

Sirkü No: 2017-33

**KONU: 4 SERİ NO'LU ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME
ANLAŞMALARİ GENEL TEBLİĞİ**

4 seri no'lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği, 26 Eylül 2017 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Tebliğde ülkemizin akdetmiş olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları (yerine göre “ÇVÖ Anlaşması” veya “anlaşma”) kapsamında, anlaşmaya taraf diğer ülkenin mukimi gerçek veya tüzel kişilerin Türkiye’de icra ettikleri **serbest meslek faaliyetleri veya benzer nitelikteki diğer faaliyetler** nedeniyle elde ettikleri gelirlerin vergilendirilmesine ilişkin açıklamalar yer almaktadır. Tebliğle “3 Seri No.lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği” yürürlükten kaldırılmıştır.

Tebliğle yapılan düzenlemeler özet olarak aşağıdaki gibidir.

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

Tebliğ, Türkiye'nin akdetmiş olduğu mevcut anlaşmaların serbest meslek faaliyetlerine ilişkin hükümlerini ele alınış durumuna göre beş ana grupta sınıflandırmıştır.

İlk gruptaki anlaşmalarda, serbest meslek faaliyetleri anlaşmaların 5 inci ve 14 üncü maddelerinde düzenlenmiştir. Bu anlaşmalarda teşebbüslerin yürüttüğü serbest meslek faaliyetlerine ilişkin olarak hizmet iş yerinin oluşma koşulları 5 inci maddede düzenlenirken, 14 üncü maddede ise bu faaliyetler kişiler açısından “mukim” terimi ile düzenlenmiştir. Dolayısıyla, serbest meslek ve benzeri faaliyetlerden doğan kazancın vergilendirme yetkisinin paylaşımında bunlar 14 üncü madde kapsamında müstakil bir gelir unsuru olarak düzenlenirken, teşebbüslerin bu nitelikteki faaliyetleri için hizmet iş yerinin oluşumu koşulu ayrıca belirlenmiştir. Bu kategorideki anlaşmalara örnek olarak ülkemizin Çin Halk Cumhuriyeti, Endonezya, Hırvatistan, İsrail ve Singapur ile imzalamış olduğu anlaşmalar gösterilebilir.

ADANA	İSTANBUL	GAZİANTEP
2000 Evler Mah. 76078 Sk Fonte Evleri No. 5 A/Blok K. 8 Çukurova/ADANA	Gazi Evrenos Cad. No. 22/1 Konyalılar Vakfı, Handan Birim Kültür Merkezi - Yeşilköy/İSTANBUL	Mücahitler Mah. 52063 Sk. No.3 Kat. 3 D. 4 Şehitkamil/GAZİANTEP
E-Posta: adana@realiteymm.com.tr	E-Posta: istanbul@realiteymm.com.tr	E-Posta: gaziantep@realiteymm.com.tr
Telefon: 0 (322) 459 84 63	Telefon: 0 (212) 662 15 52 (pbx)	Telefon: 0 (342) 324 62 41 -42 -43 (pbx)
Faks: 0 (322) 459 84 66	Faks: 0 (212) 662 15 53	Faks: 0 (342) 324 62 63

İkinci grup anlaşmaların önceki gruptan farkı 14 üncü 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 üncü madde kapsamındaki unsurlar dikkate alınacak, teşebbüsler içinse 5 inci maddede yer verilen özel bir hüküm dolayısıyla hizmet iş yerinin oluşumu koşuluna bağlı olarak 7 nci maddedeki ticari kazanç hükmü devreye girecektir. Bu kategorideki anlaşmalara Almanya, Avustralya, İsviçre Anlaşmaları örnek olarak verilebilir.

Üçüncü grup anlaşmalar ise serbest meslek faaliyetlerinin yalnızca 14 üncü maddede “mukim olan bir gerçek kişi” terimi ile düzenlendiği ve teşebbüsler tarafından ifa edilen serbest meslek faaliyetlerinin 5 inci maddede hizmet iş yeri için özel hüküm bulunmaksızın bu maddenin genel hükümlerine bırakıldığı anlaşma türlerini kapsamaktadır. Bu bağlamda, serbest meslek ve benzeri faaliyetlerden doğan kazancın vergilendirme yetkisinin paylaşımında gerçek kişiler açısından 14 üncü madde kapsamındaki unsurlar dikkate alınacak, tüzel kişiler için anlaşmanın 7 nci maddesindeki ticari kazanç hükmü geçerli olacaktır. Dolayısıyla, tüzel kişiler açısından 5 inci maddede öngörülen iş yerine ilişkin genel kuralda öngörülen iş yerinin varlığı durumunda kaynak ülkenin vergilendirme yetkisi, bu iş yerine atfedilebilen gelirle sınırlı olarak oluşacaktır. Bu kategorideki anlaşmalara Güney Afrika Cumhuriyeti ve Gürcistan Anlaşmaları örnek gösterilebilir.

Dördüncü grup anlaşmalar, bir önceki grupla benzer şekilde serbest meslek faaliyetlerinin yalnızca 14 üncü 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 bağlamda, anlaşmanın mukim tanımı kapsamına giren gerçek ve tüzel kişiler açısından serbest meslek ve benzeri faaliyetlerden elde edilen kazançların vergilendirme yetkisinin paylaşımında 14 üncü maddede belirlenmiş olan unsurlar ortak şekilde kullanılacaktır. Bu anlaşmalara örnekler ise Arnavutluk, Azerbaycan, Birleşik Arap Emirlikleri, Bahreyn, Brezilya, Etiyopya ve Ukrayna Anlaşmalarıdır.

Beşinci ve son gruptaki anlaşmalar serbest meslek faaliyetlerinin yalnızca 14 üncü maddede fakat gerçek kişiler ve teşebbüsler açısından vergilendirme yetkisinin paylaşımına ilişkin unsurların ayrı ayrı düzenlendiği anlaşmalardır. Bu kategorinin örnekleri; Amerika Birleşik Devletleri, Avusturya, Belçika, Danimarka, Finlandiya, Fransa, Hollanda ve Polonya Anlaşmalarıdır.

ADANA	İSTANBUL	GAZİANTEP
2000 Evler Mah. 76078 Sk Fonte Evleri No. 5 A/Blok K. 8 Çukurova/ADANA	Gazi Evrenos Cad. No. 22/1 Konyalılar Vakfı, Handan Birim Kültür Merkezi - Yeşilköy/İSTANBUL	Mücahitler Mah. 52063 Sk. No.3 Kat. 3 D. 4 Şehitkamil/GAZİANTEP
E-Posta adana@realiteymm.com.tr	E-Posta istanbul@realiteymm.com.tr	E-Posta gaziantep@realiteymm.com.tr
Telefon 0 (322) 459 84 63	Telefon 0 (212) 662 15 52 (pbx)	Telefon 0 (342) 324 62 41 -42 -43 (pbx)
Faks 0 (322) 459 84 66	Faks 0 (212) 662 15 53	Faks 0 (342) 324 62 63

2. ÇVÖ Anlaşmaları Kapsamında Türkiye'nin Vergilendirme Yetkisini Belirleyen Unsurlar

Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarına göre diğer ülke mukimi tarafından Türkiye'deki hizmet alıcılarına sunulan serbest meslek faaliyeti veya benzer nitelikteki diğer faaliyetler nedeniyle elde edilen gelirlerin Türkiye tarafından vergilendirilebilmesi için öncelikle faaliyetin Türkiye'de icra edilmesi gerekmektedir. Bu şart gerçekleştikten sonra faaliyeti gerçekleştiren mukimin ülkesi ile Türkiye arasında akdedilen anlaşmanın hükümlerine bakmak gerekecektir. Türkiye'nin akdetmiş olduğu anlaşmalar, aşağıda belirtilen 3 unsurun taraf ülkeler ile akdedilen anlaşmada ele alınmış biçimine göre Türkiye'ye söz konusu faaliyeti vergileme hakkı vermekte olup bu hususlar aşağıdaki gibidir.

1. **İş yeri ya da sabit yer unsuru:** Faaliyetin Türkiye'de bir iş yeri ya da sabit yer vasıtasıyla gerçekleştirilmesi,
2. **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
3. **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.

3. Kalma Süresinin Hesaplanması

Akdedilen ÇVÖ Anlaşmalarında 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

ADANA	İSTANBUL	GAZİANTEP
2000 Evler Mah. 76078 Sk Fonte Evleri No. 5 A/Blok K. 8 Çukurova/ADANA	Gazi Evrenos Cad. No. 22/1 Konyalılar Vakfı, Handan Birim Kültür Merkezi - Yeşilköy/İSTANBUL	Mücahitler Mah. 52063 Sk. No.3 Kat. 3 D. 4 Şehitkamil/GAZİANTEP
E-Posta adana@realiteymm.com.tr	E-Posta Istanbul@realiteymm.com.tr	E-Posta gaziantep@realiteymm.com.tr
Telefon 0 (322) 459 84 63	Telefon 0 (212) 662 15 52 (pbx)	Telefon 0 (342) 324 62 41 -42 -43 (pbx)
Faks 0 (322) 459 84 66	Faks 0 (212) 662 15 53	Faks 0 (342) 324 62 63

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. Bu ifade tarzları sıralandığında, Türkiye’nin vergilendirme yetkisinin oluşması için bu süre veya süreler toplamının bir veya birkaç seferde 12 aylık herhangi bir kesintisiz dönemde/takvim yılında/mali yılda;

- 183 günü aşması,
 - 183 günü bulması veya aşması,
 - 183 gün veya daha fazla olması,
 - 183 gün veya daha uzun bir süre olması veya
 - 6 ayı aşması
- gerekmektedir.

Süre hesabında Türkiye’de gerçekleştirilen faaliyetin herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde/takvim yılında/mali yılda toplam 6 ayı aşan bir süre veya sürelerde devam etmesi koşulu getirilen anlaşmalarımızda ise hizmetin aralıklarla sunulması durumunda **6 ayın hesabında her bir ay 30 gün olarak dikkate alınır** ve $(6 \times 30 =) 180$ günü aşan sürelerde devam eden hizmetler için Türkiye’de vergilendirme yapılır. Hizmetin kesintisiz olarak sunulması durumunda ise hizmetin başladığı güne altıncı ayda tekabül eden gün 6 aylık sürenin tamamlandığı gün olarak dikkate alınır. 6 aylık sürenin bittiği ayda, hizmetin başladığı güne tekabül eden bir gün yoksa süre o ayın son günü biter. 6 ayı aşan süre devam eden hizmetler için Türkiye’de vergilendirme yapılır.

4. Teşebbüsler Yönünden Kalma Süresi Hesabı

Tebliğle, İdare, tüzel kişi ve teşebbüsler yönünden Türkiye’de vergilendirme hakkının doğması için gereken süre hesabında görüş değişikliğine girmiştir. Önceki 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.

ADANA	İSTANBUL	GAZİANTEP
2000 Evler Mah. 76078 Sk Fonte Evleri No. 5 A/Blok K. 8 Çukurova/ADANA	Gazi Evrenos Cad. No. 22/1 Konyalılar Valfı, Handan Birim Kültür Merkezi - Yeşilköy/İSTANBUL	Mücahitler Mah. 52063 Sk. No.3 Kat. 3 D. 4 Şehitkamil/GAZİANTEP
E-Posta adana@realiteymm.com.tr	E-Posta istanbul@realiteymm.com.tr	E-Posta gaziantep@realiteymm.com.tr
Telefon 0 (322) 459 84 63	Telefon 0 (212) 662 15 52 (pbx)	Telefon 0 (342) 324 62 41 -42 -43 (pbx)
Faks 0 (322) 459 84 66	Faks 0 (212) 662 15 53	Faks 0 (342) 324 62 63

Örnek 12: 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 Anlaşmasının 14 üncü maddesinin birinci fıkrasında diğer akit devlette mukim olanlar, ikinci fıkrasında ise diğer akit devlette mukim olan teşebbüsler yönünden düzenleme yapılmıştır. Tüzel kişi olan Best Co. için teşebbüslerin serbest meslek faaliyetlerine ilişkin ikinci fıkra hükümleri dikkate alınır.

Anlaşmanın 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.

Türkiye’de iş yeri bulunmadığından, Best Co. açısından ikinci unsur olan sürenin dikkate alınarak değerlendirme yapılması gerekmektedir. Sürenin hesaplanmasında öncelikle 12 aylık dönemin başlangıç ve bitiş tarihleri tespit edilir. Herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemin başlangıç tarihi personelin serbest meslek faaliyeti icra etmek üzere Türkiye’ye geldiği ilk tarihtir. 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.

5. Aynı veya Bağlı Proje Kapsamında Süre Hesabı

Serbest meslek ve benzeri faaliyetlerin ÇVÖ Anlaşmaları kapsamında vergilendirilmesi açısından bazı ÇVÖ Anlaşmalarında iş yerini düzenleyen 5 inci maddelerde

ADANA	İSTANBUL	GAZİANTEP
2000 Evler Mah. 76078 Sk Fonte Evleri No. 5 A/Blok K. 8 Çukurova/ADANA	Gazi Evrenos Cad. No. 22/1 Konyalılar Vakfı, Handan Birim Kültür Merkezi - Yeşilköy/İSTANBUL	Mücahitler Mah. 52063 Sk. No.3 Kat. 3 D. 4 Şehitkamil/GAZİANTEP
E-Posta adana@realiteymm.com.tr	E-Posta istanbul@realiteymm.com.tr	E-Posta gaziantep@realiteymm.com.tr
Telefon 0 (322) 459 84 63	Telefon 0 (212) 662 15 52 (pbx)	Telefon 0 (342) 324 62 41 -42 -43 (pbx)
Faks 0 (322) 459 84 66	Faks 0 (212) 662 15 53	Faks 0 (342) 324 62 63

yer alan aynı veya bağlı proje kapsamında yürütülen serbest meslek faaliyetlerinde süre hesaplaması özellik arz eden bir durumdur.

Bu tür anlaşmalar yönünden teşebbüslerin ifa ettiği serbest meslek faaliyetlerinde kaynak ülkenin vergilendirme yetkisinin tespiti açısından öngörülen **kalma süresinin hesabında sadece aynı veya bağlı projeler birlikte dikkate alınacak, bunun dışındaki durumlarda her bir proje kendi başına değerlendirilecektir.**

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. Bu çerçevede;

-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, gibi hususlar bağlı projenin tespitinde dikkate alınabilir.

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.

6. Mukimlik Belgesi İbrazı

Diğer ülke mukimlerinin **Türkiye’de elde ettikleri kazanç veya iratların ilgili CVÖ 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

ADANA	İSTANBUL	GAZİANTEP
2000 Evler Mah. 76078 Sk Fonte Evleri No. 5 A/Blok K. 8 Çukurova/ADANA	Gazi Evrenos Cad. No. 22/1 Konyalılar Vakfı, Handan Birim Kültür Merkezi - Yeşilköy/İSTANBUL	Mücahitler Mah. 52063 Sk. No.3 Kat. 3 D. 4 Şehitkamil/GAZİANTEP
E-Posta adana@realiteymm.com.tr	E-Posta istanbul@realiteymm.com.tr	E-Posta gaziantep@realiteymm.com.tr
Telefon 0 (322) 459 84 63	Telefon 0 (212) 662 15 52 (pbx)	Telefon 0 (342) 324 62 41 -42 -43 (pbx)
Faks 0 (322) 459 84 66	Faks 0 (212) 662 15 53	Faks 0 (342) 324 62 63

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.**

7. Faaliyetin Türkiye'ye Gelmezsizin Yapılması Durumunda Tevkifat Yükümlülüğü

Genel kural olarak, diğer ülke mukimi bir kişinin (gerçek veya tüzel kişi) Türkiye'ye gelmezsizin 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.

8. Faaliyetin Türkiye’de Bir İş Yeri ya da Sabit Yer Vasıtasıyla Sunulması Durumunda Tevkifat Yükümlülüğü

Diğer ülke mukimi bir kişinin serbest meslek veya benzer nitelikteki diğer faaliyetleri 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.

9. Hizmet ya da Faaliyetin Belirli Süreden Fazla Olması Durumunda Tevkifat Yükümlülüğü

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

ADANA	İSTANBUL	GAZİANTEP
2000 Evler Mah. 76078 Sk Fonte Evleri No. 5 A/Blok K. 8 Çukurova/ADANA	Gazi Evrenos Cad. No. 22/1 Konyalılar Valfı, Handan Birim Kültür Merkezi - Yeşilköy/İSTANBUL	Mücahitler Mah. 52063 Sk. No.3 Kat. 3 D. 4 Şehitkamil/GAZİANTEP
E-Posta adana@realiteymm.com.tr	E-Posta istanbul@realiteymm.com.tr	E-Posta gaziantep@realiteymm.com.tr
Telefon 0 (322) 459 84 63	Telefon 0 (212) 662 15 52 (pbx)	Telefon 0 (342) 324 62 41 -42 -43 (pbx)
Faks 0 (322) 459 84 66	Faks 0 (212) 662 15 53	Faks 0 (342) 324 62 63

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, 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/malmüdürlüğüne verilmesi gerekmektedir. Vergi sorumlularınca kısım kısım ödeme yapılması durumunda 1 no.lu form ile 2 no.lu formun ilk ödemedan 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.

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.

Diğer taraftan, Türkiye’de icra edilen serbest meslek faaliyeti ve hizmet sunumuna ilişkin olarak sözleşme ya da ödeme yapıldığı sırada istihkak sahibi gerçek veya tüzel kişinin Türkiye’de ÇVÖ Anlaşmasında öngörülen süreyi aşacak şekilde kalıp kalmama durumu açıkça bilinmiyorsa 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.

ADANA	İSTANBUL	GAZİANTEP
2000 Evler Mah. 76078 Sk Fonte Evleri No. 5 A/Blok K. 8 Çukurova/ADANA	Gazi Evrenos Cad. No. 22/1 Konyalılar Vakfı, Handan Birim Kültür Merkezi - Yeşilköy/İSTANBUL	Mücahitler Mah. 52063 Sk. No.3 Kat. 3 D. 4 Şehitkamil/GAZİANTEP
E-Posta adana@realiteymm.com.tr	E-Posta istanbul@realiteymm.com.tr	E-Posta gaziantep@realiteymm.com.tr
Telefon 0 (322) 459 84 63	Telefon 0 (212) 662 15 52 (pbx)	Telefon 0 (342) 324 62 41 -42 -43 (pbx)
Faks 0 (322) 459 84 66	Faks 0 (212) 662 15 53	Faks 0 (342) 324 62 63

10. Ödemenin Türkiye’den Yapılmış Olması Durumunda Tevkifat Yükümlülüğü

İsveç Anlaşması gibi sınırlı sayıdaki bazı ÇVÖ Anlaşmalarımızda, 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, söz konusu hizmet ya da faaliyetler karşılığında yapılan ödemeler üzerinden iş yerine/sabit yere ve faaliyetin süresine bakılmaksızın iç hukukumuzda öngörülen hükümler çerçevesinde vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

11. İade Başvuruları

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 zamanaşımı içinde başvurabileceklerdir.

Mukimlik belgesi ve Tebliğin ekinde yer alan 3 no.lu form ibraz edilmek suretiyle yapılacak iade başvuruları iç mevzuat hükümlerine göre sonuçlandırılacaktır.

ADANA	İSTANBUL	GAZİANTEP
2000 Evler Mah. 76078 Sk Fonte Evleri No. 5 A/Blok K. 8 Çukurova/ADANA	Gazi Evrenos Cad. No. 22/1 Konyalılar Vakfı, Handan Birim Kültür Merkezi - Yeşilköy/İSTANBUL	Mücahitler Mah. 52063 Sk. No.3 Kat. 3 D. 4 Şehitkamili/GAZİANTEP
E-Posta adana@realiteymm.com.tr	E-Posta istanbul@realiteymm.com.tr	E-Posta gaziantep@realiteymm.com.tr
Telefon 0 (322) 459 84 63	Telefon 0 (212) 662 15 52 (pbx)	Telefon 0 (342) 324 62 41 -42 -43 (pbx)
Faks 0 (322) 459 84 66	Faks 0 (212) 662 15 53	Faks 0 (342) 324 62 63