

S İ R K Ü L E R : 2 0 1 6 / 3 1

02.10.2016

**4 SERİ NO.LU ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARINI GENEL
TEBLİĞİNDE
ÖZELLİK ARZEDEN HUSUSLAR**

Resmi Gazete’de yayımladığı 26.09.2017 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren ve 3 seri no.lu tebliği yürürlükten kaldıran 4 seri no.lu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları genel tebliğinde, taraf diğer ülkenin mukimi gerçek ve tüzel kişilerin Türkiye’de icra ettikleri serbest meslek faaliyeti veya benzeri nitelikteki faaliyetler nedeniyle, elde ettikleri gelirlerin vergilendirilmesine ilişkin detaylı açıklamalar yapılmıştır. İdare bu tebliğ ile bazı görüşlerini değiştirmiş, tevkifat uygulanmayan haller, şarta bağlanmıştır.

1- Kalma Süresine İlişkin Değişiklik :

Faaliyetin icrası için yabancı uyruklu bir kişinin bir takvim yılı/mali yıl veya 12 aylık kesintisiz dönem içinde bir veya birkaç seferde toplam 6 ayı aşan bir süre veya 183 gün ya da bu süreden daha fazla Türkiye’de kalınması halinde vergilendirme hakkı Türkiye’ye ait bulunmaktadır.

İdarenin önceki görüşleri, diğer ülke teşebbüsünün Türkiye’de bulundurduğu personel sayısının, bulunulan gün sayısı ile çarpılarak 6 ay ya da 183 günün geçilip geçilmediğinin hesaplaması şeklinde idi. Bu Tebliğ ile kişi sayısının dikkate alınmayıp, Türkiye’de bulunulan toplam gün sayısına itibar edilmesi esas getirilmiştir. Örneğin, önceki uygulamada bir şirketten 10 kişi gelip 10 gün Türkiye’de kalmaları halinde kalınan süre (10 x 10 =) 100 gün olarak kabul edilmekte iken yeni tebliğ ile kişi sayısı dikkate alınmayarak toplam kalınan süre 10 gün olarak hesaplanmaktadır.

Kalma süresinin hesabında, Türkiye’de geçirilen tüm günler dikkate alınır. Sadece, Türkiye dışındaki iki ülke arasında yapılan seyahat sırasında, Türkiye’den transit yapılan günler hesaplama tabii tutulmaz.

2- Süre Hesabının Proje Kapsamında Dikkate Alınmasına İlişkin Değişiklik :

Tebliğ öncesinde diğer ülke mukimi/teşebbüsünün farklı projelerde veya başka şirketlerin işleri için Türkiye’de bulunması halinde proje ayırımı veya başka firmalar ayırımı yapılmaksızın, her ne şekilde olursa olsun, Türkiye’de kalınan toplam süre dikkate alınmakta idi. Yeni tebliğ ile hem proje bazında ve hem de başka şirketlerin işleri bazında ayırma gidilmiştir. Aynı veya bir birine bağlı proje kapsamında gerçekleştirilen faaliyetlere ilişkin kalma süresinin hesaplanmasında aynı veya bağlı projeler yönünden ifa edilen hizmetler birlikte değerlendirilmekte, **ayrı** projeler yönünden ise bu sürenin her bir proje için ayrı ayrı değerlendirilmesi gerekmektedir. Keza başka şirketlerin işleri nedeniyle Türkiye’de kalınan süre 183 günün hesabında nazara alınmayacak her proje veya şirket ayrı ayrı değerlendirilecektir.

3- Hizmet veya Faaliyet Süresinin Belirsizliği ile Sonradan Meydana Gelen Değişikliklere İlişkin İdarenin Görüşü :

Hizmet veya faaliyet süresinin uzaması, iş yeri veya sabit yer açılması ve hizmetin buraya atfedilmesi gibi sonradan meydana gelen değişiklikler kapsamında Türkiye'nin vergilendirme yetkisinin olduğu durumlarda hizmeti alan, vergi sorumlusu sıfatıyla önceki dönemleri de kapsayacak şekilde vergi tevkifatı yükümlülüğünü yerine getirecektir. Başka bir deyişle, işin başlangıcında yurt dışından gelen kişinin 183 günden az kalacağı planlanmakla birlikte işin bitiminde bu süre aşılmış ise mükellef zamanında ödenmeyen stopajdan sorumlu olacak ve ödeyecektir.

Diğer ülke mukiminin çifte vergilendirme önleme anlaşması kapsamında süreyi aşıp aşmadığı tespit edilemiyorsa ve tereddüt varsa tevkifatın baştan itibaren yapılıp ödenmesi gerekmektedir.

4) Türkiye'de Kalma Süresinin Belgelenmesi :

Diğer ülke mukiminin Türkiye'de kaç gün kaldığının belgelenmesi mükellefin sorumluluğundadır. Bu nedenle, yabancı uyruklu kişilerin Türkiye'de kalış sürelerinin Pasaport (giriş- çıkış damgası), otel faturaları, sözleşme v.s gibi belgelerle ispatlanması gerekmektedir. Kalış süresinin ispatlanmasında zorluk varsa işin başlangıcından itibaren tevkifat yapılmasında fayda vardır.

5- Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının İç Hukuk ile İlişkisi :

Gerçek ve tüzel kişilerin sunduğu serbest meslek faaliyetinden elde edilen kazançların vergilendirilmesinde çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının Serbest Meslek Faaliyetleri ile ilgili 14. Maddesi yanında 5. ve 7. Maddeleri de dikkate alınmalıdır. 14. Madde de belirtilen şartların gerçekleşmemesi halinde 7. Madde gereği vergilendirme yetkisinin Türkiye'de bulunması halinde iç hukukumuzda tanımlanan gelir unsurlarına uygun vergileme yapılacaktır.

Örneğin; anlaşmanın 14. Maddesinde "mukim olan bir gerçek kişi" ifadesi varsa tüzel kişiler kapsam dışındadır. Bu durumda 5. Maddeye bakılacak, bu madde de işyeri koşulu sağlanmış ise elde edilen kazanç 7. Maddeye göre ticari kazanç kabul edilecektir. Ancak bu durum tevkifat yapılmasına engel olmayacak, iç hukuk kurallarına göre tüzel kişiliğin faaliyeti serbest meslek olarak kabul edilip, %20 tevkifat yapılacaktır.

Tebliğde bu konu son derece karmaşık olarak anlatılmıştır. Özetle, yabancı uyruklu serbest meslek erbabı 12 aylık bir sürede Türkiye'de 183 den fazla kalmış ise vergi anlaşmalarının 5. Veya 7. Maddelerine atıf yapılması %20 stopaj uygulanmasına engel değildir.

6- Vergi Tevkifatının Yapılmayacağı Durumlarda Form Doldurma ve Vergi Dairesine Verme Zorunluluğu Getirilmiştir :

Çifte vergilendirme önleme anlaşmaları ve ekli protokolleri gereği düşük oranda tevkifat uygulanması ya da faaliyetin tevkifata tabi olmaması " **Mukimlik Belgesi**" nin alınması ve gerektiğinde ibraz şartına bağlanmıştır.

Diğer ülke mukimleri kendi ülkelerindeki yetkili makamlardan bu belgeyi alacaklar, aslı ile noter veya bu ülkedeki Türk Konsolosluklarına Türkçe tercümelerini tasdik ettirecekler, istenilmesi halinde bir örneğini Vergi Dairesine ibraz edeceklerdir. Ayrıca, Vergi sorumluları mukimlik belgesini yetkili makamlara ibraz etmek için muhafaza edecektir. Mukimlik Belgesinin İbraz edilememesi halinde,

diğer şartlar sağlanmış olsa dahi, iç mevzuat hükümleri uyarınca %20 tevkifat yapılması gerekecektir. Bir takvim yılına ilişkin mukimlik belgesi, izleyen yılın dördüncü ayına kadar geçerlidir.

Dolayısıyla, Mukimlik belgesinin alınması, Türk Konsoloslughuna tasdik ettirilmesi, saklanması ve istendiğinde yetkililere ibrazı son derece önem arz etmektedir.

Tebliğ ile, tevkifat gerektirmeyen durumlarda mukimlik belgesinin yanında form doldurma zorunluluğu da getirilmiştir.

Serbest meslek hizmetinin Türkiye’de verilmesi halinde ilgili ülke mukimince tebliğ ekinde (1) no.lu form doldurulacak, hizmet alımına başlandığı tarihten itibaren 30 gün içinde hizmeti alan vergi sorumlusuna verilecektir.

Vergi sorumluları ise tebliğ ekindeki (2) no.lu formu düzenleyecekler, (1) no.lu form ve varsa hizmet sözleşmesinin örneği ile birlikte, ödeme yapılmasından önce, bağlı olunan Vergi Dairesine vereceklerdir. Ödemenin kısım kısım yapılması halinde formların ilk ödemedен önce verilmesi yeterlidir. Aynı dönemde vergi tevkifatı 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 verenlerin isim listesi eklenmek suretiyle Vergi Dairesine verilebilir.

İlgili ülke mukiminin, Türkiye’de vergilendirilmemesi gerektiğinin anlaşıldığı durumda, tebliğ ekindeki (3) no.lu formu doldurarak mukimlik belgesi ile birlikte düzeltme zamanasını süresi içinde (şayet özel bir düzenleme yoksa) tevkif edilen verginin iadesi için ilgili Vergi Dairesine başvurabileceklerdir.

7- Mümkün Olduğunca Tevkifat Yapmakta Fayda Vardır.

Yeni Çıkarılan 4 Seri No.lu Tebliğ bir bütün olarak değerlendirildiğinde ÇVÖA’ sının Serbest Meslek istisna uygulanmasına ait şartları son derece zorlaştırılmaktadır. Bu şartların eksiksiz sağlanması oldukça zor gözükmektedir. Örneğın;

- Türkiye’de kalış süresinin pasaport veya başka belgelerle belgelenmesi gerekmektedir.
- Yabancı uyruklu kişi bulunduğu ülkedeki ilgili makamdan Mukimlik Belgesi alacak, bunu o ülkedeki Türk Konsoloslughuna tasdik ettirecek, tasdik edilen bu belgeyi noter aracılığı ile Türkçe’ ye tercüme ettirecektir.
- Türkiye’deki mükellef yukarıda 6. Bölümde açıklandığı şekilde (1), ve (2) numaralı formları vergi dairesine verecek ve vergi dairesi ile yakın temas halinde olacaktır.

Tüm bu şartların ve belgelerin sağlanması oldukça fazla zaman gerektirmektedir.

Bu durumda, mükelleflerin gelen hizmet faturaları üzerinden %20 stopaj yapıp ödemeleri en uygun yol olacaktır.

Faturasından tevkifat yapılan yabancı uyruklu kişi/şirket (3) no.lu formu doldurup ve gerekli belgeleri ekleyerek vergi dairesinden stopaj yolu ile ödenen verginin iadesini isteyebilir.

Saygılarımızla.