

# “ Yurtdışından Sağlanan Serbest Meslek Hizmetleri ve Yeni Nesil Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları

**Hakan KEKLİKCI\***

## ÖZET

Türkiye’de mükellefiyeti bulunmayan yabancı kurumlarca elde edilen hasılatın kurumlar vergisi stopajına tabi olup olmadığının ve stopaj oranının tespitinde kazancın mahiyetine göre değerlendirme yapılmaktadır. Uygulamada danışmanlık niteliğindeki serbest meslek hizmetleri ile teknik bilgi ve tecrübe aktarımı niteliğindeki gayri maddi hak bedellerini birbirinden ayırmakta güçlükler yaşanmaktadır. Dolayısıyla yurt dışından sağlanan hizmetin mahiyetinin doğru olarak tayin edilebilmesi için alınan hizmetin niteliğinin doğru tanımlanması, ifade edilmesi ve sağlam destekleyici unsurlara dayandırılması gerekmektedir. Kazancın türünün net olarak ifade edilememesi durumunda vergi kaybına neden olduğu eleştirisine muhatap olunması muhtemeldir. Çalışmamızın konusunu yurtdışından sağlanan hizmetlerin birbirinden ayrılmasında karşılaşılan sorunlar, esas alınabilecek kriterler, uygulamada dikkat edilmesi gereken noktalar ve yeni nesil vergi anlaşmaları kapsamında yurtdışından alınan hizmetlerin vergilendirmesinde özellik arz eden diğer hususlar oluşturmaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Serbest Meslek Kazançları, Gayri Maddi Haklar, Ticari Kazanç, Mukimlik, Stopaj, Dar Mükellef, Model Anlaşma, 183 Gün.

**Jel Sınıflandırması:** H20, H25, H29

## SELF-EMPLOYMENT SERVICES PROVIDED FROM ABROAD AND NEW GENERATION AGREEMENTS ON PREVENTION OF DOUBLE TAXATION

### ABSTRACT

It is evaluated whether the revenue acquired by foreign organizations which are not taxpayers in Turkey is subject to corporate tax withholding tax and according to the nature of earnings in the determination of withholding rate. In practice, difficulties are encountered in separating self-employment services which have the characteristics of consulting, from intangible right amounts which have the characteristics of transferring technical knowledge and experience. Therefore, in order to determine the nature of the service provided from abroad correctly, the nature of the service provided must be defined and expressed accurately and must be based on firm supporting elements. In case the type of earnings cannot be expressed clearly, it is likely to be the object of the criticism of having caused tax losses. The subject of our study consists of problems encountered in the separation of services provided from abroad, criteria which may be taken as a basis, issues to consider in practice and other special issues regarding taxation of services provided from abroad within the scope of new generation tax agreements.

\* SMMM, Mazars-Denge Denetim YMM A.Ş – Müdür Yardımcısı

**Keywords:** Self-Employment Earnings, Intangible Rights, Commercial Earnings, Residence, Withholding tax, Limited Taxpayer, Model Agreement, 183 Days.

**Jel Classification:** H20, H25, H29

## GİRİŞ

Yurtdışından sağlanan hizmetlerde, hizmetin mahiyeti; hizmetten sağlanan kazancın vergilendirilmesinde (ya da vergilendirilmemesinde) çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları hükümleri kapsamında belirleyici unsurdur. Bu durum, mahiyeti, sağlam destekleyici unsurlara dayandırılmayan hizmet alımlarının idare tarafından farklı, mükellef tarafından farklı yorumlanmasına sebep olabilmektedir. OECD model anlaşmasının serbest meslek faaliyetlerinin vergilendirilmesiyle ilgili maddesi uygulamada karşılaşılan sorunlar nedeniyle model anlaşmadan çıkartılmasına rağmen çoğu vergi anlaşmasında hala -revize edilerek- bu maddeye yer verilmektedir.

## 1. KAZANÇ TÜRÜNÜN BELİRLENMESİ

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1. Maddesi'nde, kazancı kurumlar vergisine tabi kurumlar; sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıkları olarak sıralanmıştır. Aynı Kanun'un 3. Maddesi'nde ise, bu kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanların dar mükellef olarak addedileceği ve sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç üzerinden vergilendirilecekleri belirtilmiştir.

Dar mükellefiyete tâbi kurumlara yapılan ödemeler üzerinden kesilecek kurumlar vergisine ilişkin düzenleme ise Kurumlar Vergisi Kanunu 30. Maddesi'nde yapılmıştır, ilgili maddeye göre:

- Serbest meslek kazançları üzerinden,

- Ticarî veya zirai kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayri maddî hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden,

....

kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Dar mükelleflerin kazançlarının belirli şartlar altında beyan yöntemiyle vergilendirilmesi sağlanırken, Türkiye'de yerleşik olmamaları

ve çoğu zaman geçici olarak faaliyet göstermeleri gibi nedenlerle daha ziyade kendilerine kazanç sağlayanlar tarafından gerçekleştirilen ödemeler üzerinden stopaj usulü kullanılarak vergilendirilmesi sağlanmaktadır.

Yukarıda yer verilen hükümlerden anlaşılacağı üzere dar mükelleflerin Türkiye'de elde ettiği gelirler üzerinden Türkiye'de vergi alınabilecektir. Dar mükellefin elde ettiği kazancın vergilendirilmesinde öncelikle kazanç türü net bir şekilde ortaya konulmalı, sonrasında dar mükellefin mukimi olduğu ülke ile -mevcut ise- imzalanmış çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması hükümleri değerlendirilmelidir. Gerek çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında gerekse iç mevzuatta kazanç türüne göre vergilendirme kriterleri değişmektedir.

### 1.1. Serbest Meslek Faaliyetleri

Serbest meslek faaliyetlerinin tanımına hem mevzuatımızda Gelir Vergisi Kanunu'nda hem de model anlaşma da yer verilmiştir.

Mevzuatımızda Gelir Vergisi Kanunu 65. Madde'de serbest meslek faaliyeti: "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." şeklinde tanımlanmıştır.

Model anlaşmanın ilgili maddesinde ise serbest meslek teriminin "Doktorların, mühendislerin, mimarların, dişçilerin ve muhasebecilerin bağımsız faaliyetlerinin yanı sıra, özellikle bağımsız olarak yürütülen bilimsel, edebi, artistlik, eğitici ve öğretici faaliyetleri" kapsamına aldığı açıklanmıştır.

Görülebileceği üzere farklı düzenlemelerde yer verilen tanımlamalar birbirinden uzak değildir.

### 1.2. Gayri Maddi Haklar

Gayri maddi hakların tanımına da serbest meslek faaliyetlerinde olduğu gibi mevzuatımızda Gelir Vergisi Kanunu'nda ve de model anlaşmada yer verilmiştir.

Gayri maddi haklar; Türk vergi mevzuatında, gayrimenkul sermaye iradını tanımlayan Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. Maddesi'nde bahsi geçen haklardır. Bu haklar; maddedeki sırasıyla: gayrimenkul olarak tescil edilen haklar, arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı, almeti farika, marka, ticaret unvanı, her türlü teknik

resim, desen, model, plan, ile sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi haklar ve telif hakları olarak sayılabilir.

Model Anlaşmada ise gayri maddi hak bedelleri terimi için "Sinema filmleri ile radyo ve televizyon kayıtları dahil olmak üzere, edebi, sanatsal veya bilimsel her nevi telif hakkının, her nevi patentin, ticari markanın, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin kullanımı veya kullanım hakkı karşılığında veya sinai, ticari veya bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikimi için veya sinai, ticari veya bilimsel teçhizatın kullanımı veya kullanım hakkı karşılığında yapılan her türlü ödemeyi ifade eder." açıklamaları yapılmıştır.

### 1.3. Ticari Kazanç

Gelir Vergisi Kanunu 37. Maddesi'nde: Her türlü ticari ve sinai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazanç olarak tanımlanmıştır.

Model Anlaşma'nın ticari kazançların vergilendirilmesine ilişkin 7. Maddesi'ne göre bir akit devlet teşebbüsünün diğer akit devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunması sonucu elde ettiği kazancın, bu diğer devlette, işyerine atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere vergilendirilebileceği hükme bağlanmıştır. İşyerinin varlığından söz edilemediği durumlarda ise, vergilendirme hakkı sadece teşebbüsün mukimi olduğu akit devlete bırakılmıştır

İlgili maddede belirtilen "işyeri" 5. Madde'de "bir teşebbüsün işinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü işe ilişkin sabit bir yer (Yönetim yeri, şube, büro, fabrika, atölye, maden ocağı, petrol ve gaz kuyusu, taş ocağı ve doğal kaynakların çıkartıldığı herhangi bir yer)" olarak tanımlanmıştır.

### 1.4. Kazanç Türünün Tespiti

Yurt dışından sağlanan hizmet karşılığı yapılan ödeme serbest meslek niteliğinde bir hizmet karşılığında ödendi ise hizmetlerin icra edildiği süre veya süreler boyunca 12 aylık dönemde kesintisiz olarak 183 günden fazla Türkiye'de bulunmuşsa, çifte vergilendirme anlaşması hükümleri gereği üzerinden vergi hesaplanırken; 183 günden az bulunmuşsa üzerinden vergi hesaplanmamaktadır.

Bu sebepten serbest meslek ve gayri maddi

hak ayrımı net olarak ortaya koyulmayan, özellikle grup firmalarından gerçekleşen hizmet alımları idare tarafından aşağıda sıralanan argümanlar ile sürülerek gayri maddi hak bedeli (know how, lisans vb.) olarak nitelendirilebilmekte ve üzerinden stopaj hesaplanması gerektiği ileri sürülerek eleştiri konusu yapılabilmektedir:

- Ürünlerin kalitesini arttırmaya ve piyasada avantajlı konuma getirmeye yönelik olduğu ve dolayısıyla bu hususta faydalanılan her türlü bilgi ve tecrübünün gayri maddi hak (know-how) kapsamında değerlendirilmesi gerektiği,

- Sağlanan bilgi ve tecrübünün gizlilik ilkesi kapsamında gerçekleşmesi nedeniyle özel mülkiyet hakkı olarak değerlendirilmesi gerektiği,

- Gerçekleşen harcamaların verilen hizmetlerle ilgisinin olmadığı, şirketin bu hizmetlere ihtiyacının olmadığı ve bu hizmetlerden yararlanılmadığı,

- Hizmetin grup içinden alınmasının zorunlu olduğu, dolayısıyla grup içi tecrübe paylaşımının gerçekleştiği, (\*)

Yukarıda da yer verildiği gibi idare tarafından yurtdışından sağlanan hizmetlerin teknik bilgi ve tecrübe içerdiği varsayımıyla gayri maddi hak oldukları iddia edilebilmektedir. OECD'nin model vergi anlaşmaları konusunda yayınladığı rehberde teknik bilgi ve hizmet için yapılan ödemelerin birbirinden ayrılmasında aşağıdaki kriterlerin kullanılması önerilmektedir:

- Teknik bilgi anlaşmaları, ya mevcut ya da geliştirilecek bir teknik ve bilimsel bilginin aktarılmasını ve bu bilginin gizli tutulması için özel bir hüküm taşır.

- Hizmet anlaşmalarında, hizmet sağlayan özel bilgi ustalık ve uzmanlık kullanımını gerektiren (fakat hiçbir şekilde bunların devrini ya da kullanım izni vermeyi kapsamayan) bir iş yapmayı üstlenmektedir.

- Çoğunlukla, teknik bilgi sağlamayı üstlenen taraf, mevcut bilginin temin edilmesi dışında çok az şeyi üstlenmektedir. Halbuki; hizmet anlaşmalarında hizmet vermeyi üstlenen taraf, çoğunlukla, hizmeti yapmak için oldukça önemli ölçüde, hizmetin niteliğine bağlı olarak araştırma, proje, kontrol, çizim ve bunun gibi diğer gerekli işlerde çalışan elemanların ücret ve aylıkları ya da taşeronlara yapılan benzeri ödemelerden oluşan mas-

1 ERGENE, Rasim/ Yurt Dışı Grup Şirketlerinden Alınan Hizmetlerin Vergilendirilmesi, Yaklaşım, Sayı:217, Ocak 2011

raflara katlanmak zorunda kalmaktadır. (2)

Bir akit devlet teşebbüsünün diğer akit devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari/sınai faaliyette bulunması sonucu elde ettiği kazançlar ise şartların varlığı halinde ticari kazanç olarak vergilendirmeye tabi tutulacaktır.

Genel olarak yukarıda da açıklamaya çalıştığımız üzere alınan hizmetin niteliğinin doğru tanımlanması hizmet bedelinin vergilendirilmesi açısından önem arz etmektedir. Bu sebepten serbest meslek ve gayri maddi hak ayırımında hizmetin niteliği eleştiriye mahal vermeyecek şekilde sağlam bilgi ve belgelere dayandırılmalıdır.

## 2. UYGULAMADA KARŞILAŞILAN SORUNLAR

ilk aşama olan hizmetin niteliğini doğru tanımladığımızı varsayalım. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının ilgili hükümlerinden yararlanmak için bu yeterli midir?

Yurtdışından alınan hizmetin serbest meslek niteliğinde olduğu kabul edilse dahi idare tarafından:

- Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması hükümlerinden yararlanılabilmesi için mukimlik belgesi istenilmekte,

- Yurtdışı mukimi hizmet sağlayıcısının faaliyet icrası amacıyla Türkiye’de herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde 183 günü aşan bir süre kalıp, kalmayacağı bilinemeyeceğinden süre hesabı yapılmaksızın vergi tevkifatı yapılması, 183 günün altında kalınması durumunda iade alınması gerektiği verilen özelgelere kendisine görüş olarak yer bulmaktadır.

### 2.1. 183 Gün Hesaplamasında Dikkat Edilecek Hususlar

Aşağıda vergilendirmede kriter olan 183 gün hesabının yapılmasında özellik arz eden durumlara ilişkin özelgelere yer verilmiştir:

Gelir idaresi Başkanlığı 183 günün hesaplanmasına ilişkin olarak:

21.11.2011 tarihli özelgesinde;“...hizmetin Türkiye’ye gönderilen birden fazla personel vasıtasıyla icra edildiği durumda, bunların Türkiye’de toplam kalma süreleri dikkate alınacaktır...”

B.07.1.GİB.4.99.16.01.0-VUK-315-30 Sayılı 20/05/2011 Tarihli özelgesinde ise:

“Türkiye’de 12 aylık herhangi bir kesintisiz dönemde toplam 183 günden fazla sürede icra etmesi halinde Türkiye’nin de bu gelirleri vergileme hakkı doğmaktadır.”

Açıklamalarına yer vermiştir. Özelgede yer verilen açıklamalardan anlaşılacağı üzere 183 gün hesabına esas 12 aylık dönemde takvim yılı şartı aranmamakta ve hesap yapılırken aynı hizmet için gönderilen toplam personel sayısı dikkate alınmaktadır. Toplam personel sayısından kasıt aynı hizmeti vermek üzere gönderilen birden fazla personelin kaldığı toplam sürenin dikkate alınması gerektiğidir.

Sonuç olarak serbest meslek kapsamında değerlendirilen hizmetlerden Türkiye’de 183 günü aşmayacak şekilde yararlanılması ya da direkt yurtdışında yararlanılması durumunda ilgili hizmete karşılık ödenecek bedel üzerinden çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması hükümleri gereği stopaj hesaplanmayacaktır.

### 2.2. Mukimlik Belgesi

Model vergi anlaşmalarının birinci maddesinde “Bu Anlaşma, Akit Devletlerden birinin veya her ikisinin mukimi olan kişilere uygulanacaktır.” hükmü yer almaktadır.

ilgili hükümden anlaşılacağı üzere vergi anlaşmalarının konusu anlaşma ülkelerinde yerleşik olan kişilerin elde ettikleri gelirlerin vergilendirilmesidir. Bu durumda vergi anlaşmalarının “kime uygulanacağı ya da uygulanamayacağı” konusunda “kişi” ve “yerleşik olma” terimleri önem kazanmaktadır. Uygulamada genel olarak gelir elde eden kişinin nereden geldiğine ya da gelen faturanın kim tarafından düzenlendiğine faturanın adresine bakılarak, buna göre işlem yapılmaktadır. Bu işlem yanıltıcı olabilmektedir. Gerçek kişinin nerenin vatandaşı olduğundan ziyade nerede yerleşik olduğu önem arz etmektedir.

Mukimlik belgesi, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasına taraf diğer ülkede gelir elde eden bir kişinin, anlaşmada yer alan vergi avantajlarından yararlanmak istemesi halinde, ödemeyi yapacak diğer ülkedeki kişiye ibraz etmesi gereken ve kendi ülkesinde yerleşik (mukim) ve vergi mükellefi olduğunu gösteren bir belgedir.

2 [http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010\\_9789264175181-en#page659](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010_9789264175181-en#page659)

258 No.lu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde 257 No.lu Tebliğe de atıfta bulunulurak: "Mukimlik belgesinin, izleyen yılın dördüncü ayına kadar geçerli olduğu ve söz konusu belgenin her yıl yenilenmesi gerektiği belirtilmiştir. Bu belge, dar mükellef gerçek kişiler tarafından her yıl yenilenecek olup, dar mükellef kurumlar tarafından ise üç yılda bir yenilenecektir." açıklamalarına yer verilmiştir.

idare tarafından son dönemde verilen birçok özgede de mukimlik belgesinin öneminin özellikle vurgulandığı ve mukimlik belgesinin ibraz edilememesi halinde ilgili anlaşma hükümleri yerine iç mevzuat hükümlerinin uygulanacağı belirtilmektedir. Söz konusu özgelere ilgili kısımları aşağıda kısaca özetlenmiştir;

13.08.2012 tarihli ve B.07.1.GiB.4.06.16.01-125 [30-11/8]-831 sayılı "Yurt dışından alınan hizmetler için yapılan ödemelerden yapılacak tevkifat hk" başlıklı özgelde;

"Ayrıca, Anlaşma hükümlerinin iç mevzuata göre değişiklik getirdiği durumlarda, Anlaşma hükümlerinden yararlanabilmek için anılan Avusturya şirketinin Avusturya'da tam mükellef olduğunun ve tüm dünya kazançları üzerinden bu ülkede vergilendirildiğinin Avusturya yetkili makamlarından alınacak bir belge ile kanıtlanması ve bu belgenin aslı ile noterce veya Avusturya'daki Türk Konsolosluklarınca tasdik edilen Türkçe tercümesinin bir örneğinin vergi sorumlularına veya ilgili vergi dairesine ibraz edilmesi gerekmektedir. Mukimlik belgesinin ibraz edilememesi halinde ise ilgili Anlaşma hükümleri yerine iç mevzuat hükümlerimizin uygulanacağı tabiidir."

27.07.2012 tarihli ve B.07.1.GiB.4.06.16.01-125 [30-12/2]-781 sayılı "Yurtdışındaki firmadan alınan danışmanlık hizmeti nedeniyle yapılacak ödemelerin vergilendirilmesi hakkında hk" başlıklı özgelde;

"Anlaşma hükümlerinin iç mevzuata göre değişiklik getirdiği durumlarda, Anlaşma hükümlerinden yararlanabilmek için söz konusu Makedonya mukimi şirketin Makedonya'da tam mükellef olduğunun ve tüm dünya kazançları üzerinden bu ülkelerde vergilendirildiğinin yetkili makamlarından alınacak bir belge ile kanıtlanması ve bu belgenin aslı ile noterce veya bu ülkelerdeki Türk Konsolosluklarınca tasdik edilen Türkçe tercümesinin bir örneğinin vergi sorumlularına veya ilgili vergi dairesine ibraz edilmesi gerekmektedir."

Özellikle büyük ölçekli uluslararası firmaların

yurtdışı ile sıklıkla faaliyeti kapsamında hizmet alım ya da satımı içerisinde olduğu düşünüldüğünde yurtdışında mukim tüm firmalardan mukimlik belgesi temin edilmesi bu belgenin duruma göre her yıl ya da üç yılda bir yenilenmesi ticari faaliyetin sürdürülebilirliğini zora sokabilecektir. Bu sebepten çoğu firma bu tür hizmet alımlarının vergilendirilmesinde çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasında yer alan hükümler kapsamında işlem tesis ederken; mukimlik belgesini temin etmemektedir.

Herhangi bir inceleme sırasında mukimlik belgesi temin edilirse daha önceki dönemlerde çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması hükümlerinden yararlanılması eleştiri konusu yapılabilir mi? Bize göre düzenlemenin özü gereği hizmetin alındığı dönemde anlaşma tarafı ülke mukimi olduğunun usulüne uygun şekilde kanıtlanması durumunda eleştiri konusu yapılmamalıdır. Fakat daha önce temin edilmemiş mukimlik belgelerinin herhangi bir vergi incelemesi sırasında 15 günlük süre ya da talep edilecek ek süre içerisinde temin edilmesinin zor olacağı unutulmamalıdır.

Sonuç olarak çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması hükümlerinden yararlanmak isteyenlerin tam mükellef oldukları ülkenin yetkili makamlarından mukimlik belgesi almaları gerekmekte bu belgenin aslını ve noter veya Türk Konsoloslukları tarafından tasdik edilen Türkçe tercümesinin müşteri firmaya veya ilgili vergi dairesine ibraz edilmesi gerekmektedir. Yurtdışından alınan hizmetlere ilişkin olarak çifte vergilendirmeyi önleme anlaşma hükümlerinden yararlanabilmesi için ilgili ülkenin yetkili makamlarından alınan mukimlik belgelerini gerektiğinde yetkili makamlara ibraz etmek üzere muhafaza edilmesi gerekmektedir. Mukimlik belgesinin ibraz edilememesi durumunda ise ilgili anlaşma hükümleri yerine iç mevzuat hükümleri uygulanacaktır.

### 2.3. Stopaj Hesaplanması Gereken Dönem

Genel olarak anlaşma tarafı diğer ülke mukiminden sağlanan hizmet karşılığı yapılan ödeme serbest meslek niteliğinde bir hizmet karşılığında ise hizmetlerin icra edildiği süre veya süreler boyunca 12 aylık dönemde kesintisiz olarak 183 günden fazla Türkiye'de bulunulmuşsa, çifte vergilendirme anlaşması hükümleri gereği üzerinden vergi hesaplanır; 183 günden az bulunulmuşsa üzerinden vergi hesaplanmaması gerektiğine yukarıda değinmiştik. idarenin konuya ilişkin verdiği bir takım görüşlerde ise 183 gün hesabının hizmetin alındığı dönemde kesin olarak yapılamayaca-

ğından hareketle önce tevkifat yapılması 183 günün altında kalınması durumunda iade istenmesi gerektiği açıklamalarına yer verilmiştir.

Örnek olarak B.07.1.GiB.4.99.16.01.0-VUK-315-30Sayılı20/05/2011 Tarihli özelgede:

“Faaliyetin Türkiye’de icra edilmesi durumunda ise, yaptıkları serbest meslek ödemeleri üzerindeki vergi tevkifatı yapmak zorunda olan vergi sorumluları, tevkifat yükümlülüğünün doğduğu sırada, istihkak sahibi teşebbüsün faaliyet icrası amacıyla Türkiye’de herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde 183 günü aşan bir süre kalıp kalmama durumunu bilemeyeceğinden Türkiye’de faaliyet icrası için kalınan süreye bakılmaksızın söz konusu ödemeler üzerinden vergi tevkifatını yapmak durumundadırlar.” açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu açıklama doğrultusunda işlem tesis edilmesi durumunda: alınan hizmet serbest meslek niteliğinde olsa dahi 183 gün koşuluna önce tevkifat yapılacak 183 günün altında kalınması durumunda iade istenecektir. iadenin yurtdışında mukim firma tarafından istenmesi gerektiği de düşünüldüğünde görüş uygulanabilir olmaktan çıkmaktadır.

#### 2.4. Yeni Nesil Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Serbest Meslek Faaliyetleri

OECD model anlaşmasının serbest meslek faaliyetlerinin vergilendirilmesiyle ilgili maddesi uygulamada karşılaşılan sorunlar nedeniyle model anlaşmadan çıkartılmasına rağmen çoğu vergi anlaşmasında hala (revize edilerek) bu maddeye yer verilmektedir. Türkiye’nin taraf olduğu-revize yeni imzalanan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının 14. Madde hükmüne göre, anlaşma ülkesi **gerçek kişilerin** Türkiye’de sabit bir yerden verdikleri ya da Türkiye’de 12 aylık bir kesintisiz dönemde, 183 günden daha fazla süre kalarak verdikleri hizmetler Türkiye’de vergilendirilebilecektir. Yeni imzalanan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının serbest meslek faaliyetlerinin düzenlendiği 14. Maddesi’nde teşebbüsler kapsam dışı bırakılmış gerçek kişiler için ise uygulama aynen devam ettirilmiştir:

Konuya ilişkin olarak Türkiye ile Almanya arasında imzalanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması’nın 14. Maddesi’ni inceleyelim:

#### Eski Anlaşma:

“Bir Akit Devlet **mukiminin** serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde ettiği gelir, bu faaliyetler diğer Akit Devlette icra edilmedikçe, yalnız ilk

bahsedilen Devlette vergilendirilecektir.”

#### Yeni anlaşma:

“Bir Akit Devletin **mukimi olan bir gerçek kişinin** serbest meslek hizmetleri veya bağımsız nitelikteki diğer faaliyetleri dolayısıyla elde ettiği gelir, yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir.”

Görüleceği üzere anlaşmanın eski halinde 14. Madde hükümleri mukimleri kapsamına alırken yeni halinde mukimi olan gerçek kişileri kapsamına almıştır.

Bu sebepten Türkiye’de faaliyette bulunan yurt dışında yerleşik kişilerin elde ettikleri serbest meslek kazançlarının, gerçek kişi mi yoksa teşebbüs olarak mı vergilendirileceği önem arz etmektedir.

Örneğin; Türkiye’de faaliyette bulunan yurt dışında yerleşik kişinin vergilendirilmesinde Türkiye ile İsviçre arasında imzalanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması’nın 7.Maddesi’nde düzenlenen ticari kazanç hükümlerinin mi yoksa 14. Maddesi’nde düzenlenen serbest meslek faaliyetleri hükümlerinin mi uygulanacağını belirlenebilmesi için öncelikle hizmeti verenin gerçek kişi mi yoksa teşebbüs mü olduğu belirlenmelidir. ilgili anlaşmanın 14. Madde hükmüne göre İsviçre’de mukim gerçek kişilerin Türkiye’de sabit bir yerden verdikleri ya da Türkiye’de 12 aylık bir kesintisiz dönemde, 183 günden daha fazla süre kalarak verdikleri hizmetler Türkiye’de vergilendirilebilecektir. Görüleceği üzere, Türkiye’nin imzaladığı çoğu anlaşmadan farklı olarak teşebbüslerden bahsedilmemektedir.

Aynı anlaşmanın 5.Maddesi’nin 3/b fıkrasında:“Bir teşebbüs tarafından, çalışanları veya teşebbüs tarafından bu amaçla görevlendirilen diğer personel aracılığıyla bir Akit Devlette ifa edilen ve bir 12 aylık dönemde kesintisiz altı ayı aşan bir süre veya sürelerde devam ederse (aynı veya bağlı projeler için) danışmanlık hizmetleri de dahil, hizmetler” in de işlerin yürütüldüğü sabit yer sayılacağı açıklanmıştır. Yani, gerçek kişi 183 günden daha uzun süre kalarak serbest meslek faaliyetinde bulunursa, 14. Maddeye göre vergilendirilirken, teşebbüslerin aynı hizmet için 183 günden fazla süre kalmaları halinde, anlaşmanın 7.Maddesi’ne göre (ticari kazançları açıklayan hükümleri) vergilendirileceklerdir.

Bu durumda serbest meslek hizmetini alan yerli firmanın hizmet bedeli üzerinden stopaj so-

rumluluğu olmayacaktır. Peki hizmeti sağlayan firmanın 183 günden fazla kalması ve kazancı üzerinden vergi beyan etmemesi durumunda hizmeti alan firmanın sorumluluğu nedir? Yürürlükteki hükümler uyarınca hizmeti alan firmanın herhangi bir sorumluluğu olmamakla birlikte uygulamada karşılaşılan ve karşılaşılabilecek sorunlar nedeniyle, konuya ilişkin yeni düzenlemeler getirilene dek idare tarafından hizmeti alan açısından da eleştiri konusu yapılması muhtemeldir.

Kaldı ki idarenin yakın zamanda verilmiş (21.08.2013 tarih 93767041-125[30-2012/5]-166 sayılı) Almanya'dan(Türkiye ile Almanya Arasında imzalanan anlaşma yeni nesil vergi anlaşmasıdır) alınan serbest meslek hizmetinin vergilendirilmesine ilişkin özelgesinde:

“Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması Yö-  
nünden:

Türkiye Cumhuriyeti ile Almanya Federal Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması, 01.01.2011 tarihinden itibaren uygulanmak üzere 01.08.2012 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Özelge talep formu ekinde gönderilen faturadan anlaşıldığı üzere firmanız Almanya'da mukim olan şirketten mühendislik hizmeti almıştır. Bu kapsamda verilecek mühendislik hizmetlerinin, Türkiye-Almanya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nın “Ticari Kazançları” düzenleyen bir örneği ekli 7 nci maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir. Diğer taraftan bu tür kazançlar gerçek kişiler tarafından elde edildiğinde, konunun 7. Madde kapsamında değil, Anlaşma'nın “Serbest Meslek Faaliyetleri”ni düzenleyen 14. Maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Buna göre, Almanya mukimi şirket tarafından elde edilen geliri vergilendirme hakkı Almanya'ya ait olup, bu gelirin Türkiye'de vergilendirilebilmesi için, Almanya mukimi şirketin ticari faaliyetini Türkiye'de sahip olduğu bir iş yeri vasıtasıyla gerçekleştirmesi gerekmektedir. “işyeri” tanımı ise, Anlaşma'nın bir örneği ekli “işyeri” başlıklı 5 inci maddesinde yapılmış olup, hangi hallerde diğer devlette bir işyeri oluşacağı açıkça belirtilmiş olup bu maddenin üçüncü fıkrasının (b) bendinde, bir Akit devlet teşebbüsünün, çalışanları veya teşebbüs tarafından bu amaçla görevlendirilen diğer personel aracılığıyla diğer Akit Devlette ifa edeceği ve herhangi bir 12 aylık dönemde toplam altı ayı

aşan bir süre devam eden hizmet tedariklerinin diğer devlette iş yeri vasıtasıyla verilmiş hizmet olarak kabul edilmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır. Bu kapsamda, Anlaşma uyarınca Almanya mukimi şirket tarafından verilen mühendislik hizmetlerinin Türkiye'de vergilendirilebilmesi için gerekli olan işyeri oluşma ölçütünün değerlendirilmesinde, yalnızca fiziki olarak işyeri oluşmasının dikkate alınmaması, söz konusu Almanya mukimi şirketin personeli aracılığı ile Türkiye'de vereceği mühendislik hizmetlerinin de Anlaşmanın 5 inci maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendinde yer almış olan süre koşulunun gerçekleşmesi halinde Almanya'da yerleşik şirket için Türkiye'de işyeri vasıtasıyla verilen hizmet olarak değerlendirilmesi ve vergilendirmenin iç mevzuat hükümlerine göre yapılması gerekmektedir.

Türkiye'de icra edilen söz konusu mühendislik hizmetleri dolayısıyla Alman mukimi firmaya ödeme yapılması sırasında, söz konusu firmanın faaliyet icrası amacıyla yukarıda belirtilen toplam altı aylık süre içerisinde kalıp kalmama durumu bilinemeyeceğinden, diğer bir ifadeyle, Alman mukimi firmanın aynı dönemde Türkiye'de başkalarına da hizmet verebileceği ihtimali dikkate alınarak, anılan ödemeler üzerinden vergi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Bu şekilde, Türkiye'de hizmet icrası başlangıçta altı ayı aşmadığı için vergi tevkifatı yapmayan vergi sorumlularının vergi idaresi tarafından cezai yaptırımla karşılaşmalarının önüne geçilmiş olmaktadır. ”

Açıklamalarına yer verilmiştir. ilgili özelge de işyeri vasıtasıyla gerçekleşen hizmetlerin ticari kazanç hükümleri doğrultusunda vergilendirilmesi gerektiği açıklanmış lakin hizmeti alan yerli firmanın stopaj yapması gerektiği sonucuna varılmıştır. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması hükümleri gereğince ticari kazancı elde eden Alman mukimi firmanın vergilendirilmesi gerekirken idarenin karşısında muhatap bulamaması ve konuya ilişkin henüz yeterli yasal düzenlemenin mevzuatımızda yer almaması nedenleriyle çözüm yine yerli firmanın kaynakta vergilendirilmesinde bulunmuştur. Yukarıda açıkladığımız sebeplerden bu görüşe katılmamız mümkün değildir.


## SONUÇ

Yukarıda açıklandığı üzere özellikle bilgi ve tecrübe aktarımı içeren hizmetlerin niteliğinin belirlenmesinde uygulamada güçlük yaşanmakta, bir hizmetin serbest meslek hizmeti mi gayrimaddi hak bedeli mi yoksa ticari kazanç mı olduğunun tespiti zorlaşmaktadır. Serbest meslek olarak de-

ğerlendirilen alımlar için gerçekleşen ödemeler üzerinden stopaj hesaplanmasına gerek yok iken yukarıda detayları verilen şartların sağlanmasına bağlı olarak- gayri maddi hak olarak değerlendirilen alımlar için gerçekleşen ödemeler üzerinden stopaj hesaplanarak beyan edilmektedir. Dolayısıyla yurt dışından sağlanan hizmetin mahiyetinin doğru olarak tayin edilebilmesi için alınan hizmetin niteliğinin doğru tanımlanması ve ifade edilmesi büyük önem arz etmektedir.

Yurt dışından sağlanan hizmetlerde çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması hükümlerinden yararlanılabilmesi için usulüne uygun şekilde mukimlik belgesi temin edilmelidir.

idare, "183 gün hesaplaması hizmet alımı sırasında kesin olarak yapılamayacağından hareketle hizmet alımı sırasında vergi hesaplanmalı, 183 günü aşmaması durumunda iade istenmelidir." görüşündedir. Bu görüş, iadeyi isteyen olanın hizmeti veren olduğu düşünüldüğünde uygulama da güçlülere sebep olacaktır.

Yeni nesil vergi anlaşmalarında 14. Madde'nin yalnızca gerçek kişileri kapsamına alması ve teşebbüslerin ticari kazanç hükümlerine göre değerlendirilmesi ile ilgili olarak özelgelerde çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması hükümlerine aykırı olarak verilen görüşlerin zamanla düzeleceği kanısındayız. 

#### KAYNAKÇA

- ÖCAL, Erdoğan/ Vergi Anlaşmalarında Kişi, Teşebbüs ve Mukimlik, <http://www.vergisorumlari.com.tr/yazi.aspx?yazino=50>, 20.11.2013

- ÖZ, Erdoğan/ Yurtdışından Gelen hizmet Faturalarının Vergilendirilmesi, <http://www.ertadenetim.com/2011/12/yurt-disindan-gelen-hizmet-faturalarinin-vergilendirilmesi/>, 21.11.2013

- MAÇ, Mehmet/Kurumlar Vergisi Kitabı, 3. Baskı, Sayfa: 805

- GÜÇ ALİOĞLU, Özlem/Grup Şirketlere Yapılan Ödemelerde Know How iddiası, [http://www.pwc.com.tr/tr\\_TR/TR/microsite/transfer-pricing/yayinlar/2009/pages/Ozlem-Guc-Alioglu-24122009-Grup-sirketlerine-yapilan-hizmet-odemeleri-icin-know-how-iddiasi.pdf](http://www.pwc.com.tr/tr_TR/TR/microsite/transfer-pricing/yayinlar/2009/pages/Ozlem-Guc-Alioglu-24122009-Grup-sirketlerine-yapilan-hizmet-odemeleri-icin-know-how-iddiasi.pdf) 27.11.2013

- GÜNDÜZ, Zeki/ Know How mı, Danışmanlık mı, <http://www.dunya.com/know-how-mi,-danismanlik-mi-stopaj-var-mi,-yok-mu-141020yy.htm>, 24.11.2013

- ERGENE, Rasim/Yurt Dışı Grup Şirketlerinden Alınan Hizmetlerin Vergilendirilmesi, Yaklaşım, Sayı:217, Ocak 2011

- AYDIN, Elif/Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında Serbest Meslek Kazançları, [http://www.vergidegundem.com/documents/10156/422069/araklik2011\\_makale1.pdf](http://www.vergidegundem.com/documents/10156/422069/araklik2011_makale1.pdf), 20.11.2013

- ÖCAL, Erdoğan/ Hizmet Bedeli Gayri Maddi Hak Bedeli Karmaşası, <http://www.dunya.com/hizmet-bedeli-gayri-maddi-hak-bedeli-karmasasi-104607h.htm>, 27.11.2013

- GÜNDÜZ, Zeki/Mukimlik Belgesi Sonradan Alınamaz mı, <http://www.dunya.com/mukimlik-belgesi-sonradan-alinamaz-mi-153163yy.htm>, 20.11.2013