

TEBLİĞ

Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı)’ndan:

ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI
GENEL TEBLİĞİ
(SERİ NO:4)

1. Amaç

Bu 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 açıklamaların yapılması amaçlanmaktadır.

2. Yasal Dayanak

Türkiye’nin akdetmiş olduğu ÇVÖ Anlaşmalarına taraf olan diğer ülke mukimi gerçek veya tüzel kişilerin icra ettikleri serbest meslek faaliyetleri veya benzer nitelikteki diğer faaliyetler nedeniyle elde ettikleri gelirlerin hangi ülkede vergilendirileceği konusundaki düzenlemeler, anlaşmaların “Serbest Meslek Faaliyetleri” ile ilgili 14 üncü maddesinde ya da 14 üncü madde ile birlikte “İş Yeri”ne ilişkin 5 inci maddesi ve bu maddenin ilişkilendirileceği “Ticari Kazançlar”a ilişkin 7 nci maddesinde yer almaktadır. Bazı anlaşmalarda, söz konusu maddelere ilişkin hükümlere ÇVÖ Anlaşmasına ek Protokolde de yer verilebilmektedir. Bu kapsamda, Türkiye’nin taraf olduğu anlaşmalardaki düzenleme farklılıkları gözetilerek ÇVÖ Anlaşmalarının ilgisine göre 5, 7 ve 14 üncü maddeleri ile bu maddelerle ilgili Protokol hükümleri bu Tebliğin yasal dayanağını oluşturmaktadır.

3. ÇVÖ Anlaşmaları Hükümlerine Göre Anlaşmaya Taraf Diğer Ülke Mukimlerinin Serbest Meslek Kazancının Türkiye’de Vergilendirilmesi

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.

Ancak bu türden bir tanıma yer verilmeyen anlaşmalarda ise serbest meslek faaliyeti, bu anlaşmaların “Genel Tanımlar”a ilişkin 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında, Anlaşmada tanımlanmamış herhangi bir terimin, metin aksini gerektirmedikçe, bu Anlaşmanın uygulandığı vergilerin amaçları bakımından, o tarihte bu Devletin mevzuatında öngörülen anlamı taşıyacağı hüküm altına alındığı için iç mevzuatımızda düzenlendiği şekliyle anlaşılacaktır.

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.

3.1. 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 hükümlerini beş ana grupta toplamak mümkündür.

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.

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.

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.

3.2. 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 verilebilmektedir. 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 ilgili ülke anlaşmasının hükümlerine bakılarak vergilendirme yetkisinin hangi ülkede olduğunun belirlenmesi ve uygulamaya buna göre yön verilmesi gerekmektedir.

3.2.1. Serbest Meslek Faaliyetinin İcra Edildiği Yere Göre Vergilendirme Yetkisi

ÇVÖ Anlaşmalarına taraf olan diğer ülke mukimlerinin serbest meslek veya benzer nitelikteki diğer faaliyetlerinin kaynak ülke olarak Türkiye’de vergilendirilebilmesi diğer bir ifade ile Türkiye’nin vergilendirme yetkisinin oluşması için bu faaliyetlerin Türkiye’de ilgili anlaşmada öngörülen belirli unsurlara bağlı şekilde icra edilmesi gerekmektedir. Genel kural olarak, ÇVÖ Anlaşmalarına taraf olan diğer ülke mukimi bir kişinin, ülkemize sunulmakla birlikte Türkiye’ye gelmeksizin icra edeceği serbest meslek veya benzer nitelikteki diğer faaliyetleri dolayısıyla elde edeceği gelirleri vergileme hakkı ÇVÖ Anlaşması uyarınca yalnızca diğer (mukim olunan) ülkeye bırakılmaktadır. Dolayısıyla, Türkiye dışında icra edilen bu tür faaliyetler için yapılan ödemeler üzerinden Türkiye’de bir vergilendirme yapılmayacaktır.

Örnek olarak diğer ülke mukiminin serbest meslek faaliyeti kapsamındaki deney ve test hizmetlerini Türkiye'ye gelmeksizin mukim olduğu ülkede vermesi durumunda söz konusu faaliyet karşılığında kendisine yapılan ödemeler üzerinden Türkiye'nin vergilendirme yetkisi bulunmayacağından, bu ödemelerden herhangi bir vergi kesintisi yapılması da gündeme gelmeyecektir.

Benzer şekilde, diğer ülke mukimi tarafından Türkiye mukimine sunulan sinema filmi, televizyon dizisi ve belgesel programlarına ilişkin dublaja ön hazırlık ile dublaj ve miksaj hizmetinin Türkiye'ye gelmeksizin diğer ülkede icra edilmesi durumunda, serbest meslek faaliyeti dolayısıyla elde edilecek gelirleri vergileme hakkı yalnızca mukim ülkeye ait olacaktır. Bu kapsamda yapılan ödemelerden tevkifat da yapılmayacaktır.

3.2.2. Türkiye’de İcra Edilen Serbest Meslek Faaliyetlerinde Türkiye’nin Vergilendirme Yetkisi

3.2.2.1. Serbest Meslek Faaliyetinin Türkiye’de Bir İş Yeri ya da Sabit Yer Vasıtasıyla İcra Edilmesi

ÇVÖ Anlaşmalarına taraf diğer ülke mukimleri tarafından Türkiye’de icra edilen serbest meslek faaliyetlerinden veya benzer nitelikteki diğer faaliyetlerden elde edilen kazançların vergilendirme yetkisinin paylaşımında temel bağlama noktası, faaliyetin Türkiye’de bir iş yeri ya da sabit yer vasıtasıyla gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğidir.

3.2.2.1.1. Gerçek Kişiler Açısından

Gerçek kişilerin elde ettikleri serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesi, ÇVÖ Anlaşmalarının 14 üncü maddesinde ele alınmaktadır. Bazı anlaşmaların 14 üncü maddesinde açıkça gerçek kişiler yönünden düzenleme yapılmış olmakla birlikte, bazı anlaşmalarda gerçek kişi ifadesine yer verilmeksizin mukim terimi kullanılarak düzenleme yapılmıştır. Bu şekilde yapılan bir düzenleme anlaşmada yer verilen tanımlar gereği hem gerçek kişileri hem de tüzel kişileri kapsamaktadır.

ÇVÖ Anlaşmasına taraf olan diğer akit devlet mukimi bir gerçek kişinin serbest meslek faaliyetleri veya bağımsız nitelikteki diğer faaliyetler dolayısıyla elde ettiği gelirin kaynak devlet olarak Türkiye’de vergilendirilmesi, anlaşmada sabit yerin varlığı unsuruna bağlanmış olabilir. Bu kapsamda, anlaşmaya taraf diğer akit devlet mukimi bir gerçek kişinin serbest meslek faaliyetleri icra etmek amacıyla Türkiye’de bir sabit yere sahip olması durumunda, bu sabit yere atfedilen gelirle sınırlı olmak üzere Türkiye’nin vergilendirme hakkı doğmakta olup yapılacak vergilendirmede iç mevzuat hükümleri dikkate alınacaktır.

Ülkemizin taraf olduğu ÇVÖ Anlaşmalarından bazılarında, örneğin Gürcistan Anlaşmasında olduğu gibi, diğer akit devlet mukimi gerçek kişinin serbest meslek faaliyetleri veya bağımsız nitelikteki diğer faaliyetler dolayısıyla elde ettiği gelirin kaynak devlet olarak Türkiye’de vergilendirilmesi, sadece sabit yerin varlığı unsuruna bağlanmıştır. Bunun aksine, Amerika Birleşik Devletleri, Avusturya, Belçika, Danimarka, Finlandiya, Fransa, Hollanda, Polonya ve diğer bazı ülkelerle olan anlaşmalarda ise sabit yer unsurunun yanı sıra kalma süresi unsuru da Türkiye’nin vergilendirme yetkisinin belirlenmesi için kullanılmaktadır.

Bu kapsamda, sabit yerin tek başına ya da kalma süresi ile birlikte alternatif bağlama noktası olarak tanımlandığı anlaşmalarda, Türkiye’nin vergilendirme yetkisinin oluşup oluşmadığının tespiti açısından sabit yerin varlığına bakılması gerekmektedir. Dolayısıyla, serbest meslek ve benzeri faaliyetler açısından Türkiye’nin vergilendirme yetkisinin bulunup bulunmadığının tespiti için faaliyetin Türkiye’de sabit yer vasıtasıyla icra edilip edilmediği önem arz etmektedir. Eğer faaliyet Türkiye’de bir sabit yer vasıtasıyla icra edilirse Türkiye’nin vergilendirme yetkisi oluşmaktadır.

Örnek 1: Moldova mukimi diş hekimi Bay Andreas, sürekli olarak her yıl 4 ay Türkiye’de açtığı muayenehanede, 8 ay ise Moldova’daki muayenehanesinde diş hekimliği yapmaktadır.

Mukim kavramı dikkate alınarak düzenlenen Türkiye – Moldova ÇVÖ Anlaşmasının 14 üncü maddesinin birinci fıkrasına göre Türkiye’nin ülkemizde icra edilen serbest meslek faaliyetlerini vergilendirme hakkının oluşması için Bay Andreas’ın Türkiye’de faaliyetlerini icra etmek amacıyla sürekli kullanabileceği sabit bir yere sahip olması gerekmekte olup, anılan kişinin Türkiye’de her yıl düzenli olarak 4 ay faaliyette bulunduğu dikkate alındığında bu kişinin Türkiye’de bir sabit yeri oluşmaktadır. Bu durumda Bay Andreas’ın geliri, yalnızca söz konusu sabit yere atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere, Türkiye’de vergilendirilebilecektir.

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında “sabit yer” teriminin bir tanımlaması, genel olarak, yapılmamış olmakla birlikte, bu terim anlaşmaların 5 inci maddesinde tanımlaması yapılan “iş yeri” kavramı ile benzerlik arz etmektedir. ÇVÖ Anlaşmalarında kullanılan “iş yeri” ve “sabit yer” terimleri arasında nitelik olarak esaslı bir farklılık bulunmamakta, “iş yeri” terimi daha çok ticari ve sınai faaliyetlerle ilgili olarak kullanılırken, “sabit yer” terimi serbest meslek faaliyetlerinin icra edildiği yer için kullanılmaktadır. Örnek olarak Beyaz Rusya Anlaşmamızın 14 üncü maddesinin üçüncü fıkrasında, “sabit yer” terimi, bir gerçek kişinin serbest meslek faaliyetlerini kısmen veya tamamen yürüttüğü sabit bir yer olarak tanımlanmıştır. Bu kapsamda, ÇVÖ Anlaşmalarının 14 üncü maddesinde bahsedilen “sabit yer”in diğer ülkede oluşup oluşmadığı hususundaki belirlemede, ilgili anlaşmaların “iş yeri” başlıklı 5 inci madde hükümleri dikkate alınacaktır.

Sabit yerin oluşup oluşmadığının tespitinde, faaliyetin niteliğine uygun olarak kullanılan yerin münhasıran söz konusu faaliyete tahsis edilmesi gerekli değildir. Başka bir gerçek veya tüzel kişi ile paylaşılması veya başka bir kişiye ait olması durumu, bu yerin işe ilişkin olma vasfını değiştirmeyecektir.

Örnek 2: Gürcistan mukimi olan mimar Bay Edward, faaliyetlerini icra etmek üzere Türkiye’de bir büro kiralamıştır. Bay Edward, Türkiye’de mukim B şirketi ile mimarlık projeleri çizmek için yaptığı sözleşmeye istinaden Türkiye’deki bürosunu kullanarak mimarlık faaliyeti icra etmiştir.

Yalnızca gerçek kişiler için düzenleme içeren Türkiye – Gürcistan ÇVÖ Anlaşmasının 14 üncü maddesinin birinci fıkrasına göre Türkiye’nin vergileme hakkı olması için Bay Edward’ın Türkiye’de faaliyetlerini icra etmek amacıyla sürekli kullanabileceği sabit bir yere sahip olması gerekmekte olup bu durumda Bay Edward’ın geliri, yalnızca söz konusu sabit yere atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere, Türkiye’de vergilendirilebilir.

3.2.2.1.2. Tüzel Kişiler ve Teşebbüsler Açısından

Anlaşmalara taraf diğer ülke mukimi olan tüzel kişilerin/teşebbüslerin serbest meslek faaliyetlerinden elde ettikleri kazançların vergilendirilmesi anlaşmalarda genel olarak 14 üncü maddede düzenlenmekle birlikte, bazı anlaşmalarda söz konusu kazançlar 5 inci maddede ve bu madde ile ilişkilendirilen 7 nci maddede, az sayıdaki bazı anlaşmalarda ise 14 üncü madde ile birlikte 5 inci ve 7 nci maddede düzenlenmiştir.

Arnautluk, Azerbaycan, Birleşik Arap Emirlikleri, Etiyopya, Tunus ve Ukrayna Anlaşmalarımızda olduğu gibi bazı anlaşmalarımızda diğer ülke mukimlerinin serbest meslek ve benzeri faaliyetlerinden elde ettiği gelirin kaynak devlet olarak Türkiye’de vergilendirilmesi sadece sabit yerin varlığı unsuruna bağlanmıştır. Bu kapsamda, gerçek kişiler açısından olduğu gibi tüzel kişiler açısından da sabit yerin varlığı vergilendirme yetkisinin tespitinde belirleyici tek unsur olacaktır.

Sabit yer terimi, önceki bölümde açıklandığı üzere, anlaşmaların 5 inci maddesinde tanımlanan iş yeri kavramıyla benzerlik taşımaktadır. Dolayısıyla, ÇVÖ Anlaşmalarının 14 üncü maddesinde bahsedilen “sabit yer”in diğer ülkede oluşup oluşmadığının belirlenmesinde ilgili anlaşmaların “iş yeri” başlıklı 5 inci madde hükümleri dikkate alınacaktır.

Örnek 3: Tunus mukimi Altın A.Ş., Türkiye’de mukim Platin A.Ş.’ye danışmanlık hizmeti vermek üzere üç personelinin 15/02/2016 tarihinde 30 günlüğüne Türkiye’ye göndermiştir. Altın A.Ş.’nin Türkiye’de bir iş yeri bulunmamaktadır.

Serbest meslek faaliyetlerinin vergilendirilmesi Türkiye – Tunus ÇVÖ Anlaşmasının 14 üncü maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddenin ilk fıkrasında Türkiye’de vergilendirme yapılabilmesi için yalnızca sabit yerin varlığı öngörülmüştür. Buna göre, Tunus mukimi Altın A.Ş.’nin faaliyetleri nedeniyle Türkiye’de vergilendirme yapılabilmesi için bu şirketin faaliyetlerini icra etmek amacıyla Türkiye’de sürekli kullanabileceği sabit bir yere sahip olması gerekmektedir. Olayda Altın A.Ş.’nin Türkiye’de sabit yeri yani bir iş yeri bulunmadığı için Türkiye’de icra ettiği serbest meslek faaliyeti nedeniyle elde ettiği gelir Türkiye’de vergilendirilmeyecektir.

Bazı anlaşmalarımızda hem gerçek kişi hem de tüzel kişiler için vergilendirme yetkisi sadece iş yeri ya da sabit yer unsuruna bağlanmıştır. Dolayısıyla vergilendirme yetkisinin tespitinde sadece bu unsur belirleyici olacaktır. Eğer faaliyet Türkiye’de bir iş yeri ya da sabit yer vasıtasıyla icra ediliyorsa Türkiye’nin vergilendirme yetkisi olacak, iş yeri veya sabit yer oluşmıyorsa Türkiye’nin vergi alma hakkı söz konusu olmayacaktır.

Buna karşın, diğer bazı anlaşmalarda iş yeri ya da sabit yer unsurunun yanı sıra kalma süresi unsuru ya da ödemenin Türkiye mukimi olan bir kişi tarafından veya böyle bir kişi adına ya da Türkiye’deki bir iş yerinden/sabit yerden yapılması unsuru Türkiye’nin vergilendirme yetkisinin belirlenmesi için kullanılan ilave unsur veya unsurlar olarak yer almaktadır. Bu anlaşmaların uygulanmasında, diğer ülke mukiminin Türkiye’de iş yeri ya da sabit yeri bulunmasa bile Türkiye’nin vergi alma yetkisinin oluşup oluşmadığının belirlenmesi için belirtilen unsurlara da bakılması gerekmektedir.

3.2.2.2. Serbest Meslek Faaliyetinin Türkiye’de Belirli Süreden Fazla Kalınması Suretiyle İcra Edilmesi

Türkiye’nin taraf olduğu ÇVÖ Anlaşmalarının bir kısmında iş yeri ya da sabit yer unsuruna ilave olarak faaliyetin Türkiye’de belirli süreden fazla kalınarak icra edilmesi unsuruna da yer verilmektedir. Bu durumda, iş yeri ya da sabit yer oluşmadığı halde Türkiye’nin vergilendirme yetkisinin tespiti açısından kalma süresi unsuruna bakılması gerekmektedir.

3.2.2.2.1. Gerçek Kişiler Açısından

Kalma süresi unsuruna bazı anlaşmalarımızda sadece gerçek kişiler yönünden faaliyetin icrası için 12 aylık herhangi bir kesintisiz dönemde/takvim yılında/mali yılda, söz konusu hizmet veya faaliyetleri icra etmek amacıyla, bir veya birkaç seferde toplam 183 gün veya daha fazla süre ya da süreler toplamı Türkiye’de kalınması olarak yer verilmektedir. Böyle bir durumda, Türkiye’nin vergilendirme yetkisinin belirlenmesi için bu unsurun da dikkate alınması gerekmektedir.

Kalma süresinin hesabında, kişinin serbest meslek faaliyeti icra etmek amacıyla Türkiye’de fiziki olarak bulunduğu günler Türkiye’de bulunma süresi olarak dikkate alınır. Hesaplamaya; Türkiye’de 24 saatten daha kısa süreyle kalan gün tam gün olarak, varış günü, ayrılış günü, Cumartesi ve Pazar günleri, ulusal tatil günleri, faaliyet öncesindeki, sırasındaki ve sonrasındaki tatil günleri, eğitim veya malzemelerin gecikmesi gibi nedenlerle kısa ara vermeler, hasta olunan günler ve aileden birinin öldüğü veya hasta olduğu günler gibi, Türkiye’de geçirilen diğer tüm günler dâhil edilir. Ancak Türkiye dışındaki iki ülke arasında yapılan seyahat sırasında, Türkiye’den transit geçiş yapılan günler hesaplamanın dışında tutulur.

Örnek 4: Estonya mukimi Avukat Andrea, Estonya’da mukim olan müvekkilleri Katya, Neva ve Dillan’ın Türkiye’deki bağımsız dava ve hukuki ihtilaflarını çözmek amacıyla

- a) 01/05/2015 tarihinde 10 günlüğüne,
- b) 04/06/2015 tarihinde 8 günlüğüne,
- c) 11/07/2015 tarihinde 7 günlüğüne

İstanbul’a gelmiş, ayrıca her gelişinde 2’şer gün de Antalya’da tatil yapmıştır. Bayan Andrea’nın Türkiye’de faaliyetlerini icra etmek amacıyla düzenli olarak kullanabileceği sabit bir yeri bulunmamaktadır.

Serbest meslek faaliyetlerinin vergilendirilmesi Türkiye – Estonya ÇVÖ Anlaşmasının 14 üncü maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, Türkiye’nin vergilendirme yetkisinin oluşması için Bayan Andrea’nın Türkiye’de faaliyetlerini icra etmek amacıyla sürekli kullanabileceği sabit bir yere sahip olması veya ilgili mali yıl içinde başlayan veya sona eren herhangi bir oniki aylık dönemde bir veya birkaç seferde toplam 183 gün veya daha fazla Türkiye’de kalması gerekmektedir.

Anlaşmada öngörülen kalma süresinin hesaplanması ilgili mali yıl yani vergilendirme dönemi itibarıyla yapılacaktır. Somut olayda ilgili vergilendirme dönemi 2015 takvim yılıdır. Bir vergilendirme döneminde, serbest meslek faaliyetleri ile ilgili olarak Türkiye’nin vergilendirme yetkisinin kalma süresine dayalı olarak oluşabilmesi için ilgili mali yıl içinde başlayan veya sona eren herhangi bir oniki aylık dönemde bir veya birkaç seferde toplam 183 gün veya daha fazla süre Türkiye’de kalınması gerekmektedir. Gelir vergisi uygulamasında vergilendirme dönemi takvim yılından oluştuğu için, ilgili takvim yılında başlayan veya sona eren herhangi bir oniki aylık dönemde bir veya birkaç seferde toplam 183 gün veya daha fazla Türkiye’de kalınması durumunda Türkiye’nin vergi alma yetkisi oluşacaktır.

Somut olayda hesaplamaya esas alınacak 12 aylık dönemin başlangıç tarihi Bayan Andrea’nın Türkiye’ye geldiği ilk tarih olan 01/05/2015’tir. Bitiş tarihi ise başlangıç tarihine 12 aylık süre eklenerek bulunur. Olayda bitiş tarihi 01/05/2016’dır.

Başlangıç ve bitiş tarihleri belirlendikten sonra tespit edilen 12 aylık dönemde Bayan Andrea’nın Türkiye’de fiziki olarak bulunduğu toplam gün sayısı bulunur.

$$10 + 2 + 8 + 2 + 7 + 2 = 31 \text{ gün}$$

Olayda Bayan Andrea’nın Türkiye’de faaliyetlerini icra etmek amacıyla düzenli olarak kullanabileceği sabit bir yeri bulunmadığı ve Türkiye’de kaldığı süreler ilgili mali yıl içinde başlayan veya sona eren herhangi bir oniki aylık dönemde bir veya birkaç seferde toplam 183 günden az olduğu için, Türkiye’nin, Bayan Andrea’nın Türkiye’de icra ettiği faaliyetinden elde ettiği geliri vergilendirme yetkisi oluşmamaktadır. Ancak, Bayan Andrea’nın diğer bir danışmanlık hizmeti için Türkiye’de 01/12/2015-30/04/2016 tarihleri arasında kalması durumunda, bu ilave $(31+31+29+31+30=)152$ gün nedeniyle hesaplama aralığında Türkiye’deki kalma süresi $(31+152=) 183$ güne çıkacağından bu durumda Türkiye’nin vergilendirme yetkisi olacaktır.

3.2.2.2.2. Tüzel Kişi ve Teşebbüsler Açısından

Bazı anlaşmalarımızda, vergilendirme yetkisinin paylaşımı tüzel kişiler ve teşebbüslerin hizmet veya faaliyet süreleri itibarıyla hizmet veya faaliyetin kesintisiz herhangi bir 12 aylık dönem/takvim yılı/mali yıl içinde 6 aylık süre ya da süreler toplamından veya 183 gün ya da 183 günden fazla sürelerle Türkiye’de ifa edilmesi unsuruna bağlanabilmektedir.

Teşebbüslerin Türkiye’de icra edecekleri serbest meslek faaliyeti, bu teşebbüslerin personelleri vasıtasıyla Türkiye’de yapacakları serbest meslek faaliyetlerini ifade etmektedir.

Anlaşmanın 14 üncü maddesinde yalnızca anlaşmaya taraf olan diğer akit devlet mukimi gerçek kişinin Türkiye’de icra ettiği serbest meslek faaliyetlerinden veya bağımsız nitelikteki diğer faaliyetlerinden elde edilen gelirlerinin vergilendirilmesine ilişkin düzenleme yapılmış ise, Türkiye’nin, diğer akit devlet mukimi olan tüzel kişi veya teşebbüslerin Türkiye’de icra ettiği serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen gelirlerini vergilendirme yetkisinin olup olmadığı anlaşmanın 5 inci ve 7 nci maddelerinde yer alan düzenlemelere göre tespit edilecektir.

Örnek 5: Makedonya mukimi Grava A.Ş. Türkiye’de mukim Batı A.Ş.’ye, Güney Ltd.’ye ve Aydın Bey’e mimari danışmanlık hizmeti vermek için sırasıyla;

- a) 06/04/2015 tarihinde 5 günlüğüne beş personelini,
- b) 30/07/2015 tarihinde 10 günlüğüne üç personelini,
- c) 11/01/2016 tarihinde 15 günlüğüne üç personelini

Türkiye’ye göndermiştir.

Türkiye-Makedonya ÇVÖ Anlaşmasının 14 üncü maddesinde yalnızca diğer akit devlet mukimi olan gerçek kişiler yönünden düzenleme yapılmıştır. Anlaşmanın 5 inci maddesinde ise serbest meslek faaliyetlerinin iş yeri oluşturmasına ilişkin özel bir düzenleme yapılmamıştır. Bu nedenle, Grava A.Ş.’nin Türkiye’de farklı kişilere personeli aracılığıyla sunduğu serbest meslek hizmetleri bakımından Türkiye’nin vergileme hakkı olup olmadığı, anlaşmanın 5 inci ve bu madde ile ilişkilendirilen 7 nci maddesindeki düzenlemeler kapsamında Türkiye’de bir iş yeri oluşup oluşmadığına göre belirlenecektir. Türkiye’de bir iş yeri oluşmadığı durumda Türkiye’de vergilendirme yapılmayacaktır.

Örnek 6: Türkiye’de danışmanlık hizmeti vermek için öteden beri bir iş yerine sahip olan Almanya mukimi Gertz Şirketi, Türkiye’de mukim Yayın Ltd. Şti.’ye bu iş yeri vasıtasıyla danışmanlık hizmeti vermektedir.

Türkiye – Almanya ÇVÖ Anlaşmasının 14 üncü maddesinde yalnızca diğer akit devlet mukimi olan gerçek kişilerin Türkiye’de icra ettiği serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen gelirlerinin vergilendirilmesine ilişkin düzenleme yapılmıştır. Bu nedenle 14 üncü madde hükmü Gertz Şirketi’nin gelirlerinin vergilendirilmesinde dikkate alınmaz.

Anlaşmanın 5 inci maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendine göre; Almanya mukimi bir teşebbüs tarafından, çalışanları veya teşebbüs tarafından bu amaçla görevlendirilen diğer personel aracılığıyla Türkiye’de 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 iş yeri oluşturmaktadır.

Ancak olayda, Gertz Şirketi Türkiye’de bulunan iş yeri vasıtasıyla Yayın Ltd. Şti.’ye danışmanlık hizmeti verdiğinden Türkiye’nin vergilendirme yetkisinin tespiti için Türkiye’de ifa edilen hizmet süresinin ayrıca hesaplanması gerekmemektedir.

Bu durumda, Türkiye’de bir iş yeri bulunduğundan yalnızca bu işyerine atfedilebilen gelirlerle sınırlı olmak üzere Türkiye’nin vergi alma hakkı bulunmaktadır.

3.2.2.3. Serbest Meslek Faaliyetine İlişkin Ödemenin Türkiye’den Yapılması

Sınırlı sayıdaki bazı ÇVÖ Anlaşmamızda, anlaşmaya taraf diğer akit devlet mukiminin Türkiye’de icra ettiği serbest meslek veya bağımsız nitelikteki diğer faaliyetlerinden elde ettiği gelirin Türkiye’de vergilendirilmesi, bu kişinin Türkiye’de herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde/takvim yılında/mali yılda 183 günü aşan bir süre kalması ya da 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.

3.2.2.3.1. Gerçek Kişiye Türkiye’den Ödeme Yapılması Durumunda Vergilendirme

Az sayıdaki ÇVÖ Anlaşmamızda, anlaşmaya taraf diğer akit devlet mukimi bir gerçek kişinin Türkiye’de icra ettiği serbest meslek faaliyetlerinden elde ettiği gelirin Türkiye’de vergilendirilmesi, Türkiye’deki kalma (bulunma) süresinin yanı sıra 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 koşullardan birisinin gerçekleştiği durumda vergileme iç mevzuat hükümlerimiz çerçevesinde yapılacaktır.

Örnek 7: İsrail mukimi Bayan Andrea, Türkiye’de mukim Talas A.Ş.’ye danışmanlık hizmeti vermek için 2016 yılında 10 günlüğüne Türkiye’ye gelmiştir. İsrail mukimi Bayan Andrea’nın Türkiye’de sunduğu hizmet karşılığında kendisine Türkiye mukimi Talas A.Ş. tarafından ödeme yapılmıştır.

Türkiye – İsrail ÇVÖ Anlaşmasının 14 üncü maddesinin ikinci fıkrasına göre, Bayan Andrea’nın Türkiye’de ilgili mali yıl içinde başlayan veya biten herhangi bir oniki aylık dönemde bir veya bir kaç seferde toplam 183 günü aşmamak üzere kalması ve ödemenin, Türkiye mukimi olmayan bir kişi tarafından veya böyle bir kişi adına yapılması ve ödemenin, bu ödemeyi yapan kişinin Türkiye’de sahip olduğu bir iş yerinden veya sabit yerden yapılmaması koşullarının birlikte gerçekleşmesi durumunda Bayan Andrea’nın Türkiye’de icra ettiği serbest meslek faaliyetinden elde ettiği gelir yalnızca İsrail’de vergilendirilecektir.

Buna göre, Türkiye’nin vergileme hakkı olması için; Bayan Andrea’nın Türkiye’de ilgili mali yıl içinde başlayan veya biten herhangi bir oniki aylık dönemde bir veya bir kaç seferde toplam 183 gün veya daha fazla bir süre kalması veya 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 veya sabit yerden yapılması koşullarından en az birisinin gerçekleşmesi gerekmektedir.

Olayda süre ile ilgili koşul gerçekleşmemiştir. Ancak ödeme ile ilgili koşullardan “Türkiye mukimi olan bir kişi tarafından ödeme yapılması” koşulu gerçekleştiğinden Türkiye’nin, Bayan Andrea’nın Türkiye’de sunduğu danışmanlık hizmetinden elde ettiği geliri vergilendirme hakkı olacaktır.

3.2.2.3.2. Tüzel Kişiye Türkiye’den Ödeme Yapılması Durumunda Vergilendirme

Sınırlı sayıdaki bazı ÇVÖ Anlaşmamızda, anlaşmaya taraf diğer akit devlet mukimi bir teşebbüsün Türkiye’de icra ettiği serbest meslek faaliyetlerinden elde ettiği kazancın Türkiye’de vergilendirilmesi, Türkiye’de gerçekleştirilen faaliyet süresi unsurunun yanı sıra 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.

Örnek 8: İsveç mukimi Johansson şirketi Türkiye’de mukim Doğabeyi şirketine danışmanlık hizmeti vermek için;

- 15/06/2018 tarihinde 50 günlüğüne bir personelini,
- 01/09/2018 tarihinde 50 günlüğüne iki personelini,
- 04/02/2019 tarihinde 30 günlüğüne üç personelini,

Türkiye'ye göndermiştir. Johansson şirketinin Türkiye'de sunduğu hizmet karşılığında kendisine Doğabeyi şirketi tarafından ödeme yapılmıştır.

Türkiye – İsveç ÇVÖ Anlaşmasının 14 üncü maddesinin ikinci fıkrasına göre, İsveç mukimi şirketin Türkiye'de bir takvim yılı içinde bir veya bir kaç seferde 183 günü aşmamak üzere faaliyet icra etmesi ve ödemenin, Türkiye mukimi olmayan bir kişi tarafından veya böyle bir kişi adına yapılması ve ödemenin, bu ödemeyi yapan kişinin Türkiye'de sahip olduğu bir iş yerinden veya sabit yerden yapılmaması koşullarının birlikte gerçekleşmesi durumunda İsveç mukimi şirketin Türkiye'de icra ettiği serbest meslek faaliyetinden elde ettiği kazanç yalnızca İsveç'te vergilendirilecektir.

Buna göre, Türkiye'nin vergileme hakkı olması için; Johansson şirketinin Türkiye'de bir takvim yılı içinde bir veya bir kaç seferde 183 günü aşan bir süre faaliyet icra etmesi veya 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 veya sabit yerden yapılması koşullarından en az birisinin gerçekleşmesi gerekmektedir.

Olayda sürenin hesaplanması şu şekilde olacaktır:

Anlaşmada takvim yılı esas alındığından personelin Türkiye'ye geldiği tarihe bakılarak 12 aylık süre belirlemesi yapılmayacaktır.

2018 takvim yılında Türkiye'deki toplam faaliyet süresi, İsveç mukimi şirketin Türkiye'de hizmet sunduğu gün sayısı olarak dikkate alınacaktır.

$50 + 50 = 100$ gün

İsveç mukimi şirketin 2019 takvim yılında Türkiye'deki faaliyet süresi ise 30 gündür.

Anlaşmaya göre takvim yılı esas alındığından hesaplamada, 2019 yılına isabet eden 30 gün 100 güne eklenmez.

Olayda süre ile ilgili koşul gerçekleşmemiştir. Ancak ödeme ile ilgili koşullardan Türkiye mukimi olan bir kişi tarafından İsveç mukimi şirkete ödeme yapılması koşulu gerçekleştiğinden Türkiye'nin İsveç mukimi şirketin Türkiye'de sunduğu danışmanlık hizmetinden elde ettiği kazancı vergileme hakkı olacaktır.

Örnek 9: Güney Kore mukimi Hu Tan Lee şirketi Almanya'da mukim Deutsche Transport GmbH'nin Türkiye'deki şubesine danışmanlık hizmeti verecektir. Danışmanlık hizmeti karşılığı ödeme Deutsche Transport GmbH'nin Türkiye'deki şubesi tarafından yapılacaktır.

Türkiye – Güney Kore ÇVÖ Anlaşmasının 14 üncü maddesinin ikinci fıkrasına göre, Güney Kore mukimi şirketin Türkiye'de bir takvim yılı içinde bir veya bir kaç seferde 183 günü aşmamak üzere kalması ve ödemenin, Türkiye mukimi olmayan bir kişi tarafından veya böyle bir kişi adına yapılması ve ödemenin, bu ödemeyi yapan kişinin Türkiye'de sahip olduğu bir iş yerinden veya sabit yerden yapılmaması koşullarının birlikte gerçekleşmesi durumunda Güney Kore mukimi şirketin Türkiye'de icra ettiği serbest meslek faaliyetinden elde ettiği kazanç yalnızca Güney Kore'de vergilendirilecektir.

Buna göre, Türkiye'nin vergileme hakkı olması için; Hu Tan Lee şirketinin Türkiye'de bir takvim yılı içinde bir veya bir kaç seferde 183 günü aşan bir süre kalması veya 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 veya sabit yerden yapılması koşullarından en az birisinin gerçekleşmesi gerekmektedir.

Olayda Güney Kore mukimi şirketin danışmanlık hizmeti karşılığında ödeme, Deutsche Transport GmbH'nin Türkiye'de sahip olduğu iş yerinden yapıldığından, Türkiye'nin Güney Kore mukimi şirketin Türkiye'de sunduğu danışmanlık hizmetinden elde ettiği kazancı vergileme hakkı olacaktır.

3.3. Özellikli Hususlar

3.3.1. Kalma Süresinin Hesaplanması

3.3.1.1. Genel Kural

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. 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.

İlk sıradaki ifade tarzının yer aldığı ÇVÖ Anlaşmaları açısından 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, yani en az 184 gün olması şarttır. Diğer üç ifade tarzında ise vergilendirme yetkisinin oluşması için sürenin 183 gün olması yeterlidir.

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 (6x30=)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.

Örnek 10: Türkiye’de 31 Mart 2016 tarihinden itibaren kesintisiz olarak hizmet ifa eden diğer ülke mukimi bir kişinin Türkiye’de sunduğu hizmetin 6 aylık süreyi aşıp aşmadığının tespitinde, Mart ayından sonraki altıncı ayda hizmetin başladığı güne tekabül eden güne bakılır. Eylül ayında 31 gün olmadığından, 6 aylık sürenin son günü 30 Eylül 2016 tarihi olacaktır. Buna göre, hizmetin 30 Eylül 2016 tarihinden sonra sona ermesi durumunda, hizmet, 6 aydan uzun süre ifa edilmiş olacaktır.

Sürenin hesaplanmasında önem arz eden bir husus da Türkiye’de icra edilen birden fazla serbest meslek faaliyetinin bir zaman dilimi içinde bir arada ifa edilmesi durumudur.

Böyle bir durumda Türkiye’de fiilen bulunulan günlerin hesaplanmasında mükerrer gün sayımını önlemek için birbiriyle çakışan günlerin süre hesaplanmasında tam gün olarak bir defa dikkate alınması gerekmektedir.

Örnek 11: Dar mükellef gerçek kişi, Türkiye’de iki ayrı serbest meslek faaliyeti icra etmek üzere 01.08.2016 tarihinde Türkiye’ye gelmiş ve 31.12.2016 tarihinde Türkiye’den ayrılmıştır. Türkiye’de faaliyet süreleri aşağıdaki gibidir.

Faaliyet Dönemi	Türkiye’de Kalma Süresi
1. Faaliyet 01.08.2016-31.12.2016	153 gün
2. Faaliyet 01.09.2016-30.11.2016	91 gün

Dar mükellef serbest meslek erbabının Türkiye’de icra ettiği iki ayrı faaliyet için tahsis ettiği gün sayısı (153+91=)244 gün olmakla birlikte birbiriyle çakışan günlerin (91 gün) bir defa dikkate alınacak olması nedeniyle Türkiye’de icra edilen faaliyet süresi (244-91=)153 gün olmakta ve bu durumda da kaynak devlet olarak Türkiye’nin vergilendirme hakkı bulunmamaktadır.

3.3.1.2. Teşebbüsler Yönünden Kalma Süresi Hesabı

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.

Örnek 12: İngiltere mukimi Best Co. Türkiye’de mukim Birden A.Ş.’ye danışmanlık hizmeti vermek için;

- 01/03/2018 tarihinde 90 günlüğüne yedi personelini,
- 25/07/2018 tarihinde 80 günlüğüne dokuz personelini,
- 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

$$90 + 80 + 25 = 195 \text{ gündür.}$$

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.

3.3.1.3. 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 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.

Örnek 13: Türkiye’de mukim bir şirketin Türkiye’deki şubelerinde kullanılan benzer büro makinelerinin bakımı için anlaşmaya taraf diğer akit devlette mukim bir teşebbüsten hizmet satın alınmıştır.

Bu örnek kapsamında, Türkiye’de mukim bir şirketin farklı şubelerine verilen bakım hizmeti ticari bütünlük arz ettiğinden aynı proje olarak değerlendirilecektir.

Örnek 14: Faaliyet konusu satışını yapmış olduğu tıbbi cihazların bakımı ve bu tıbbi cihazlarla ilgili olarak eğitim hizmeti vermek olan Anlaşmaya taraf diğer ülkenin mukimi bir firma, Türkiye’de mukim bir özel hastaneye satmış olduğu tıbbi cihazın bakım hizmeti ile bu cihazı kullanacak hastane personeline eğitim hizmeti vermektedir. Her iki hizmet için de tek sözleşme yapılmış olup, bakım ve eğitim hizmetlerini söz konusu firmanın aynı personeli gerçekleştirmektedir.

Bu örnekte, Türkiye’de mukim firmaya tıbbi cihazlara bakım ve eğitim hizmetinin tek bir sözleşme kapsamında verilmesi ile bakım ve eğitim hizmetinin aynı personel tarafından verilmiş olması nedeniyle bu hizmetlerin bağlı proje kapsamında verildiği değerlendirilecektir.

Örnek 15: İsviçre mukimi Arte şirketi Türkiye’de Balkan ve Ceyhun Limited Şirketlerine aynı proje kapsamında danışmanlık hizmeti vermek için;

- a) 15/06/2018 tarihinde 80 günlüğüne üç personelinin Balkan Şirketine,
 - b) 01/09/2018 tarihinde 80 günlüğüne dört personelinin Ceyhun Şirketine,
 - c) 04/01/2019 tarihinde 30 günlüğüne bu amaçla görevlendirdiği Demir Limited Şirketinin üç personelinin Balkan Şirketine,
- göndermiştir.

Türkiye – İsviçre ÇVÖ Anlaşmasının 14 üncü maddesinde yalnızca diğer akit devlet mukimi olan gerçek kişilerin Türkiye’de icra ettiği serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen gelirlerinin vergilendirilmesine ilişkin düzenleme yapılmıştır. Bu nedenle 14 üncü madde hükmü Arte Şirketi’nin gelirlerinin vergilendirilmesinde dikkate alınmayacaktır.

Anlaşmanın 5 inci maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendine göre İsviçre mukimi teşebbüs tarafından, çalışanları veya teşebbüs tarafından bu amaçla görevlendirilen diğer personel aracılığıyla Türkiye’de ifa edilen ve herhangi bir 12 aylık dönemde (aynı veya bağlı proje için) toplam altı aylık süre veya süreleri aşan, danışmanlık hizmetleri dâhil hizmet tedarikleri iş yeri oluşturmaktadır. Böyle bir durumda Türkiye’nin vergileme hakkı olacaktır.

Sürenin hesaplanmasında bir proje için herhangi kesintisiz bir 12 aylık dönem içinde öngörülen sürenin aşılmış olması vergilendirme yetkisinin oluşması için yeterlidir. Ancak, bu süre aynı veya bağlı projelerin bütünü dikkate alınarak hesaplanır. Bu kapsamda, Arte Şirketi tarafından iki şirkete aynı proje kapsamında sunulan hizmete ilişkin olarak personelin Türkiye’ye geldiği ilk tarih 12 aylık sürenin başlangıcında esas alınacak ve 15/06/2018 - 15/06/2019 tarihleri arasında Türkiye’de faaliyetle ilgili olarak bulunulan süreye bakılacaktır.

Başlangıç ve bitiş tarihleri belirlendikten sonra başlangıç tarihinden itibaren 12 aylık dönemde Arte Şirketi’nin aynı proje için Türkiye’de hizmet sunduğu toplam gün sayısı bulunur. Teşebbüsün kendi çalışanları ile teşebbüs

tarafından bu amaçla görevlendirilen diğer personel aracılığıyla Türkiye’de ifa edilen hizmetlerin süresi personel sayısı dikkate alınmaksızın aşağıdaki şekilde hesaplanır.

$$80 + 80 + 30 = 190 \text{ gün}$$

Olayda Arte Şirketi’nin aynı proje kapsamında Türkiye’de ifa ettiği hizmet 12 aylık dönemde toplam altı aylık süreyi aştığından Türkiye’de bir iş yeri oluşmaktadır. Bu durumda Türkiye’nin aynı proje kapsamında sunulan hizmetlerden doğan kazancı vergilendirme hakkı olacaktır.

Örnek 16: Kanada mukimi North Co. Türkiye’de mukim Bayrak A.Ş.’ye bağlı bir proje için (A1 ve A2) sözleşmeleri ve Bayrak A.Ş. ile Türkiye’de mukim Cevher A.Ş.’ye ayrıca bu projeye bağlantılı olmayan farklı projeler için sırasıyla (Y ve Z) sözleşmeleri kapsamında danışmanlık hizmeti vermek için;

- a) 01/02/2018 tarihinde 20 günlüğüne iki personelini (A1) sözleşmesi,
 - b) 20/04/2018 tarihinde 10 günlüğüne dört personelini (A2) sözleşmesi,
 - c) 10/07/2018 tarihinde 20 günlüğüne üç personelini (Y) sözleşmesi,
 - ç) 10/10/2018 tarihinde 100 günlüğüne iki personelini (Z) sözleşmesi,
 - d) 01/03/2019 tarihinde 100 günlüğüne iki personelini (Z) sözleşmesi,
- kapsamında Türkiye’ye göndermiştir.

Türkiye – Kanada ÇVÖ Anlaşmasının 14 üncü maddesinde yalnızca diğer akıt devlet mukimi olan gerçek kişilerin Türkiye’de icra ettiği serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen gelirlerinin vergilendirilmesine ilişkin düzenleme yapılmıştır. Bu nedenle 14 üncü madde hükmü North Co.’nun gelirlerinin vergilendirilmesinde dikkate alınmaz.

Anlaşmanın 5 inci maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendine göre Kanada mukimi teşebbüs tarafından, çalışanları veya teşebbüs tarafından bu amaçla görevlendirilen diğer gerçek kişiler aracılığıyla Türkiye’de ifa edilen ve herhangi bir 12 aylık dönemde aynı veya bağlı proje için Türkiye’de toplam 183 günü aşan bir süre veya sürelerde devam eden danışmanlık hizmetleri de dâhil hizmet tedarikleri iş yeri oluşturmaktadır. Böyle bir durumda Türkiye’nin vergilendirme hakkı olacaktır.

Olayda vergilendirme yetkisinin oluşumuna ilişkin sürenin hesaplanması her bir proje için ayrı ayrı olacaktır. Ancak, aynı veya bağlı projeler için geçen süreler birlikte değerlendirilecektir.

Her bir proje için öncelikle herhangi bir 12 aylık dönemin başlangıç ve bitiş tarihleri tespit edilir. Herhangi bir 12 aylık dönemin başlangıç tarihi projeye ilişkin olarak personelin Türkiye’ye geldiği ilk tarihtir.

- Buna göre A1 ve A2 bağlı projelerine ilişkin sürenin başlangıç tarihi 01/02/2018’dir. Bitiş tarihi ise başlangıç tarihine 12 aylık süre eklenerek bulunur. Buna göre bitiş tarihi 01/02/2019 olacaktır. Başlangıç ve bitiş tarihleri belirlendikten sonra North Co.’nun başlangıç tarihinden itibaren bağlı proje için 12 aylık dönemde (A1 ve A2) sözleşmeleri kapsamında Bayrak A.Ş.’ye Türkiye’de hizmet sunduğu toplam gün sayısı Türkiye’de bu işi ifa eden personel sayısı dikkate alınmaksızın bulunur. Bu süre $20 + 10 = 30$ gündür. Bu hesaplama yapılırken bağlı projeden farklı projeler olan (Y) ve (Z) sözleşmeleri kapsamında sunulan hizmet ile ilgili olarak Türkiye’de ifa edilen hizmet süresi dikkate alınmaz. Olayda North Co.’nun personeli aracılığıyla bağlı projeler için Türkiye’de ifa ettiği hizmeti 12 aylık dönemde toplam 183 günü aşmadığı için Türkiye’de iş yeri oluşmamakta, dolayısıyla Türkiye’nin vergilendirme yetkisi doğmamaktadır.

- North Co.’nun aynı veya bağlı proje dışında Türkiye’de farklı projeler için sunduğu hizmetler de kendi içlerinde ayrıca değerlendirilir. Bu değerlendirme yapılırken aynı veya bağlı proje kapsamında olmayan her bir bağımsız proje ile ilgili süre hesabında 12 aylık dönemin başlangıç ve bitiş tarihleri ayrı ayrı tespit edilir. Buna göre (Y) sözleşmesi kapsamında yürütülen proje için Türkiye ifa edilen hizmet ile ilgili süre hesabında başlangıç tarihi 10/07/2018, bitiş tarihi ise bu tarihe 12 aylık süre eklenerek bulunan 10/07/2019 olacaktır. Bu proje kapsamında Türkiye’de sunulan hizmetin toplam gün sayısı, Türkiye’de bu işi ifa eden personel sayısı dikkate alınmaksızın hesaplanır. Buna göre, Türkiye’de 20 gün süreyle hizmet ifa edilmiştir. Olayda North Co.’nun personeli aracılığıyla (Y) sözleşmesi kapsamında Türkiye’de ifa edilen hizmeti 12 aylık dönemde toplam 183 günü aşmadığı için Türkiye’de iş yeri oluşmamaktadır.

- North Co. tarafından (Z) sözleşmesi kapsamında yürütülen proje için süre hesabında başlangıç tarihi 10/10/2018, bitiş tarihi ise bu tarihe 12 aylık süre eklenerek bulunan 10/10/2019 olacaktır. Başlangıç ve bitiş tarihleri belirlendikten sonra başlangıç tarihinden itibaren 12 aylık dönemde North Co.’nun (Z) sözleşmesi kapsamında Türkiye’de hizmet sunduğu toplam gün sayısı Türkiye’de bu işi ifa eden personel sayısı dikkate alınmaksızın bulunur. Buna göre, hesaplanan süre $100 + 100 = 200$ gündür. Olayda North Co.’nun personeli aracılığıyla (Z) sözleşmesi kapsamında Türkiye’de ifa edilen hizmeti 12 aylık dönemde toplam 183 günü aştığı için Türkiye’de iş yeri oluşmaktadır. Bu durumda Türkiye’nin yalnızca, North Co.’nun (Z) sözleşmesinden kaynaklanan kazancını bu iş yerine atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere vergileme hakkı oluşmaktadır.

Örnek 17: İtalya mukimi Allende Şirketi Türkiye’de mukim Balkır A.Ş.’ye danışmanlık hizmeti vermek için;

- a) 10/01/2018 tarihinde 10 günlüğüne iki personelini,
- b) 03/04/2018 tarihinde 10 günlüğüne iki personelini,
- c) 18/08/2018 tarihinde 12 günlüğüne bir personelini,

ç) 05/01/2019 tarihinde 10 günlüğüne bir personelini,

Türkiye'ye göndermiştir. Allende şirketinin Türkiye'de bir iş yeri bulunmamaktadır.

Türkiye – İtalya ÇVÖ Anlaşmasının 5 inci maddesinin ikinci fıkrasının (g) bendinin (ii) alt bendine göre İtalya mukimi teşebbüs tarafından, hizmetli veya diğer personel çalıştırılmak suretiyle ifa edilen ve aynı veya bağlı proje için Türkiye'de herhangi bir 12 aylık dönemde toplam altı ayı aşan süre veya süreler devam eden, danışmanlık hizmetleri de dâhil, hizmetler iş yeri oluşturmaktadır.

Ayrıca, anlaşmanın teşebbüslerin serbest meslek faaliyeti icrası ile ilgili 14 üncü maddesinin ikinci fıkrasına göre Türkiye'nin vergileme hakkı olması için; Allende Şirketinin faaliyetlerini icra etmek üzere Türkiye'de iş yerine sahip olması veya Türkiye'de hizmetlerin icra edildiği süre veya sürelerin, herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde toplam 183 günü aşması koşullarından en az birisinin gerçekleşmesi gerekmektedir.

Ancak, teşebbüslerin hizmet tedarikleri ile ilgili olarak anlaşmanın 14 üncü maddesinde özel bir düzenleme yer aldığından, anlaşmanın 5 inci maddesi dikkate alınmayacaktır.

Olayda sürenin hesaplanmasında öncelikle 12 aylık dönemin başlangıç ve bitiş tarihleri tespit edilir. 12 aylık dönemin başlangıç tarihi personelin Türkiye'ye geldiği ilk tarihtir. Olayda başlangıç tarihi 10/01/2018'dir. Bitiş tarihi ise başlangıç tarihine 12 aylık süre eklenerek bulunur. Buna göre bitiş tarihi 10/01/2019 olacaktır.

Başlangıç ve bitiş tarihleri belirlendikten sonra başlangıç tarihinden itibaren 12 aylık dönemde faaliyetin icra edildiği toplam gün sayısı, Türkiye'de bu işi ifa eden personel sayısı dikkate alınmaksızın hesaplanır. Bu hesaplamada 12 aylık dönemin bitiş tarihi olan 10/01/2019 tarihinden sonraki 5 gün toplama dâhil edilmez.

$$10 + 10 + 12 + 10 - 5 = 37 \text{ gün}$$

Olayda Allende Şirketi'nin Türkiye'de bulunduğu süre 12 aylık dönemde toplam 183 günü aşmadığı ve Türkiye'de bir iş yeri bulunmadığı için söz konusu şirketin bu faaliyetten elde ettiği kazanç üzerinden Türkiye'nin vergilendirme hakkı bulunmamaktadır.

Örnek 18: Japonya mukimi Sumato Şirketi Türkiye'de mukim Hi-Tek A.Ş.'ye aynı proje kapsamında 01/10/2018 tarihinden itibaren personeli vasıtasıyla toplam 7 ay süreyle mühendislik hizmeti vermiştir.

Türkiye – Japonya ÇVÖ Anlaşmasının 14 üncü maddesinde teşebbüslerin serbest meslek hizmetleri ile ilgili bir düzenleme yer almamakla birlikte Anlaşmanın 5 inci maddesinde bu kapsamda özel bir düzenleme yapılmıştır. Bu nedenle Sumato Şirketi'nin gelirlerinin Türkiye'de vergilendirilip vergilendirilmeyeceğinin tespitinde bu madde hükümleri dikkate alınır.

Anlaşmanın 5 inci maddesinin beşinci fıkrasına göre Japonya mukimi teşebbüs, hizmetli veya başka personel kullanarak Türkiye'de danışmanlık hizmetleri de dâhil hizmet verirse söz konusu faaliyetlerin, (aynı proje veya iki ya da daha fazla bağlantılı projeler için) herhangi bir 12 aylık dönemde 6 aylık süre veya süreleri geçmesi halinde, bu teşebbüs, Türkiye'de bir işyerine sahip kabul edilecektir. Böyle bir durumda bu teşebbüsün elde ettiği gelir yalnızca işyerine atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere Türkiye'de vergilendirilebilir.

Olayda sürenin hesaplanmasında öncelikle 12 aylık dönemin başlangıç ve bitiş tarihleri tespit edilir. Herhangi bir 12 aylık dönemin başlangıç tarihi personelin Türkiye'ye geldiği ilk tarihtir. Olayda başlangıç tarihi 01/10/2018'dir. Bitiş tarihi ise başlangıç tarihine 12 aylık süre eklenerek bulunur. Buna göre bitiş tarihi 01/10/2019 olacaktır.

Başlangıç ve bitiş tarihleri belirlendikten sonra başlangıç tarihinden itibaren 12 aylık dönemde faaliyetin icra edildiği toplam gün sayısı bulunur. Bu süre 7 ay olduğu için Türkiye'de vergilendirme yapılacaktır. Hi-Tek A.Ş., Sumato Şirketine yaptığı ödeme üzerinden vergi tevkifatı yapacaktır. Ancak, Türkiye – Japonya ÇVÖ Anlaşmasına ek Protokolün 3 üncü maddesinde yer alan düzenleme uyarınca tevkifat söz konusu hizmet nedeniyle yapılan ödemelerin gayrisafi tutarının % 15'ini geçmeyecek ve söz konusu gelire uygulanan nihai Türk vergisinden mahsup edilecektir.

3.3.2. Mukimlik Belgesi İbrazı

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.

4. ÇVÖ Anlaşması Hükümlerinin İç Hukuk ile İlişkisi

4.1. Genel Çerçeve

ÇVÖ Anlaşmalarında öngörülen vergilendirme yetkisinin paylaşımına ilişkin hükümler sonucunda serbest meslek faaliyetleri veya benzer nitelikteki diğer faaliyetlerden elde edilen kazançların vergilendirilmesi konusunda Türkiye tarafından bir vergilendirme yetkisi elde edilmesi durumunda, bu yetkinin iç hukukta öngörülen vergi hükümlerine uygun olarak kullanılması esastır.

ÇVÖ Anlaşmasının vergilendirme yetkisini dağıtıcı özelliğinin Türkiye'nin buradan aldığı vergilendirme yetkisinin kullanımı bakımından iki önemli özelliği bulunmaktadır. Türkiye'nin ÇVÖ Anlaşmasına bağlı olarak aldığı bu yetki, anlaşmanın öngördüğü sınırlar çerçevesinde iç hukukta yer alan mevcut vergi hükümleri ve mevzuatı esas

alınarak hayata geçirilir. Diğer bir ifade ile anlaşmada Türkiye'ye bırakılan vergilendirme yetkisi tek başına vergilendirme imkânı tanımamakta, Türkiye'de vergilendirme yapılabilmesi için iç hukukta da bu konuya ilişkin bir hükmün olması gerekmektedir. Türkiye, iç hukuku kapsamında anlaşmada tanınan vergilendirme yetkisini genişletmemekte, ancak yabancı sosyal güvenlik kurumlarından alınan emekli maaşlarında olduğu gibi istisna tanımak ya da faizlerde öngörüldüğü gibi ilgili anlaşmaya nispeten içeride daha düşük oran uygulamak suretiyle daha dar kullanabilmektedir.

Konunun diğer boyutu ise iç hukuk uygulamasının belirli bir gelirin ÇVÖ Anlaşmasındaki nitelendirmesi ile bağlı olmadığıdır. Belirli bir gelir ÇVÖ Anlaşmasında vergilendirme yetkisinin paylaşımına konu olan maddelerden biri kapsamında bir gelir unsuru olarak nitelendirilerek vergilendirme yetkisi mukim ya da kaynak ülke arasında paylaştırılabilir. Anlaşmada vergilendirme yetkisinin paylaşımı sırasında öngörülen gelir unsuru nitelendirmesi vergilendirme yetkisinin iç hukukta kullanılması sırasında bağlayıcı değildir. Anlaşmanın belirli bir gelir unsuru olarak nitelendirdiği gelir, iç hukuk uygulamasında farklı şekilde nitelendirilebilir. Örnek olarak, tüzel kişilerin sunduğu hizmetler açısından ilgili anlaşmada özel hüküm bulunmayan durumlarda anlaşmanın ticari kazançlara ilişkin maddesinden Türkiye'nin vergilendirme yetkisini alması halinde verilen hizmetin niteliğinin gerektirmesi koşuluyla iç hukukumuzda bu hizmetten elde edilen gelirlere serbest meslek kazançlarına ilişkin vergilendirme hükümleri uygulanabilecektir. Dolayısıyla, gerçek ve tüzel kişilerin sunduğu serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen kazançların vergilendirilmesinde ilgili anlaşmanın ticari kazançlar ya da serbest meslek kazançları maddesine göre vergilendirme yetkisinin Türkiye'ye ait olması durumunda bu kazançlar iç hukukumuzda tanımlanan gelir unsurlarına uygun şekilde vergilendirmeye tabi tutulacaktır.

4.2. Tevkifat Uygulaması

4.2.1. İç Hukuk Hükümleri

Serbest meslek faaliyetleri esas itibarıyla gerçek kişilerce icra edilen ve Gelir Vergisi Kanununun (GVK) 65 inci maddesinde tanımlandığı şekliyle 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.

GVK'nın 7 nci maddesi uyarınca 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.

GVK'nın 94 üncü maddesi uyarınca kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden (Noterlere serbest meslek faaliyetlerinden dolayı yapılan ödemeler hariç); ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, 18 inci madde kapsamına giren serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemelerden %17 ve diğerlerinden %20 oranında istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar.

Kurumlar Vergisi Kanununun (KVK) 30 uncu maddesinin birinci fıkrasında, dar mükellefiyete tabi kurumların fıkra da bentler halinde sayılan kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmış olup, söz konusu tevkifat oranı 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 3/2/2009 tarihinden itibaren; petrol arama faaliyetleri dolayısıyla sağlanacak kazançlarda %5, diğer serbest meslek kazançlarında %20 olarak belirlenmiştir.

Diğer yandan, GVK'nın 86 ncı maddesinin ikinci fıkrası uyarınca dar mükellefiyette, tamamı Türkiye'de tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan; ücretler, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratlar için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmez. KVK'nın 30/9 uncu maddesi uyarınca, ticari ve zirai kazançlar hariç olmak üzere 30 uncu maddeye göre vergisi kesinti yoluyla alınan kazanç ve iratlar için KVK'nın 24 veya 26 ncı maddelerine göre beyanname verilmesi veya 30 uncu madde kapsamına girmeyen kazanç ve iratlar için verilecek beyannamelere söz konusu kazanç ve iratların dahil edilmesi ihtiyaridir. Dolayısıyla, GVK ve KVK uygulaması açısından dar mükellefler tarafından Türkiye'de elde edilen serbest meslek kazançları üzerinden tevkifat yapılması durumunda bu kesinti nihai vergilemeyi teşkil edecektir.

4.2.2. ÇVÖ Anlaşmaları Hükümleri Kapsamında Tevkifat Yükümlülüğü

4.2.2.1. Faaliyetin Türkiye'ye Gelmeksizin Sunulması

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

4.2.2.2. Faaliyetin Türkiye’de Bir İş Yeri ya da Sabit Yer Vasıtasıyla Sunulması

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.

4.2.2.3. Hizmet ya da Faaliyetin Belirli Süreden Fazla Olması

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 unsuru 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 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 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.

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 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.

4.2.2.4 Ödemenin Türkiye’den Yapılmış Olması

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.

5. 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 zaman aşımı içinde başvurabileceklerdir.

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

6. Kaldırılan Genel Tebliğ

15/7/2015 tarihli ve 29417 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği (Seri No: 3) yürürlükten kaldırılmıştır.

7. Yürürlük

Bu Tebliğ yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

Tebliğ olunur.

Ekler