

# DENET VERGİ SİRKÜLER



Sirküler Tarihi : 28.09.2017  
Sirküler No : 2017/077

## ANLAŞMALI ÜLKE MUKİMLERİNDEN ALINAN SERBEST MESLEK HİZMETLERİNE İLİŞKİN 4 SERİ NO.LU ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI GENEL TEBLİĞİ

Türkiye'nin çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması yapmış olduğu ülke mukimlerinden alınan serbest meslek faaliyetleri veya benzer nitelikteki diğer faaliyetler nedeniyle elde ettikleri gelirlerin Türkiye'de vergilendirilmesine ilişkin olarak [4 Seri No.lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği](#) yayımlanmıştır.

İş bu Tebliğ ile Almanya mukimlerinin Türkiye'de sunduğu serbest meslek hizmetlerine ilişkin 3 Seri No.lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği de yürürlükten kaldırılmıştır.

Bu Tebliğ, Resmi Gazete'de yayımlandığı 26.09.2017 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir.

Bu Tebliğ ile, daha önce özeldeler bazında yönlendirilen pek çok uygulama Tebliğ kapsamına alınarak açıklanmış, ayrıca Bakanlığın özeldeler bazında duyurduğu bazı görüşlerinde olumlu yönde değişiklikler yapılmıştır.

Bu Tebliğ ile anlaşmalı olunan diğer ülke mukimlerinin Türkiye'de sunduğu serbest meslek faaliyetleri veya benzer nitelikteki diğer faaliyetler nedeniyle elde ettikleri gelirlerin hangi şartlarda Türkiye'de vergilendirilebileceği konusu ele alınmıştır.

### BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14  
Park Plaza Kat:4  
34398 Maslak/İstanbul  
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00  
Fax: +90 212 365 62 02  
e-mail: [bdo@bdo.com.tr](mailto:bdo@bdo.com.tr)  
[www.bdo.com.tr](http://www.bdo.com.tr)

*Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited'in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağına bir parçasını teşkil etmektedir.*

*BDO International global ağına toplam gelirleri 2016 yılında 7,6 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 150'den fazla ülkede bulunan 1.401 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 67.000'nin üzerinde kişi çalışmaktadır.*

*Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlarla ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.*

*Denet'in müşterilerine özel bir hizmetidir. İzinsiz çoğaltılamaz, iktibas edilemez.*

Diğer ülke mukimi olup Türkiye’de serbest meslek faaliyeti yürüten dar mükellefler ile bunlardan serbest meslek hizmeti alan Türkiye’deki tam ve dar mükelleflerin, vergilendirme koşullarını tam olarak anlayabilmeleri ve böylece cezalı vergi tarhiyatlarına uğramamaları için, gerek bu Tebliği gerek se ilgili ülke ile olan vergi anlaşması hükümlerini dikkatlice incelemeleri ve mali danışmanlarından da görüş almalarında fayda vardır.

Bu Tebliğ ile ele alınan konular aşağıdaki gibi özetlenebilir.

- Serbest meslek kavramının anlaşmalarda ve iç mevzuatımızda yapılan tanımlaması
- Serbest meslek faaliyetlerine ilişkin geliri vergilendirme yetkisinin hangi ülkede olduğunun tayini
- Kalma süresine göre vergilendirme yapılmasında kalma süresinin belirlenmesi
- Anlaşma hükümlerinin iç hukuk ile ilişkisi
- Diğer ülke mukimlerinden serbest meslek hizmeti alanların stopaj mükellefiyetleri

Bu Tebliğ ile getirilen önemli bir yenilik de vergi dairesine verilmesi gereken bazı formların ihdas edilmiş olmasıdır. Bu formlar;

- Yapılan ödemenin stopaj gerektirmediği durumlarda, hizmeti sunan diğer ülke mukiminin doldurması gereken 1 no.lu Form
- Yapılan ödemenin stopaj gerektirmediği durumlarda, ödemeyi yapan Türkiye’deki stopaj sorumlularının doldurması gereken 2 no.lu Form
- Stopaja uğrayan diğer ülke mukimlerinin stopaj iadelerini alabilmeleri için doldurmaları gereken 3 no.lu Form

## 1. Tebliğ’de Yer Alan Bazı Önemli Hususlar:

Tebliğ ile çok detaylı açıklamalar yapılmış olmakla birlikte, içeriğinde yer alan çok önemli üç konu aşağıdaki gibidir.

- 1.1. Serbest meslek faaliyetinin Türkiye’de vergilendirilmesinin Türkiye’de bulunma süresine bağlandığı durumlarda, diğer ülke teşebbüsünün Türkiye’de bulundurduğu personel sayısının bulunulan gün sayısı ile çarpılması anlayışı değiştirilmiştir. Örnek vermek gerekirse, Türkiye’de vergilendirmek için bir takvim yılında 183 günü aşan sürede Türkiye’de bulunulması şartının arandığı bir durumda, karşı ülke teşebbüsünün 184 kişiyi 1 gün Türkiye’de bulundurduğu bir durumda, daha önce kişi sayısı ile Türkiye’de bulunulan gün sayısı çarpılarak Türkiye’de bulunma süresi hesap edildiğinden bu teşebbüs  $184 \times 1 = 184$  gün Türkiye’de bulunmuş kabul ediliyor ve vergilendirilebiliyordu.

Tebliğ ile, uluslararası uygulamalara ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına ilişkin OECD Yorumlarına aykırı olan bu durum düzeltilerek, teşebbüslerin Türkiye’de bulunma sürelerinin hesabında sadece Türkiye’de bulunulan toplam gün sayısına itibar edileceği görüşü benimsenmiştir. Yukarıdaki örnekteki teşebbüs buna göre Türkiye’de 1 gün kalmış olduğundan Türkiye’de vergilendirilmeyecektir.

Diğer yandan Türkiye’de bulunulan zaman zarfında, çalışılmayıp tatilde bulunulan günlerin, hafta sonu ve ulusal tatil günleri dolayısıyla çalışılmayan günlerin, mecburi durumlar nedeniyle işin durduğu veya çalışılmayan günlerin, varış ve ayrılış günlerinin de Türkiye’de bulunma süresine dâhil edileceği belirtilmiştir.

Süre hesabında dikkate alınması gereken bazı hususlar da yine Tebliğ’de açıklanmıştır. Özellikle anlaşmaların 5. Maddelerinde hizmet sunumlarında işyeri oluşumunu süreye bağlayan “aynı veya bağlı projeler tahtında bir takvim yılında/ on iki aylık kesintisiz sürede vb. belli süreyi geçen hizmet sunumları” şeklindeki belirlemelerde esas alınacak aynı proje/bağlı proje/süre hesabının başlangıç ve bitiş tarihleri gibi vergilendirmeyi doğrudan etkileyecek kavramlarda Bakanlığın anlayışı açıklanmış bulunmaktadır. Tebliğ’deki bu açıklamaların da dikkatlice incelenmesinde fayda vardır.

Kimi anlaşmalarda, sunulan hizmetin Türkiye’de vergilendirilmesi için Türkiye’de bulunma süresinin belli bir süreden uzun olmasının yanı sıra ödemenin Türkiye mukimi tarafından veya böyle bir kişi adına yapılması veyahut ödemenin bu ödemeyi yapan kişinin Türkiye’de sahip olduğu bir işyerinden ya da sabit yerden yapılması koşullarından en az birinin gerçekleşmesi yeterli bulunmuştur. Bu gibi durumlarda örneğin Türkiye’de bulunma süresi 183 günden az olsa bile eğer ödeme Türkiye mukimi bir kişi tarafından yapılıyorsa mutlaka stopaj yapılması gerektiği unutulmamalıdır.

- 1.2. Daha önce, ödemeyi yapanların stopaj mükellefiyetlerini tayin etmelerinde, daha önce diğer ülke mukiminin o projede bulunma süresine, Türkiye’ye gelip gelmemesine bakılmaksızın stopaj yapılması gerektiği, stopaja uğrayan diğer ülke mukiminin Türkiye’de vergilendirme koşulları sağlanmamışsa, kendilerinden kesilen stopajın iadesi için başvurabilecekleri belirtiliyordu. Bu görüş, diğer ülke mukiminin Türkiye’de başkaca projelerde hizmet sunup sunmayacağı, sabit veya hizmet işyeri oluşup oluşmayacağı hususlarının ödemeyi yapan tarafından bilinemeyeceği gerekçesine dayandırılıyordu. Bu gerekçeyle yapılan stopajlar diğer ülke mukimleri tarafından itiraz görüyor, Türkiye’nin vergilendirme hakkı yokken vergileme yapıldığı gerekçesiyle anlaşmalara aykırı bulunuyordu. Diğer yandan stopajı ödemeyi yapanın üstlendiği ödemelerde, fuzulen kesildiği bariz olan bu stopajlar iade de alınamadığı için ödemeyi yapanın maliyetlerini artırıyordu.

Bu Tebliğ ile söz konusu hatalı anlayış da değiştirilmiş bulunmaktadır. Hizmeti alan stopaj yükümlüleri, aldığı serbest meslek hizmetini diğer koşullardan bağımsız olarak değerlendirebilecek ve o proje tahtında Türkiye’de vergilendirme koşulları yoksa stopaj yapmayabilecektir. Örneğin anlaşmada bir takvim yılında 183 günü aşan süre ile Türkiye’de bulunma şartı varsa ve ödemeyi yapanın projesi için bu süre aşılmayacaksa, stopaj yapılmayabilecektir. Ya da hizmetin sunumu Türkiye’ye gelinmeksizin yapılıyorsa, Türkiye’nin vergilendirme hakkı bulunmadığı için stopaj yapılmayacaktır.

Tebliğ’de, hizmet ve faaliyet süresinin uzaması, işyeri veya sabit yer açılması ve hizmetin buraya atfedilebilmesi gibi sonradan meydana gelen değişiklikler kapsamında Türkiye’nin vergilendirme yetkisinin oluştuğu durumlarda hizmeti alanın, vergi sorumlusu sıfatıyla önceki dönemleri de kapsayacak şekilde vergi tevkifatı yükümlülüğünü yerine getireceği belirtilmiştir.

Ayrıca 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 ilgili anlaşmada öngörülen süreyi aşacak şekilde kalıp kalmadığı bilinmiyorsa ya da Türkiye’nin vergilendirme yetkisinin oluşmadığı açıkça bilinmiyorsa ya da tespit edilemiyorsa, faaliyet ve hizmetlere ilişkin olarak yapılan serbest meslek ödemeleri üzerinden vergi sorumluları tarafından stopaj yapma zorunluluğunun olduğu dile getirilmiştir.

Bu sebeplerle, hizmet alımının başlangıcında, bu hizmetin Türkiye’de vergilendirilip vergilendirilmeyeceği hususunun belirsiz olduğu durumlarda ödemelere stopaj yaparak başlamak en emin yol olarak görünmektedir. Diğer tarafın stopaja itiraz ettiği durumlarda ise, stopaj yapılmayacak olsa bile sözleşmelerde sonradan yapılacak bu stopajlar ile bunların ceza ve faizleri için karşı tarafa rücu edilebileceğine dair hükümler koymakta fayda vardır.

- 1.3. Tebliğ’de bir gelirin eğer Türkiye’de vergilenmesi mümkünse, onun Anlaşmanın tanıdığı sınırlar dâhilinde iç hukuk kurallarına göre vergilendirileceği belirtilmiştir. Buna göre anlaşmada belirli bir gelir unsuru olarak nitelendirilen gelir, iç hukuk uygulamasında farklı bir gelir unsuru olarak nitelendirilip iç hukukun kurallarına göre vergilendirilebilir. Bu kapsamda anlaşmaya göre tüzel kişilerin serbest meslek kazancı elde etmeyip bunun sadece gerçek kişilerle sınırlandırıldığı durumlarda, eğer diğer ülke mukimi tüzel kişinin sunduğu hizmet iç hukukumuzda göre serbest meslek faaliyeti olarak nitelendirilebiliyor ve anlaşmaya göre tüzel kişinin sunduğu bu hizmet Türkiye’de vergilendirilebiliyorsa, yapılan ödeme serbest meslek ödemesi sayılarak stopaja tabi tutulmalıdır. Örneğin Almanya ile yapılan Anlaşma’nın 14. Maddesinde serbest meslek faaliyeti sadece gerçek kişilere hasredilmiştir. Aynı Anlaşma’nın 5. Maddesinde *“bir teşebbüs tarafından, çalışanları veya teşebbüs tarafından bu amaçla görevlendirilen diğer personel aracılığıyla bir Akit Devlette ifa edilen ve herhangi bir 12 aylık dönemde toplam altı ayı aşan bir süre veya sürelerde devam eden (aynı veya bağlı proje için), danışmanlık hizmetleri de dâhil, hizmet tedarikleri”* nedeniyle işyerinin olduğu kabul edilmiş, 7. Maddesinde ise bir işyeri vasıtasıyla elde edilen kazançlar ticari kazanç olarak kabul edilip bu kazançların Türkiye’de vergilendirilebileceği belirtilmiştir.

Bu maddeler bir arada değerlendirildiğinde bir Alman şirketi Türkiye’ye gönderdiği personeli vasıtasıyla, Türkiye’de herhangi bir 12 aylık dönemde toplam altı ayı aşan bir süre bir proje için danışmanlık hizmetleri sunmuşsa, Anlaşma’nın 7. Maddesine göre bu kazanç ticari kazanç olarak Türkiye’de vergilendirilebilecektir. Ancak iç hukukumuzda göre yapılan iş mahiyeti itibarıyla serbest meslek faaliyeti olduğundan ve KVK’nun 30/b maddesi uyarınca dar mükellef kurumlara yapılan serbest meslek ödemelerinden %20 stopaj yapılması öngörüldüğünden, Alman şirkete yapılan ödemenin ticari kazanç kapsamında olduğu ileri sürülerek stopaj mükellefiyetinden kaçınılamayacaktır. Alman şirketin, KVK’nun 30/9. Maddesinde yer alan ihtiyarilik hakkı kapsamında bu kazancı için Türkiye’de yıllık beyanname verip gerçek kazancının vergilendirilmesini ve varsa kesilen stopajın iadesini tercih edebileceği tabiidir.

## 2. Doldurulması Gereken Formlar:

Tebliğin ekinde 3 adet Form yer almaktadır.

- 1 No.lu Form, hizmetin süresi itibariyle Türkiye’de vergi kesintisi yapılmasının gerekmediği durumlarda, Türkiye kaynaklı serbest meslek kazancı elde eden dar mükellefler tarafından doldurularak mukimlik belgesi ile birlikte vergi sorumlularına ibraz edilmek üzere hazırlanmıştır. Hizmetin Türkiye’ye gelinmeksizin sunulacağı durumlarda bu formun doldurulmasına gerek bulunmamaktadır. Bu Form, hizmeti sunan diğer ülke mukimi tarafından eksiksiz olarak doldurularak hizmet alımına başlandığı tarihten 30 gün içinde hizmeti alan vergi sorumlusuna verilecektir.
- 2 No.lu Form, yine hizmetin süresi itibariyle Türkiye’de vergi kesintisi yapılmasının gerekmediği durumlarda hizmeti alan stopaj sorumlularınca doldurulmak üzere hazırlanmıştır. Bu Form, hizmet sunucularınca kendilerine verilen 1 No.lu Form ve varsa hizmete ilişkin yazılı sözleşme örneği ile birlikte, ödeme yapılmasından önce bağlı olunan vergi dairesine verilecektir. Stopaj sorumlularınca kısım kısım ödeme yapılması durumunda 1 ve 2 No.lu Formların ilk ödemeden önce vergi dairelerine 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 verilebilecektir. Bu Formun, hizmet sunucuları tarafından doldurulacak Ek.1 Formlarındaki bilgileri (Bu Formların “Geçmişte Verilen ve Gelecekte Verilecek Hizmetlere İlişkin Bilgileri” ihtiva eden III. Bölümündekiler hariç) teyit etmek için hazırlandığı görülmektedir.
- 3 No.lu Form, kendilerine yapılan ödemelerden tevkifat yapıp da, anlaşma hükümlerine göre Türkiye’de vergilendirilmemesi gerektiğinin anlaşıldığı durumlarda, dar mükellef gerçek veya tüzel kişilerin serbest meslek faaliyetlerinden kesilen vergilerin iadesi için hazırlanmıştır. Bu Form mukimlik belgesiyle birlikte ilgili vergi dairesine verilecektir.

Saygılarımızla.