

**SERBEST MESLEK KAZANÇLARININ  
ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARINI KAPSAMINDA  
VERGİLENDİRİLMESİ**

**ÖZET** : Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği (Seri No:4)'te serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesine ilişkin açıklamalar yer almıştır.

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.

Türkiye'de icra edilen serbest meslek faaliyeti ve hizmet sunumuna ilişkin olarak sözleşme ya da ödeme yapıldığı sırada istihkak sahibi gerçek veya tüzel kişinin Türkiye'de ÇVÖ Anlaşmasında öngörülen süreyi aşacak şekilde kalıp kalmama durumu açıkça bilinmiyorsa ya da Türkiye'nin vergilendirme yetkisinin oluşmadığı açıkça tespit edilemiyorsa, faaliyet ve hizmetlere ilişkin olarak yapılan serbest meslek ödemeleri üzerinden vergi sorumluları vergi tevkifatı yapmak zorundadırlar.

26 Eylül 2017 tarihli ve 30192 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği (Seri No:4)'te 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 vergilendirilmesine ilişkin açıklamalar yer almıştır.



Tebliğde yer alan bazı özellikli durumlar aşağıdaki gibidir.

### **I- Serbest Meslek Kazançlarının Türkiye’de Vergilendirilmesi İçin Bağlama Kriteri**

Diğer ülke mukimi tarafından serbest meslek faaliyetinin Türkiye’de icra edilmesi durumunda, tarafların, ilgili anlaşma kapsamında vergilendirme yetkisinin dağıtımında aşağıdaki unsurlar belirleyici olmaktadır:

- **İş 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.

### **II-Tüzel Kişilerin Vergilendirilmesinde Gün Sayısı Uygulamasının Hesabında Değişiklik**

Daha önce 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 alınacağı belirtilmiştir.

### **III-Aynı veya bağlı proje kapsamında gerçekleştirilen faaliyetlerde Vergilendirme**

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.



#### IV- Vergi Kesintisi Yapılması

##### 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.

##### 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.

##### 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 unsurunu aşması durumunda bu hizmet ya da faaliyetler dolayısıyla elde edilen gelirlerin vergileme yetkisinin Türkiye'ye ait olması gündeme gelecektir. Bu durumda, söz konusu hizmet ya da faaliyetler karşılığında yapılan ödemeler üzerinden, anlaşmada vergi tevkifatına ilişkin özel bir sınırlama getirilmemiş ise, iç hukukumuzda öngörülen hükümler çerçevesinde vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Diğer taraftan, Türkiye'de icra edilen serbest meslek faaliyeti ve hizmet sunumuna ilişkin olarak sözleşme ya da ödeme yapıldığı sırada istihkak sahibi gerçek veya tüzel kişinin Türkiye'de ÇVÖ Anlaşmasında öngörülen süreyi aşacak şekilde kalıp kalmama durumu açıkça bilinmiyorsa ya da Türkiye'nin vergilendirme yetkisinin oluşmadığı açıkça tespit edilemiyorsa, faaliyet ve hizmetlere ilişkin olarak yapılan serbest meslek ödemeleri üzerinden vergi sorumluları vergi tevkifatı yapmak zorundadırlar.

#### 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.

#### V- 3 Seri No.lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliğinin yürürlükten kaldırılması

15.07.2015 tarih ve 29417 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "3 Seri No.lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği" yürürlükten kaldırılmıştır. Tebliğde; Almanya mukimi gerçek ve tüzel kişilerin serbest meslek faaliyetleri nedeniyle Türkiye'den elde ettikleri gelirlerin, Türkiye'nin iç mevzuat hükümleri uyarınca kaynakta kesinti suretiyle vergilendirilmiş olması ve ödenen bu verginin Türkiye - Almanya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasına göre iadesinin gerekmesi durumunda iade ile ilgili ne şekilde işlem yapılması gerektiği ile ilgili açıklamalarda bulunulmuştur.

#### VI- Mukimlik Belgesi İbrazi

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.



29.09.2017/119-5

## VII- 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/mal müdürlüğüne ilgili anlaşmada özel bir düzenleme yoksa düzeltme zamanaşımı içinde başvurabileceklerdir.

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

Tebliğ **26 Eylül 2017** tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir.

Saygılarımızla...

[“Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği \(Seri No: 4\)” tam metni için tıklayınız...>>>](#)

Mevzuat