

**TÜRKİYE' DE;
DİĞER ÜLKE VERGİ MÜKELLEFLERİNCE İCRA EDİLEN
SERBEST MESLEK FAALİYETLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ**

Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması 4 no'lu genel tebliği 26.09.2017 tarih ve 30192 sayılı Resmi Gazete yayımlanmış ve yürürlüğe girmiştir. İlgili tebliğde Çifte Vergilendirmeyi Önleme (ÇVÖ) anlaşmaları kapsamında vergilendirme şartları ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Konuya ilişkin herhangi bir işlem yapılması esnasında GİB sitesinde yer alan tebliğ ve özelgelerden ayrıca yararlanılması vergi sorumlularının lehine olacaktır.

Diğer ülke mukimi gerçek veya tüzel kişilerin **Türkiye'de icra ettikleri** serbest meslek faaliyetleri veya benzer nitelikteki diğer faaliyetler nedeniyle elde ettikleri gelirlerin vergilendirilmesine ilişkin açıklamalar bu sirkülerimizin konusudur.

Genel olarak ülkemizde elde edilen gelirlerin vergilendirilmesi ülkemiz iç mevzuatı kapsamında yapılmaktadır. Ancak bazı ülkeler ile olan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile vergilendirme kapsam ve şartları ayrıca belirlenmiştir.

Serbest meslek faaliyetleri esas itibarıyla gerçek kişilerce icra edilen, 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 yapılmasıdır. Kurumların bu tür kazanç elde etmeleri ise istihdam ettikleri personelleri aracılığı ile mümkündür.

Bu tebliğ ile Vergi mükelleflerine ek yükümlülük ve işlemler getirilmiştir. Örneğin mukimlik belgesi, 1 ve 2 nolu formların doldurulması ve mali idareye verilmesi vb. Sirkülerimizin sonunda bu konuya ilişkin özet bilgilendirmeler mevcuttur.

**A) ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMASI OLMAYAN ÜLKE
MUKİMİ KİŞİLERİN VERGİLENDİRİLMESİ**

Dar mükellefler açısından serbest meslek kazançlarının Türkiye'de elde edilmiş sayılması için serbest meslek faaliyetinin Türkiye'de icra edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi gerekir. Türkiye'de değerlendirme, ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya karından ayrılmasıdır.

Bu kapsamda diğer ülke mukimlerine ödenecek bedel üzerinden genel olarak %20 tevkifat yapılması gerekir. Net ödeme yapılıyor ise ilgili tutar brütleştirilerek kayıtlara alınması ve brüt tutar üzerinden tevkifat yapılması gerekir. Bu kapsamda ayrıca 2 nolu KDV beyannamesi ile sorumlu sıfatı ile KDV beyan edilip ödenmesi gerekir.

B) ÇVÖ ANLAŞMALARINI HÜKÜMLERİNE GÖRE ANLAŞMAYA TARAF DİĞER ÜLKE MUKİMLERİNİN SERBEST MESLEK KAZANCININ TÜRKİYE’DE VERGİLENDİRİLMESİ

Anlaşmalarımızın büyük bir kısmında serbest meslek faaliyetinin ne anlama geldiği 14 üncü maddede açıklığa kavuşturulmuş olup, bu kapsamda doktorların, avukatların, mühendislerin, mimarların, diş hekimlerinin ve muhasebecilerin bağımsız faaliyetlerinin yanı sıra, özellikle bağımsız olarak yürütülen bilimsel, edebi, artistik, eğitici veya öğretici faaliyetler serbest meslek faaliyeti olarak değerlendirilmiştir. Bu yönüyle tanım iç mevzuatımızdaki serbest meslek faaliyeti tanımı ile benzerlik taşımaktadır.

Bununla beraber, sanatçı ve sporcuların icra ettikleri faaliyetlerden elde ettikleri kazançların vergilendirilmesi anlaşmaların ayrı bir maddesinde düzenlendiğinden, bu faaliyetlerden elde edilen gelirler anlaşmaların ilgili maddesine göre vergilendirilecektir.

1. Serbest Meslek Faaliyetlerine İlişkin Gelir Unsurunun Türkiye’nin Taraf Olduğu ÇVÖ Anlaşmalarında Düzenlenme Biçimleri

Türkiye’nin farklı ülkelerle akdetmiş olduğu ÇVÖ Anlaşmalarında serbest meslek faaliyetleri veya benzer nitelikteki diğer faaliyetlerden elde edilen kazançların vergilendirilmesine ilişkin standart bir tanım ya da metin yerine anlaşmaya taraf olan devletle olan ekonomik ve ticari ilişkiler ile anlaşmanın dengesi gözetilerek birbirinden farklı metinler geliştirilmiştir.

Mevcut anlaşmaların serbest meslek faaliyetlerine ilişkin hükümler anlaşmaların 5 inci ve 14 üncü maddelerinde düzenlenmiştir. Ayrıca bazı koşullara bağlı olarak anlaşmalarda yer alan 7 nci maddedeki ticari kazanç hükmü devreye girecektir.

Anlaşmaların 14. üncü maddelerinde yer alan; mukim, gerçek kişi, kurum ve teşebbüs gibi kişi tanımlamaları bulunmaktadır. Yani bu ifadelerin bulunduğu bölümler serbest meslek kazancının kişiler bazında mükellefiyetini belirlemektedir. Yani gerçek kişi şahsi bir kişiyi, kurum/tüzel kişi ve teşebbüs, şirket/ortaklığı, mukim ifadesi ise tümünü kapsar. Ödeme yapılan kişi; 14 üncü maddede belirtiliyor ise buradaki hükümlere göre, ödeme yapılacak kişi bu madde kapsamında değil ise diğer 5. inci ve 7.inci madde üzerinden vergilendirme yapılacaktır.

Bu açıdan, öncelikle vergilendirme yetkisinin hangi bağlama noktası esas alınarak tespit edileceğinin ve hangi ülkede olduğunun belirlenmesi için serbest meslek faaliyetini sunan gerçek ya da tüzel kişinin mukim olduğu ülke ile ülkemiz arasında bir ÇVÖ Anlaşmasının bulunup bulunmadığına, bulunması durumunda ise ilgili anlaşmanın bu konudaki hükümlerine bakılması gerekmektedir.

2. 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 olmaktadır:

- iş 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.

Bu kapsamda, Türkiye’nin taraf olduğu ÇVÖ Anlaşmalarında serbest meslek faaliyetlerinden gerçek veya tüzel kişilerce elde edilen kazançların vergilendirilmesinde Türkiye’nin vergilendirme yetkisinin belirlenmesi için tek bir unsur yer almamış, anlaşmalara göre değişen farklı unsurlara (sabit yer/iş yeri unsuru, kalma süresi unsuru, ödemenin Türkiye’de mukim olanlarca yapılması unsuru gibi) yer verilmiştir.

Bu bağlamda, bazı anlaşmalarımızda, vergilendirme yetkisinin paylaşımında hem gerçek hem de tüzel kişiler için sadece faaliyetin Türkiye’de bir iş yeri ya da sabit yer vasıtasıyla gerçekleştirilmesi belirleyici unsur olarak öngörülürken, diğer bazı anlaşmalarda bu unsurun yanı sıra kalma süresi unsuru da kullanılabilir. Kalma süresi unsuruna kimi anlaşmalarımızda sadece gerçek kişiler yönünden yer verilirken, diğer bazı anlaşmalarımızda ise hizmet iş yeri oluşumu açısından tüzel kişiler için de yer verilebilir. Ayrıca, az sayıdaki anlaşmamızda Türkiye’nin vergilendirme hakkının tespiti için ödemenin Türkiye’de mukim olanlarca veya onlar adına yapılması ya da ödemenin Türkiye’deki iş yerinden/sabit yerden yapılması unsurlarına da yer verilmiştir.

Dolayısıyla, serbest meslek faaliyetlerinden veya benzer nitelikteki diğer faaliyetlerden elde edilen kazançların vergilendirilmesinde **her defasında mutlaka** ilgili ülke anlaşmasının hükümlerine bakılarak vergilendirme yetkisinin hangi ülkede olduğunun belirlenmesi ve uygulamaya buna göre yön verilmesi gerekmektedir.

3. Özellikli Hususlar

3.1. Kalma Süresinin Hesaplanması

Serbest meslek ve benzeri faaliyetlerden elde edilen kazancın kaynak ülke olarak Türkiye’de vergilendirilmesi açısından, yetkinin oluşup oluşmadığının tespiti için öngörülen kalma süresi unsuru hizmet veya faaliyetlerin icra edildiği süre veya süreleri esas almaktadır. Bu kapsamda, Türkiye’nin vergilendirme yetkisinin oluşabilmesi için hizmet veya faaliyetlerin Türkiye’de icra edildiği süre toplamının belirli bir sınırı aşması öngörülmektedir. Vergilendirme yetkisinin oluşumuna kaynak teşkil edecek bu süre veya süreler toplamı ülkemizin taraf olduğu ÇVÖ Anlaşmalarında farklı şekillerde ve farklı eşikler şeklinde ifade edilmiştir.

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.

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.

3.2. Mukimlik Belgesi İbrası

Diğer ülke mukimlerinin Türkiye’de elde ettikleri kazanç veya iratların ilgili ÇVÖ Anlaşması 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 edilememesi durumunda ise ilgili anlaşma hükümleri yerine iç mevzuat hükümleri uygulanacaktır. Bir takvim yılına ilişkin mukimlik belgesi, izleyen yılın dördüncü ayına kadar geçerlidir.

3.3. Faaliyetin Türkiye’de İcra Edilmesinde Mali İdareye Yapılacak Bildirimler

ÇVÖ anlaşmaları kapsamına giren diğer ülke mukimlerinden 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 mukimlerinca, 4 nolu ÇVÖ Anlaşması Tebliği ekinde yer alan 1 no.lu formun eksiksiz olarak doldurularak hizmet alımına başlandığı tarihten itibaren 30 gün içinde vergi sorumlularına verilmesi gerekmektedir. Yine, 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/malmüdürlüğüne verilmesi gerekmektedir. Vergi sorumlularınca kısım kısım ödeme yapılması durumunda 1 no.lu form ile 2 no.lu formun ilk ödemeden önce vergi dairesine/malmüdürlüğüne 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 de eklenmek suretiyle vergi dairesine/malmüdürlüğüne verilebilir.

SAYGILARIMIZLA,..