

# ÇVÖ ANLAŞMALARININ UYGULAMASI TEBLİĞİ

Tarih : 13.10.2017  
Sirküler No : 17-36

S

İ

R

K

Ü

L

E

R

30192 sayı 26.09.2017 tarihli Resmi Gazete’de 4 seri no’lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği yayımlanmıştır. Tebliğin bazı önemli bölümleri aşağıdadır.

## **1-ÇVÖ Anlaşmaları Hükümleri Kapsamında Tevkifat Yükümlülüğü**

ÇVÖ Anlaşmasına taraf olan diğer ülke mukimi tarafından faaliyetin Türkiye’de icra edilmesi durumunda, tarafların, ilgili anlaşma kapsamında vergilendirme yetkisinin dağıtımında, sabit yer/iş yeri unsuru, kalma süresi unsuru, ödemenin Türkiye’de mukim olanlarca yapılması unsuru gibi bağlama noktalarını belirlemek gerekmektedir.

### **a. Faaliyetin Türkiye’ye Gelinmeksizin 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.***

### **b. 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.

### **c. 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.

### **d. 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.

**e.** 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:**

**ea.** 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.

**eb.** **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 verilmesi gerekmektedir.** Vergi sorumlularınca kısım kısım ödeme yapılması durumunda 1 no.lu form ile 2 no.lu formun ilk ödemededen önce vergi dairesine 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 verilebilir.

**ec. 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 olduğu durumlarda hizmeti alan, vergi sorumlusu sıfatıyla önceki dönemleri de kapsayacak şekilde vergi tevkifatı yükümlülüğünü yerine getirmelidir.

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

#### **f. 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.

#### **2-Teşebbüsler Yönünden Kalma Süresi Hesabı**

Tebliğde ÇVÖ Anlaşmalarının ele alınmasında dikkat edilmesi gereken hususlar açıklanırken diğer taraftan da Vergi İdaresinin Tebliğin yayım tarihinden (26.09.2017) sonra uygulamaya nasıl yön vereceğine ilişkin açıklamalar yer almaktadır.

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 (26.09.2017) sonra ise tüzel kişi ve teşebbüsler yönünden **süre hesabında, personel sayısı dikkate alınmaksızın** icra edilen faaliyet için Türkiye'de geçirilen gün sayısı dikkate alınacaktır.

#### **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: Kanada mukimi North Co. Türkiye'de mukim Bayrak AŞ.'ye bağlı bir proje için (A1 ve A2) sözleşmeleri ve Bayrak A.Ş. ile Türkiye'de mukim Cevher AŞ.'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 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 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 AŞ.'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.

### **3. 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.

Saygılarımızla,