

Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliğ Seri No:4

11.10.2017

Özet:

26.09.2017 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 4 seri no.lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliğiyle, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları kapsamında, anlaşmaya taraf diğer ülkelerin mukimi gerçek veya tüzel kişilerin Türkiye’de icra ettikleri serbest meslek faaliyetleri veya benzer nitelikteki diğer faaliyetler nedeniyle elde ettikleri gelirlerin vergilendirilmesine ilişkin açıklamalar yapılmıştır.

Tebliğde yapılan düzenlemelerle, diğer düzenleme ve açıklamalar yanında;

- Türkiye’de serbest meslek faaliyetinde bulunan tüzel kişi ve teşebbüsler yönünden, Türkiye’de kalma süresinin hesaplama yönteminde köklü bir değişiklik yapılarak, süre hesabında, personel sayısı dikkate alınmaksızın icra edilen faaliyet için Türkiye’de geçirilen gün sayısının dikkate alınması öngörülmüş,
- Serbest meslek faaliyetlerinden doğan kazançların ÇVÖ anlaşmaları kapsamında vergilendirilmesi açısından bazı Anlaşmalarda yer alan aynı veya bağlı proje kapsamında yürütülen serbest meslek faaliyetlerinde süre hesaplaması netleştirilmiş,
- ÇVÖ anlaşmaları kapsamında stopaj yükümlülüğü; faaliyet için Türkiye’ye gelip gelinmediğine, faaliyetin Türkiye’de bir iş yeri veya sabit yer aracılığıyla yapılıp yapılmadığına, ödemenin Türkiye’den yapılıp yapılmadığına ve faaliyetin süresine göre ayrı ayrı belirlenmiştir.

GSG Hukuk

Zeki Gündüz

Ortak

+90 212 326 6080

zeki.gunduz@gsg hukuk.com

www.gsg hukuk.com

Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliğ Seri No:4

Tebliğ, 1996 yılında yayımlanan 1 seri no.lu Tebliğden sonra yayımlanmış ikinci geniş kapsamlı tebliğ olmasının yanında, yapılan köklü yorum ve uygulama değişiklikleri yönüyle de son derece önemlidir.

Tebliğ ile Almanya mukimi gerçek ve tüzel kişilerin serbest meslek faaliyetleri nedeniyle Türkiye’den elde ettikleri gelirlerin vergilendirilmesiyle ilgili açıklamaların yer aldığı 3 seri no.lu Tebliğ yürürlükten kaldırılmış, diğer ülkelerin mukimi gerçek veya tüzel kişilerin Türkiye’de icra ettikleri serbest meslek faaliyetleri veya benzer nitelikteki diğer faaliyetler nedeniyle elde ettikleri gelirlerin vergilendirilmesine ilişkin açıklamalar, farklı tiplerdeki anlaşma metinleri gruplandırılarak, her bir grup bazında tek tebliğde kapsamlı olarak açıklanmıştır.

Aşağıda Tebliğde yer alan açıklamaların tamamına yer verilmeyecek; dikkat çeken, uygulamayı değiştiren ve uygulama prosedürü belirleyen açıklamalarla sınırlı olarak konu özetlenecektir.

1. Teşebbüsler Yönünden Türkiye’de Kalma Süresinin Hesabı

Serbest meslek ve benzeri faaliyetlerden elde edilen kazancın kaynak ülke olarak Türkiye’de vergilendirilmesi açısından, vergilendirme yetkisinin 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.

Tüzel kişi ve teşebbüsler yönünden bu sürenin hesap şekli konusunda Tebliğde köklü bir değişiklik yapılmıştır. Eski ve yeni hesap yöntemi aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

GSG Hukuk

Zeki Gündüz

Ortak

+90 212 326 6080

zeki.gunduz@gsg hukuk.com

www.gsg hukuk.com

Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliğ Seri No:4

Eski Uygulama

Hizmetin ifa edilmesi için gönderilen personel sayısı ile hizmetin ifa edildiği gün sayısını birlikte dikkate alınarak hesaplama.

Örneğin Türkiye’de 10 personeliyle 20 gün faaliyette bulunan bir diğer ülke mukimi Türkiye’de 200 gün faaliyet icra etmiş sayılır.

Yeni Uygulama

Süre hesabında, personel sayısı dikkate alınmaksızın icra edilen faaliyet için Türkiye’de geçirilen gün sayısı dikkate alınır.

Örneğin Türkiye’de 10 personeliyle 20 gün faaliyette bulunan bir diğer ülke mukimi Türkiye’de 20 gün faaliyet icra etmiş sayılır.

Tebliğde, yeni hesaplama yönteminin Tebliğin yürürlüğe girmesinden sonra dikkate alınacağı belirtilmektedir.

2. Aynı veya Bağlı Proje Kapsamında Süre Hesabı

Serbest meslek ve benzeri faaliyetlerin ÇVÖ Anlaşmaları kapsamında vergilendirilmesi açısından bazı ÇVÖ Anlaşmalarında süre hesabı, aynı veya bağlı projeler birlikte dikkate alınmakta, bunun dışındaki durumlarda her bir proje kendi başına değerlendirilmektedir.

Tebliğde aynı veya bağlı proje kapsamında süre hesaplamasıyla ilgili açıklamalar yapılmıştır.

Tebliğde yapılan açıklamaya göre, anlaşmaların uygulanmasında; “aynı proje” serbest meslek faaliyetini icra eden, başka bir deyişle, hizmeti sunan teşebbüs yönünden aynı proje olmalıdır. Bu kapsamda aynı proje için hizmet tek bir gerçek veya tüzel kişiye sunulabileceği gibi, birden fazla kişiye de sunulabilir. “Bağlı proje” ise bir teşebbüs tarafından ticari bütünlüğe sahip farklı projeler kapsamında sunulan hizmetler bakımından dikkate alınır. Projelerin bağlı olup olmadığı tespit edilirken olayına göre değerlendirme yapılması gerekmektedir.

GSG Hukuk

Zeki Gündüz

Ortak

+90 212 326 6080

zeki.gunduz@gsg hukuk.com

www.gsg hukuk.com

Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliğ Seri No:4

Tebliğde bu açıklamalar yapıldıktan sonra, bağlı projenin tespitinde dikkate alınacak hususlar aşağıdaki gibi sayılmıştır:

- Projelerin tek bir ana sözleşme kapsamında olup olmadığı,
- Projelerin farklı sözleşmelerin kapsamında olduğu durumlarda, 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.

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.

GSG Hukuk

Zeki Gündüz

Ortak

+90 212 326 6080

zeki.gunduz@gsg hukuk.com

www.gsg hukuk.com

Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliğ Seri No:4

3. Mukimlik Belgesi İbrazı

Tebliğde yer alan açıklamaya göre;

- Diğer ülke mukimlerinin Türkiye'de elde ettikleri kazanç veya iratların ilgili ÇVÖ Anlaşması çerçevesinde vergiye tabi tutulabilmesi için mukim oldukları ülkeden aldıkları mukimlik belgesinin aslı ile noter veya bu ülkedeki Türk konsolosluklarınca tasdikli Türkçe tercümesinin bir örneğini duruma göre ilgili vergi dairesine veya vergi sorumlularına ibraz etmeleri,
 - Vergi sorumluları teslim aldıkları mukimlik belgelerini gerektiğinde yetkili makamlara ibraz etmek üzere muhafaza etmeleri,
 - Mukimlik belgesinin ibraz edilememesi durumunda ilgili anlaşma hükümleri yerine iç mevzuat hükümlerinin uygulanması,
- gerektiği açıklanmıştır.

Bir takvim yılına ilişkin mukimlik belgesi, izleyen yılın dördüncü ayına kadar geçerlidir.

GSG Hukuk

Zeki Gündüz

Ortak

+90 212 326 6080

zeki.gunduz@gsg hukuk.com

www.gsg hukuk.com

Vergi Bültenleri GSG Hukuk'un Bir Hizmetidir. İzinsiz, Ancak Olduğu Gibi Çoğaltılabilir. Kaynak Gösterilmek Kaydıyla İktibas Edilebilir. Bültenlerde Yer Alan Görüşler Üzerine İşlem Tesisinden Önce Uzman Görüşü Alınmalıdır.

Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliğ Seri No:4

4. ÇVÖ Anlaşmaları Hükümleri Kapsamında Tevkifat Yükümlülüğü

Tebliğde tevkifat uygulamasında genel esaslar açıklandıktan sonra, ÇVÖ Anlaşmaları kapsamında tevkifat uygulaması, farklı durumlar için özetle aşağıdaki şekilde açıklanmıştır.

Faaliyetin Şekli

Faaliyetin Türkiye'ye gelinmeksizin sunulması

Tevkifat Uygulaması

Genel kural olarak, Türkiye'ye gelinmeksizin yapılan ve ülkemize sunulan serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen gelirleri vergileme hakkı ÇVÖ Anlaşması uyarınca yalnızca mukim olunan ülkeye aittir. Bu kapsamdaki ödemeler üzerinden herhangi bir vergi tevkifatı yapılması gerekmemektedir. Tebliğin ekinde yer alan formların doldurulmasına da gerek yoktur

Faaliyetin Türkiye'de bir iş yeri ya da sabit yer vasıtasıyla sunulması

Diğer ülke mukimi bir kişinin serbest meslek faaliyetlerini Türkiye'de bir iş yeri ya da sabit yer vasıtasıyla icra etmesi dolayısıyla elde edilen gelirleri 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.

GSG Hukuk

Zeki Gündüz

Ortak

+90 212 326 6080

zeki.gunduz@gsg hukuk.com

www.gsg hukuk.com

Vergi Bültenleri GSG Hukuk'un Bir Hizmetidir. İzinsiz, Ancak Olduğu Gibi Çoğaltılabilir. Kaynak Gösterilmek Kaydıyla İktibas Edilebilir. Bültenlerde Yer Alan Görüşler Üzerine İşlem Tesisinden Önce Uzman Görüşü Alınmalıdır.

Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliğ Seri No:4

Faaliyetin Şekli

Hizmet ya da faaliyetin belirli süreden fazla olması

Tevkifat Uygulaması

Vergileme yetkisinin süre unsuruna bağlı olarak belirlendiği durumda, hizmet ya da faaliyetler karşılığında yapılan ödemeler üzerinden, anlaşmada vergi tevkifatına ilişkin özel bir sınırlama getirilmemiş ise iç hukukumuzda öngörülen hükümler çerçevesinde vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

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,
- Kazancı elde eden diğer ülke mukimlerince, Tebliğin ekinde yer alan 1 no.lu formun doldurularak hizmet alımına başlandığı tarihten itibaren 30 gün içinde vergi sorumlularına verilmesi
- Vergi sorumlularınca, Tebliğin ekinde yer alan 2 no.lu formun doldurularak, kendilerine verilen 1 no.lu form ve varsa hizmete ilişkin yazılı sözleşme örneği ile birlikte, ödeme yapılmasından önce bağlı olunan vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.

Vergi sorumlularınca kısım kısım ödeme yapılması durumunda 1 no.lu form ile 2 no.lu formun ilk ödemededen önce vergi dairesine verilmesi yeterlidir.

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 verilebilir.

GSG Hukuk

Zeki Gündüz

Ortak

+90 212 326 6080

zeki.gunduz@gsg hukuk.com

www.gsg hukuk.com

Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliğ Seri No:4

Faaliyetin Şekli

Hizmet ya da faaliyetin belirli süreden fazla olması

Tevkifat Uygulaması

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.

Türkiye'de icra edilen serbest meslek faaliyetine ilişkin olarak sözleşme ya da ödeme yapıldığı sırada vergileme durumu açıkça bilinemiyorsa ya da Türkiye'nin vergilendirme yetkisinin oluşmadığı açıkça tespit edilemiyorsa, faaliyet ve hizmetlere ilişkin olarak yapılan serbest meslek ödemeleri üzerinden vergi sorumluları vergi tevkifatı yapmak zorundadırlar.

Ödemenin Türkiye'den yapılmış olması

Bazı ÇVÖ Anlaşmalarında, anlaşmaya taraf diğer akit devlet mukiminin Türkiye'de icra ettiği serbest meslek veya bağımsız nitelikteki diğer faaliyetlerinden elde ettiği gelirin Türkiye'de vergilendirilmesi, 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.

Bu durumda, başka kriterlere bakılmaksızın, iç hukukumuzda öngörülen hükümler çerçevesinde vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

GSG Hukuk

Zeki Gündüz

Ortak

+90 212 326 6080

zeki.gunduz@gsg hukuk.com

www.gsg hukuk.com

Vergi Bültenleri GSG Hukuk'un Bir Hizmetidir. İzinsiz, Ancak Olduğu Gibi Çoğaltılabilir. Kaynak Gösterilmek Kaydıyla İktibas Edilebilir. Bültenlerde Yer Alan Görüşler Üzerine İşlem Tesisinden Önce Uzman Görüşü Alınmalıdır.

Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliğ Seri No:4

5. İade Başvuruları

Türkiye’de yaptıkları serbest meslek işleri nedeniyle gelir elde eden ve kendilerine yapılan ödemelerden vergi tevkifatı yapılan kişiler, ilgili ÇVÖ Anlaşması hükümleri çerçevesinde bu ödemelerin Türkiye’de vergilendirilemeyeceği durumlarda, tevkif edilen vergilerin iadesi için ilgili vergi dairesine ilgili anlaşmada özel bir düzenleme yoksa düzeltme zamanaşımı içinde başvurabilirler.

İade başvurusunun, mukimlik belgesi ve yayımlanan Tebliğin ekinde yer alan 3 no.lu form ibraz edilmek suretiyle yapılması gerekmektedir.

6. Yürürlük

Tebliğ yayımı tarihi olan 26.09.2017 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

ÇVÖ Anlaşmaları çerçevesinde, tüzel kişi ve teşebbüsler yönünden, serbest meslek faaliyetinden elde edilen gelirlerin vergileme yetkisinin belirlenmesinde süre kriterinin geçerli olduğu durumda, süre hesabında, personel sayısı dikkate alınmaksızın, icra edilen faaliyet için Türkiye’de geçirilen gün sayısı dikkate alınır.

GSG Hukuk

Zeki Gündüz

Ortak

+90 212 326 6080

zeki.gunduz@gsg hukuk.com

www.gsg hukuk.com

Vergi Bültenleri GSG Hukuk’un Bir Hizmetidir. İzinsiz, Ancak Olduğu Gibi Çoğaltılabilir. Kaynak Gösterilmek Kaydıyla İktibas Edilebilir. Bültenlerde Yer Alan Görüşler Üzerine İşlem Tesisinden Önce Uzman Görüşü Alınmalıdır.