**Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği (Seri No: 4)**

Çifte Vergilendirmeye Önleme Anlaşmaları Genel Tebliğ Seri No: 4, 26.09.2017 tarihli 30192 sayılı Resmi Gazete’de yayımlamıştır.

Bu Tebliğ ile, Türkiye’nin olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları (“ÇVÖA” veya “Anlaşma”) 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.

Bilindiği üzere serbest meslek kazancı Gelir Vergisi Kanunu’na göre sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması anlamına gelmektedir. Söz konusu kazançlar üzerinden gerek Gelir Vergisi Kanunu gerekse de Kurumlar Vergisi Kanunu’na göre ödeme yapanlar tarafından genel olarak %20 oranında stopaj kesilmesi gerekmektedir.

Serbest meslek faaliyetleri yurt dışında yerleşik gerçek kişi ya da şirketler tarafından ifa edildiği durumda ise söz konusu kazançların Türkiye’de vergilendirilmesi için Türkiye’de elde edilmiş sayılması gerekmektedir. Türkiye’de elde etmek, faaliyetin Türkiye’de icra edilmesi veya Türkiye’de değerlendirilmesi (ödemenin Türkiye’de yapılması veya ödeme Türkiye dışında yapılmışsa Türkiye’de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya karından ayrılması) gerekmektedir. Bununla beraber ÇVÖA hükümlerine de bakılması gerekmektedir ve bilindiği gibi ÇVÖA hükümleri ağır basmaktadır.

Türkiye’nin taraf olduğu anlaşmalarda serbest meslek maddesi 5 farklı şekilde kabul edilmiştir. Bunlar;

* Çin, Singapur ve İsrail anlaşmalarında olduğu gibi serbest meslek kazancı maddesi “mukim” kişiler için hazırlanmış olup hem gerçek hem de tüzel kişileri kapsamaktadır. Bununla beraber tüzel kişilerin bu nitelikteki kazançları için iş yerinin oluşumu koşulu ayrıca belirlenmiştir.
* Son yıllarda yürürlüğe girmiş Almanya ve İsviçre anlaşmalarında olduğu gibi “mukim” yerine “mukim olan bir gerçek kişi” ifadesi kullanılmış olup tüzel kişiler tarafından elde edilen serbest meslek kazancı iş yeri oluşturma koşuluna bağlı olarak ticari kazanç olarak nitelendirilir.
* Güney Afrika ve Gürcistan anlaşmalarında olduğu gibi yine “mukim olan bir gerçek kişi” ifadesi kullanılmış olup tüzel kişiler açısından iş yerine ilişkin genel kuralda öngörülen iş yerinin varlığı durumunda kaynak ülkenin vergilendirme yetkisi, bu iş yerine atfedilebilen gelirle sınırlı oluşacaktır.
* Birleşik Arap Emirlikleri, Bahreyn ve Brezilya anlaşmalarında olduğu gibi serbest meslek kazancı maddesi “mukim” kişiler için hazırlanmış olup hem gerçek hem de tüzel kişileri kapsamaktadır.
* ABD, Avusturya, Belçika, Fransa ve Hollanda anlaşmalarında olduğu gibi serbest meslek kazançları hem gerçek ve tüzel kişiler için de aynı maddede düzenlenmiş olmakla beraber vergilendirme yetkisinin paylaşımına ilişkin unsurlar ayrı ayrı düzenlenmiştir.

Genel olarak serbest meslek kazançlarının vergilendirme yetkisi dağılımında belirleyici unsurlar aşağıdakilerdir:

* Faaliyetin Türkiye’de bir iş yeri ya da sabit yer vasıtasıyla gerçekleştirilmesi
* Faaliyetin icrası için bir takvim yılı/mali yıl ya da 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
* 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

Çoğu ÇVÖA’da görülen belirleyici unsur ilk 2 olmaktadır. Serbest meslek maddelerinin yazılımı da eğer yurtdışında yapılan serbest meslek faaliyeti Türkiye’de icra edilirse ve eğer 1 veya 2. unsur gerçekleşirse, Türkiye de söz konusu faaliyeti vergileme hakkına sahip olur. 3. unsura sınırlı sayıdaki ÇVÖA’da (örn. İsrail ve İsveç) yer verilmiş olup her 3 unsur da birlikte gerçekleşmediği durumda vergileme hakkı Türkiye’nin olmamaktadır. Bu da yukarıdaki unsurlardan yalnızca 1 tanesi bile gerçekleşse Türkiye’nin de vergileme hakkına sahip olduğu anlamına gelmektedir.

Bu Tebliğ’de **2 önemli husus** vardır, bunlar aşağıdaki gibidir;

* 6 ay ya da 183 gün hesaplamasında İdare’nin görüşü hizmetin ifa edilmesi için gönderilen personel sayısı ile hizmetin ifa edildiği gün sayısının birlikte alınması yönündeyken bu Tebliğ’in yürürlüğe girmesinden sonra tüzel kişiler yönünden süre hesabında personel sayısı dikkate alınmaksızın içre edilen faaliyet için Türkiye’de geçirilen gün sayısı dikkate alınacaktır ve OECD uygulamalarına aykırılık düzenlenmiş olmaktadır. Dolayısıyla yurtdışında yerleşik bir tüzel kişi aynı anda 2 çalışanını 10 gün Türkiye’ye gönderiyor ise eskiden gün hesaplamasına göre 2\*10= 20 gün dikkate alınması gerekirken Tebliğ’e göre hesaplamada sadece 10 gün dikkate alınacaktır. Bununla beraber Türkiye’de kalındığı süre içerisinde geçirilen varış günü, ayrılış günü, hafta sonları, tatil günleri gibi günler 6 ay ya da 183 gün hesabında Türkiye’de geçirilen gün olarak sayılacaktır.
* İdare’nin vermiş olduğu bazı görüşlerde hizmeti ifa eden yurtdışında yerleşik kişilerin Türkiye’de kaç gün kaldığı bilinemeyeceğinden doğrudan stopaj yapılması ve gerekli görüldüğünde serbest meslek erbabının İdare’ye başvurup iade talep etmesi yönündeyken bu Tebliğ’de bu görüşe yer verilmemiştir. Tebliğ’e göre Türkiye’ye gelmeksizin icra edilecek serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde edilen gelirler üzerinden Türkiye’de tevkifat yapılması gündeme gelmeyecektir. Sadece ÇVÖA’da öngörülen süreyi aşacak şekilde kalıp kalmama durumu açıkça bilinemiyorsa ya da Türkiye’nin vergilendirme yetkisinin oluşmadığı açıkça tespit edilemiyorsa tevkifat yapılması zorunludur.

Ayrıca Tebliğ’de aynı ve bağlı proje kapsamlarına göre de süre hesabı açıklığa kavuşturulmuştur. Bu uygulama iş yeri maddesinde aynı ve bağlı proje kapsamı içeren ÇVÖA’lar için geçerli olacaktır ve projelerin bağlı olup olmadığı tespit edilirken değerlendirme aşağıdaki unsurlar dikkate alınarak yapılabilecektir:

* Projenin tek bir ana sözleşme kapsamında olup olmadığı,
* Projenin farklı sözleşmelerin kapsamında olduğu durumda, bu farklı sözleşmelerin aynı kişi veya ilişkili kişiler ile sonuçlandırılıp sonuçlandırılmadığı ve makul bir şekilde ilk sözleşme sonuçlandırılırken ilave sözleşmelerin de sonuçlandırılmasının öngörülmesinin mümkün olup olmadığı,
* Farklı projelere konu olan çalışmaların niteliğinin aynı olup olmadığı,
* Farklı projeler kapsamında aynı gerçek kişilerin hizmetleri gerçekleştirip gerçekleştirmediği

Ek olarak Tebliğ, **vergi dairesine verilmesi gereken formlar** getirmiştir. Bunlara ilişkin açıklamalar aşağıdaki gibidir:

Yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde tevkifat yapılmasının gerekmediği durumlarda Türkiye kaynaklı serbest meslek kazancı elde eden yurtdışı mukimlerince Tebliğ’in ekinde bulunan 1 no’lu formun doldurulması ve hizmet alımına başlandığı tarihten itibaren 30 gün içerisinde vergi sorumlularına (tevkifatı kesmekle yükümlü Türkiye’deki şirket) verilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla Türkiye’ye gelinmeden icra edilen faaliyetler için form doldurulması gerekmemektedir.

2 no’lu form 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 bulunan vergi dairesine/mal müdürlüğüne verilmesi gerekmektedir. Aynı dönemde vergi kesintisi yapılmaması gereken birden çok hizmet alımı söz konusuysa, vergi sorumluları tek bir 2 no’lu form doldurarak bu form ile ilgili 1 no’lu formları dolduran hizmet sunucularının isim listesi eklenmek suretiyle vergi dairesine/mal müdürlüğüne verilebilir.

Ekler bilgilendirme notunun ekinde bulunmaktadır.

Geçmiş tarihli bilgilendirme notlarına [www.eratalar.com](http://www.eratalar.com) adresinden ulaşabilirsiniz.

Saygılarımızla,