlette mukim bir teşebbüsten hizmet satın alınmıştır. Bu örnek kapsamında, Türkiye’de mukim bir şirketin farklı şubelerine verilen bakım hizmeti ticari bütünlük arz ettiğinden aynı proje olarak değerlendirilecektir.



4. Serbest Meslek Faaliyetlerine İlişkin Ödemenin Türkiye'den Yapılması

- Gerçek kişiler açısından;

Elde edilen gelirin Türkiye'de vergilendirilmesi, Türkiye'deki kalma süresinin yanı sıra ödemenin 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.

- Tüzel kişiler açısından;

Kazancın Türkiye'de vergilendirilmesi, Türkiye'de gerçekleştirilen faaliyet süresi unsurunun yanı sıra ödemenin, 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.

5. Mukimlik Belgesinin İbrazı

Diğer ülke mukimlerinin Türkiye'de elde ettikleri kazanç veya iratların ilgili ÇVÖA çerçevesinde vergiye tabi tutulabilmesi için mukim oldukları ülke yetkili makamlarından mukimlik belgesi almaları ve bu 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 - 5 - edilememesi durumunda ise ilgili anlaşma hükümleri yerine iç mevzuat hükümleri uygulanacaktır. Bir takvim yılına ilişkin mukimlik belgesi, izleyen yılın dördüncü ayına kadar geçerlidir.

6. İade Başvurusu

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/malmüdürlüğüne ilgili anlaşmada özel bir düzenleme yoksa düzeltme zaman aşımı içinde başvurabileceklerdir. İade başvuruları için kullanılması gereken belge Tebliğ'in 3 No.lu formunda yer almaktadır.



PÜR BAĞIMSIZ DENETİM
YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK
ANONİM ŞİRKETİ

7. Diğer Hususlar

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 ÇVÖA 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 oluştuğu durumlarda hizmeti alan, vergi sorumlusu sıfatıyla önceki dönemleri de kapsayacak şekilde vergi tevkifatı yükümlülüğünü yerine getirmelidir.

Söz konusu Tebliğ’e aşağıdaki internet adresinde yer verilmiş olup, bu Tebliğ ile Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği (Seri No: 3) yürürlükten kaldırılmıştır.

<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/09/20170926-13.htm>

Bilgilerinize sunarız.

Saygılarımızla,
PÜR BAĞIMSIZ DENETİM YMM A.Ş.