

4 Seri No'lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliğ Taslağı'na İlişkin TUSIAD Görüşleri

1- Serbest meslek kazancı tanımı ve serbest meslek kazancı-royalty ayrımı OECD Yorumları esas alınarak Tebliğ içinde detaylı olarak anlatılmalıdır.

OECD Yorumları kitabında yer alan söz konusu bölümüm Türkçe çevirisi aşağıda yer aldığı gibidir;

“11. Endüstriyel, ticari ve bilimsel tecrübeye dayanan bilgilerin kullanılması karşılığı elde edilen gelirlerin gayri maddi hak bedeli olarak sınıflandırılmasında, 2. fıkra know-how konseptine işaret eder. Birçok özel kurum ve yazar farklı know-how tanımları yapmışlardır. Endüstriyel, ticari ve bilimsel tecrübeyle ilgili bilgi için yapılan ödeme ifadesi, patentleştirilmemiş ve diğer IP hakları içinde yer almayan belirli bir bilginin devri anlamında kullanılır. Bu genellikle bir işletme operasyonunda pratik uygulaması olan, önceki tecrübeden doğan ve ifşası ile ekonomik bir çıkar doğuran ifşa edilmemiş endüstriyel, ticari ve bilimsel nitelikli bilgiye tekabül eder. Tanımlama önceki tecrübeyle ilgili bilgiyle ilgili olduğundan, bu madde ödeme yapanın talebi üzerine gerçekleştirilen hizmet icrası neticesinde ortaya çıkan yeni bilgi karşılığı yapılan ödemeyi kapsamaz.

11.1. Know-how sözleşmesinde, taraflardan biri diğerine, halka açıklamadan kendi hesabına kullanmak üzere, kendisine ait özel bilgi ve tecrübeyi aktarmayı kabul eder. Bu sözleşmede veren tarafın verilen formülün uygulanmasında herhangi bir rol üstlenmesi zorunlu olmadığı gibi sonucu garanti etmesi durumu da yoktur.

11.2. Bu sözleşmeler hizmet sağlama sözleşmelerinden farklı olup hizmet sağlama sözleşmelerinde taraflardan biri diğer taraf için kendisine ait olan mutlak ustalık ile bir iş icra etmeyi üstlenir. Bu ödemeler genellikle madde 7 kapsamına girer.

11.3. Bazı durumlarda know-how ödemeleri ile hizmet sağlama karşılığı yapılan ödemeleri birbirlerinden ayırmak pratik güçlükler yaratır. Aşağıdakiler bu ayırmada kullanılabilecek ölçütlerdir;

- Know-how sözleşmeleri, zaten elde mevcut olan, 11. fıkarda tanımlanan bilginin tedarik edilmesi veya bu tür bir bilginin geliştirildikten veya oluşturulduktan sonra tedarik edilmesi ile ilgili olup bilgilerin gizliliği ile ilgili hükümler içerir.

- Hizmet sağlama sözleşmelerinde ise, tedarikçi gerekli olan kendisine ait özel bilgi, ustalık ve tecrübeyi karşı tarafa devretmeksizin kullanmak suretiyle, diğer taraf için bir faaliyeti icra etmeyi üstlenir.

- Know-how sağlama ile ilgili çoğu durumda, sözleşmeye göre tedarikçi tarafından, mevcut olan bilginin sağlanması veya mevcut materyalin tekrar üretimi dışında yapılacak olan kayda değer bir iş olmaz. Buna karşın, hizmet sağlama sözleşmeleri ile ilgili durumların büyük çoğunluğunda, tedarikçi sözleşmeden kaynaklanan sorumluluğunu yerine getirmesi için çok daha büyük masraflara katlanmaktadır. Örneğin, verilecek olan hizmetin yapısına göre, tedarikçi araştırma, dizayn, test,

TUSIAD
AVRUPA İŞ DÜNYASI
KONFEDERASYONU
BUSINESSEUROPE
ÜYESİDİR

İstanbul
Meşrutiyet Caddesi,
No:46 Tepebaşı 34420
İstanbul - Türkiye
T +90 (212) 249 19 29
F +90 (212) 249 13 50
E tusiad@tusiad.org

Ankara
İran Caddesi No: 39/4
Gaziosmanpaşa 06700
Ankara - Türkiye
T +90 (312) 468 10 11
F +90 (312) 428 86 76
E ankoffice@tusiad.org

Brüksel
Avenue des Gaulois, 13
B - 1040 Brussels
T +32 (2) 736 40 47
F +32 (2) 736 39 93
E bxloffice@tusiad.org

Washington, D.C.
2101 L Street NW, Suite 800
Washington, DC 20037 - USA
T +1 (202) 776 77 70
F +1 (202) 776 77 71
E usoffice@tusiad.org

Berlin
Märkisches Ufer, 28
Berlin 10179 Germany
T +49 (30) 28 878 6300
F +49 (30) 28 878 6399
E berlinoffice@tusiad.org

Paris
33, rue Galilée 75116
Paris - France
T +33 (1) 44 43 55 35
F +33 (1) 44 43 55 46
E parisoffice@tusiad.org

Londra
26 Dover Street, London, W1S 4LY
T: + 44 207 763 71 03
F: + 44 207 763 71 01
E: tusiadlondon@tusiad.org

Pekin
European Union Chamber of
Commerce in China
Beijing Lufthansa Centre
Office C-319, 50 Liangmaqiao Road,
Chaoyang District Beijing 10025 P.R. Ct
T +86 (10) 6462 2066 ext. 65/51
F +86 (10) 6462 320
E tusiad.china@europeananchamber.com

www.tusiad.org

çizim ve diğer ilgili faaliyetler için istihdam edilen elemanlar nedeniyle ücret ve diğer ödemelere veya benzer faaliyetleri gerçekleştirmek üzere kullanılacak taşeronlara yapılacak olan ödemelere katlanmak zorunda kalmaktadır.

11.4. Aşağıda örnekleri yer alan ödemeler, know-how sağlama karşılığı değil, hizmet sağlama karşılığı elde edilen gelirlerdir;

- Satış sonrası hizmet sunumu karşılığı sağlanan ödemeler,

-Garanti kapsamında satıcı tarafından alıcıya sağlanan hizmet karşılığı yapılan ödemeler,

- Saf teknik yardım karşılığı yapılan ödemeler,

-Genel olarak mevcut olan bilgi dışında özellikle ödeme yapan için geliştirilen potansiyel müşteri listeleri karşılığı yapılan ödemeler (ödeme yapılanın özellikle bir ürün veya servis sattığı gizli müşteri listesi karşılığı yapılan ödeme know-how ödemesidir. Çünkü bu bilgi ödeme yapılanın bu tür müşteriler ile nasıl bir ilişki içinde bulunduğu ticari tecrübeyi kapsar.

- Bir mühendis, avukat veya muhasebeci tarafından verilen bir görüş karşılığı yapılan ödemeler,

- Sıkça sorulan sorulara veya sıkça karşılaşılan genel sorunlara cevap bulmak üzere, teknisyenlerle elektronik diyalog için veya bilgisayar bağlantı yoluyla kullanıcılara gizli olmayan bilgi içeren yazılım sunan sorun çözücü bir bilgi bankasına girmek için, elektronik olarak sağlanan tavsiye karşılığı yapılan ödemeler,

..... “

Bu izahat esas alınarak, alınan tasarım, dizayn, test, mühendislik ve teknik danışmanlık hizmetlerinin serbest meslek hizmet alımı olduğu açıkça tebliğde belirtilmeli ve bu yönde yapılacak hatalı vergi ihtilaflarının önüne geçilmelidir.

2- Grup içi hizmetlerin, maliyet dağıtım sözleşmeleri kapsamında ödenen payların serbest meslek kazancı mı yoksa royalty mi olduğu açıklığa kavuşturulmalı, gereksiz ihtilafların önüne geçilmelidir.

Son dönemlerde yurt dışından alınan grup içi hizmetlerin, doğrudan bu hizmetler royalty'dir yaklaşımı ile cezalı stopaj vergilemesi yapılması şeklindeki eleştirilere sıkça rastlanmaktadır. Hesaplanma şekli genellikle maliyet artı belirli bir kar marjı şeklinde olan, yurt dışındaki merkezi şirketlerden tedarik edilen bu hizmetlerin, bizatihi hesaplanma şekli ve içeriği dikkate alındığında bu gelirlerin aktif gelir oldukları ve serbest meslek hizmeti oldukları açıktır. Bu durumun genel tebliğde açıklanması ve bu yöndeki gereksiz ihtilafların önlenmesinde yararlı olacaktır.

TÜSİAD
AVRUPA İŞ DÜNYASI
KONFEDERASYONU
BUSINESSEUROPE
ÜYESİDİR

İstanbul
Meşrutiyet Caddesi,
No:46 Tepebaşı 34420
İstanbul - Türkiye
T +90 (212) 249 19 29
F +90 (212) 249 13 50
E tusiad@tusiad.org

Ankara
İran Caddesi No: 39/4
Gaziosmanpaşa 06700
Ankara - Türkiye
T +90 (312) 468 10 11
F +90 (312) 428 86 76
E ankoffice@tusiad.org

Brüksel
Avenue des Gaulois, 13
B - 1040 Brussels
T +32 (2) 736 40 47
F +32 (2) 736 39 93
E bxloffice@tusiad.org

Washington, D.C.
2101 L Street NW, Suite 800
Washington, DC 20037 - USA
T +1 (202) 776 77 70
F +1 (202) 776 77 71
E usoffice@tusiad.org

Berlin
Märkisches Ufer, 28
Berlin 10179 Germany
T +49 (30) 28 878 6300
F +49 (30) 28 878 6399
E berlinoffice@tusiad.org

Paris
33, rue Galilée 75116
Paris - France
T +33 (1) 44 43 55 35
F +33 (1) 44 43 55 46
E parisoffice@tusiad.org

Londra
26 Dover Street, London, W1S 4LY
T: + 44 207 763 71 03
F: + 44 207 763 71 01
E: tusiadlondon@tusiad.org

Pekin
European Union Chamber of
Commerce in China
Beijing Lufthansa Centre
Office C-319, 50 Liangmaqiao Road,
Chaoyang District Beijing 10025 P.R. Ct
T +86 (10) 6462 2066 ext. 65/51
F +86 (10) 6462 320
E tusiad.china@european-chamber.com

www.tusiad.org

TÜSİAD
AVRUPA İŞ DÜNYASI
KONFEDERASYONU
BUSINESSEUROPE
ÜYESİDİR

İstanbul
Meşrutiyet Caddesi,
No:46 Tepebaşı 34420
İstanbul - Türkiye
T +90 (212) 249 19 29
F +90 (212) 249 13 50
E tusiad@tusiad.org

Ankara
İran Caddesi No: 39/4
Gaziosmanpaşa 06700
Ankara - Türkiye
T +90 (312) 468 10 11
F +90 (312) 428 86 76
E ankoffice@tusiad.org

Brüksel
Avenue des Gaulois, 13
B - 1040 Brussels
T +32 (2) 736 40 47
F +32 (2) 736 39 93
E bxoffice@tusiad.org

Washington, D.C.
2101 L Street NW, Suite 800
Washington, DC 20037 - USA
T +1 (202) 776 77 70
F +1 (202) 776 77 71
E usoffice@tusiad.org

Berlin
Märkisches Ufer, 28
Berlin 10179 Germany
T +49 (30) 28 878 6300
F +49 (30) 28 878 6399
E berlinoffice@tusiad.org

Paris
33, rue Galilée 75116
Paris - France
T +33 (1) 44 43 55 35
F +33 (1) 44 43 55 46
E parisoffice@tusiad.org

Londra
26 Dover Street, London, W1S 4LY
T: + 44 207 763 71 03
F: + 44 207 763 71 01
E: tusiadlondon@tusiad.org

Pekin
European Union Chamber of
Commerce in China
Beijing Lufthansa Centre
Office C-319, 50 Liangmaqiao Road,
Chaoyang District Beijing 10025 P.R. Ct
T +86 (10) 6462 2066 ext. 65/51
F +86 (10) 6462 320
E tusiad.china@european-chamber.com

www.tusiad.org

Diğer yandan ar-ge harcamalarına ilişkin maliyet dağıtım anlaşmaları karşılığı ödenen bedellerin de royalty mi yoksa serbest meslek hizmet bedeli mi olduğu bu genel tebliğde açıklanmalıdır. Şöyle ki, bazı uluslar arası şirketler topluluklarında, ar-ge faaliyeti merkezde yapılmakta, gayri maddi hak ortaya çıkıncaya kadar oluşan maliyetler diğer ülkelerdeki bağlı şirketlere anahtar yöntemiyle dağıtılmakta, neticede ortaya çıkan know-how müşterek mülkiyet konusu olmaktadır. Bu know-how'un bu bağlı şirketler tarafından üretimde kullanılması halinde ileriki yıllarda bunun karşılığında bir ödeme yapılmamakta, ancak söz konusu know-how'un grup dışı başka bir firma tarafından kullanılması halinde, başta maliyete katlanan tüm şirketler payları oranında kullanma bedeli tahsil etmektedir. Başta maliyet dağıtım anlaşması ile ödenen bu bedellerin aktif gelir olduğu ve serbest meslek hizmet bedeli olduğu açık olup, bu durumun genel tebliğde yer almasında yarar vardır.

3- Yurt dışı yazılım satın almaları genel tebliğ düzeyinde açıklanmalıdır.

Bilindiği üzere yurt dışı yazılım satın almalarına ilişkin mustakar hale gelen özeldeler mevcuttur. Buna göre özetle;

- Raftan standart olarak alınan yazılımlar için ödenen bedeller ticari kazanç,
- Özel olarak hazırlattırılarak alınan yazılımlar için ödenen bedeller serbest meslek kazancı,
- Hazır bir yazılımın belirli bir süre kullanımı karşılığı yapılan ödemeler royalty,

Tanımlanarak vergileme hakkı belirlenmektedir.

Bu konuda özelge düzeyinde olan açıklamaların daha detaylı bir şekilde genel tebliğ düzeyinde yapılmasında yarar bulunmaktadı,

4- Sanatçı ve sporcuların elde ettikleri gelirler de serbest meslek kazancı, bu kazanç türünün ÇVÖ karşısındaki durumu da bu genel tebliğde anlatılmalıdır

Genel tebliğ serbest meslek ödemeleri ile ilgili olup, sanatçı ve sporculara yapılan ödemeler de easen serbest meslek ödemesidir, ancak Anlaşmanın ayrı madesinde kaynak ülkeye daha kolay vergileme yetkisi vererek düzenlenmektedir. Yanlış anlaşılmaya meydan verilmemesi, gereksiz ihtilafların önüne geçilmesi için bu konudaki detaylı açıklamalara da genel tebliğde yer verilmesi yararlı olacaktır.

5- Genel Tebliğ Taslağı eki, Ek:1 Form oldukça detaylı, mümkünse basitleştirmeye ihtiyaç vardır.

Söz konusu taslak ile, ÇVÖ Anlaşması ile sağlanan imkanlardan yararlanmak için gerekli olan prosedür zorlaştırılmaktadır. Halen ÇVÖ Anlaşması ile sağlanan imkandan yararlanmak için, mukimlik belgesi yeterli iken, Tebliğ Taslağı ile hizmet sağlayan tarafından doldurulması ve imzalanması gereken Ek:1 nolu Form getirilmektedir. Çoğunlukla, serbest meslek ödemelerinde,

TÜSİAD
AVRUPA İŞ DÜNYASI
KONFEDERASYONU
BUSINESSEUROPE
ÜYESİDİR

İstanbul
Meşrutiyet Caddesi,
No:46 Tepebaşı 34420
İstanbul - Türkiye
T +90 (212) 249 19 29
F +90 (212) 249 13 50
E tusiad@tusiad.org

Ankara
İran Caddesi No: 39/4
Gaziosmanpaşa 06700
Ankara - Türkiye
T +90 (312) 468 10 11
F +90 (312) 428 86 76
E ankoffice@tusiad.org

Brüksel
Avenue des Gaulois, 13
B - 1040 Brussels
T +32 (2) 736 40 47
F +32 (2) 736 39 93
E bxloffice@tusiad.org

Washington, D.C.
2101 L Street NW, Suite 800
Washington, DC 20037 - USA
T +1 (202) 776 77 70
F +1 (202) 776 77 71
E usoffice@tusiad.org

Berlin
Märkisches Ufer, 28
Berlin 10179 Germany
T +49 (30) 28 878 6300
F +49 (30) 28 878 6399
E berlinoffice@tusiad.org

Paris
33, rue Galilée 75116
Paris - France
T +33 (1) 44 43 55 35
F +33 (1) 44 43 55 46
E parisoffice@tusiad.org

Londra
26 Dover Street, London, W1S 4LY
T: + 44 207 763 71 03
F: + 44 207 763 71 01
E: tusiadlondon@tusiad.org

Pekin
European Union Chamber of
Commerce in China
Beijing Lufthansa Centre
Office C-319, 50 Liangmaqiao Road,
Chaoyang District Beijing 10025 P.R. Ct
T +86 (10) 6462 2066 ext. 65/51
F +86 (10) 6462 320
E tusiad.china@europeananchamber.com

www.tusiad.org

sözleşmelerde bu ödemeler net tespit edilip vergi ödemeyi yapan tarafından üstlenilmek durumunda kaldığı için, karşı taraf bu formu doldurmak ve imzalamak konusunda isteksiz olacak ve bu form hizmet alan Türkiye'deki mükellef tarafından doldurulacaktır. Bu durum da hizmet alana ciddi iş yükü getirecektir.

Diğer yandan, bu GT taslağı ile sadece madde 14 kapsamında alınacak yurt dışı hizmetler için getirilmeye çalışılan bu Form, paralellik sağlamak için zamanla diğer maddeler kapsamındaki gelirler için de yaygınlaştırılacaktır. Bu durum ise ÇVÖ Anlaşması uygulamalarını daha da zorlaştırabilecektir.

Buna göre, mümkünse formun kaldırılması, en azında tüm gelir türleri için geçerli olacak şekilde, basit tek form geliştirilmesi yerinde olacaktır.

6- Tebliğ'in "3.2.2.1.1. Gerçek Kişiler Açısından" başlıklı kısmında

Bu kapsamda, sabit yerin tek başına ya da kalma süresi ile birlikte alternatif bağlama noktası olarak tanımlandığı anlaşmalarda, Türkiye'nin vergilendirme yetkisinin oluşup oluşmadığının tayini 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 ediliyorsa Türkiye'nin vergilendirme yetkisi oluşmaktadır

İfadesinde yer alan "Süreklilik arz etmek" hususunun daha açık bir şekilde ifade edilmesi uygun olacaktır.

Bu kapsamda, süreklilik arz etmek, GVK 4 kapsamında ifade edilen 6 aylık süre olarak mı düşünülmelidir?

En azından OECD Modele atıfta bulunulması uygun olacaktır.

7- Tebliğ'in "3.2.2.1.2. Tüzel Kişiler ve Teşebbüsler Açısından" başlıklı kısmında

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, az sayıdaki bazı anlaşmalarda ise 14 üncü madde ile birlikte 5 inci maddede düzenlenmiştir.

Arnavutluk, Azerbaycan, Birleşik Arap Emirlikleri, Etiyopya, Tunus ve Ukrayna gibi 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

TÜSİAD
AVRUPA İŞ DÜNYASI
KONFEDERASYONU
BUSINESSEUROPE
ÜYESİDİR

İstanbul
Meşrutiyet Caddesi,
No:46 Tepebaşı 34420
İstanbul - Türkiye
T +90 (212) 249 19 29
F +90 (212) 249 13 50
E tusiad@tusiad.org

Ankara
İran Caddesi No: 39/4
Gaziosmanpaşa 06700
Ankara - Türkiye
T +90 (312) 468 10 11
F +90 (312) 428 86 76
E ankoffice@tusiad.org

Brüksel
Avenue des Gaulois, 13
B - 1040 Brussels
T +32 (2) 736 40 47
F +32 (2) 736 39 93
E bxloffice@tusiad.org

Washington, D.C.
2101 L Street NW, Suite 800
Washington, DC 20037 - USA
T +1 (202) 776 77 70
F +1 (202) 776 77 71
E usoffice@tusiad.org

Berlin
Märkisches Ufer, 28
Berlin 10179 Germany
T +49 (30) 28 878 6300
F +49 (30) 28 878 6399
E berlinoffice@tusiad.org

Paris
33, rue Galilée 75116
Paris - France
T +33 (1) 44 43 55 35
F +33 (1) 44 43 55 46
E parisoffice@tusiad.org

Londra
26 Dover Street, London, W1S 4LY
T: + 44 207 763 71 03
F: + 44 207 763 71 01
E: tusiadlondon@tusiad.org

Pekin
European Union Chamber of
Commerce in China
Beijing Lufthansa Centre
Office C-319, 50 Liangmaqiao Road,
Chaoyang District Beijing 10025 P.R. Ct
T +86 (10) 6462 2066 ext. 65/51
F +86 (10) 6462 320
E tusiad.china@europeancommerce.com

www.tusiad.org

kişiler açısından da sadece sabit yerin varlığı vergilendirme yetkisinin tayininde 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 9

maddesinde bahsedilen “sabit yerin diğer ülkede oluşup oluşmadığı hususundaki bir belirlemede ilgili anlaşmaların “iş yeri” başlıklı 5 inci madde hükümleri dikkate alınacaktır.

Bölümünün ilk paragrafında, bazı anlaşmalarda diğer akit ülke mukimi tüzel kişilerin/teşebbüslerin serbest meslek faaliyetlerinden elde ettikleri kazançların 5. maddede, az sayıdaki bazı anlaşmalarda ise 14. madde ile birlikte 5. maddede düzenlenmiş olduğu değerlendirmesi yapılmıştır. Esasa ilişkin sorun yaratmayacağı düşünülebilirse de, bu ifade tarzının teknik olarak çok isabetli olmadığı kanaatindeyiz. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının “işyeri” başlıklı 5. maddesi herhangi bir gelir unsuru üzerinde vergileme yetkisinin paylaşımı ve bağlama noktalarını değil, **7. maddede** ticari kazancın vergilendirilmesine ilişkin bağlama noktası olarak tayin edilen “işyeri” kavramının kapsam ve çerçevesini düzenlemektedir.

8- Tebliğ’in “3.3.1.2. Aynı ve Bağlı Proje Kapsamında Süre Hesabı” başlıklı kısmında

Aynı ve bağlı projelerin tanımları yapılmamıştır. Tebliğinin bu kısmında, karışıklıkların önlenmesi için Aynı ve Bağlı Proje ile ifade edilmek istenen hususlar açıklanabilir.

9- Tebliğ’in “4 ÇVÖ Anlaşması Hükümlerinin İç Hukuk ile İlişkisi” başlıklı kısmın son paragrafında

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.

İfadesinde, iç Hukuk hükümlerinin uygulanması noktasında OECD kapsamındaki ülkelerin yorumlarından farklılaşma söz konusudur.

Bu noktada iç hukuk mevzuatına gidildiği zaman, yurtdışı firmaların Türkiye'de yaptığı işler için ÇVÖ hükümlerinin baz alınmadığı bir vergileme yönteminin kullanıldığı yorumu yapılacak ve %20 oranındaki vergileme nedeni ile yabancı firmaların fiyatlarının artması, bu da Türkiye'de hizmet alan firmaların maliyetlerinin artması anlamına gelecektir.

10- Tebliğ'nin 4.2.2.3. Hizmet ya da Faaliyetin Belirli Süreden Fazla olması başlıklı kısmında

Türkiye kaynaklı serbest meslek kazancı elde eden diğer ülke mukimlerin, Tebliğin ekinde yer alan formun (Ek 1) eksiksiz olarak doldurularak hizmet alımına başladığı tarihten itibaren 15 gün içinde vergi sorumlularına verilmesi gerekmektedir. Tebliğin ekinde yer alan taahhütnamenin (Ek 2) ise vergi sorumlularınca doldurularak, hizmet sunucuları tarafından kendilerine verilen form (Ek 1) ve varsa hizmete ilişkin yazılı sözleşme örneği ile birlikte, ödeme yapılmasından önce bağlı olunan vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.

İfadesinde 15 gün olarak belirlenmiş olan sürenin, tecrübeler göz önünde bulundurulduğunda, evrakların yurtdışına gönderilmesi, tercümenin yapılması, doldurulması ve imzalanarak tekrar Türkiye'deki vergi sorumlularına ibraz işlemlerinin tamamlanması için yetersiz bir süre olacağı kanaatine varılmıştır.

Ayrıca taahhütnamenin sadece Türkçe dilinde hazırlanmış olmasından ötürü, firmaların bu taahhütnameyi mi yoksa kendi dillerindeki tercüme formatını mı imzalamak isteyecekleri konusunda tereddütler oluşacaktır. İlgili taahhütnamenin en azından Türkçe ve İngilizce dillerini bir arada içerecek şekilde düzenlenmesi ve böylece hem Türkçe dilinin hem de evrensel dil olan İngilizce dilinin bir arada olduğu evrakı doldurup imzalayarak, farklı dillerde evrakların imzalanmış olarak paylaşımı riski ile ek tercüme maliyeti ortadan kalkacaktır.

Çeşitli ülkelere benzer taahhütname örnekleri gönderilirken hem ülkenin kendi dili hem de İngilizce aynı taahhütname formu üzerinde yer aldığı görülmektedir.

11- Yabancı teşebbüslerin elemanlarınca ifa edilen işlerde sürenin hesaplanması

Tebliğ genelinde verilen örneklerden anlaşılacağı üzere, Çifte Vergiyi önleme anlaşmaları Md. 5 (Hizmet iş yeri) ve Md.14 Serbest Meslek Hizmetleri hükümlerince, teşebbüsler tarafından Türkiye'de verilecek olan hizmetlerde, toplam kalış gün sayısının Türkiye'de bu işi ifa eden personel sayısının da dikkate alınarak bulunması gerektiği ifade edilmiştir.

İstanbul
Meşrutiyet Caddesi,
No:46 Tepebaşı 34420
İstanbul - Türkiye
T +90 (212) 249 19 29
F +90 (212) 249 13 50
E tusiad@tusiad.org

Ankara
İran Caddesi No: 39/4
Gaziosmanpaşa 06700
Ankara - Türkiye
T +90 (312) 468 10 11
F +90 (312) 428 86 76
E ankoffice@tusiad.org

Brüksel
Avenue des Gaulois, 13
B - 1040 Brussels
T +32 (2) 736 40 47
F +32 (2) 736 39 93
E bxoffice@tusiad.org

Washington, D.C.
2101 L Street NW, Suite 800
Washington, DC 20037 - USA
T +1 (202) 776 77 70
F +1 (202) 776 77 71
E usoffice@tusiad.org

Berlin
Märkisches Ufer, 28
Berlin 10179 Germany
T +49 (30) 28 878 6300
F +49 (30) 28 878 6399
E berlinoffice@tusiad.org

Paris
33, rue Galilée 75116
Paris - France
T +33 (1) 44 43 55 35
F +33 (1) 44 43 55 46
E parisoffice@tusiad.org

Londra
26 Dover Street, London, W1S 4LY
T: + 44 207 763 71 03
F: + 44 207 763 71 01
E: tusiadlondon@tusiad.org

Pekin
European Union Chamber of
Commerce in China
Beijing Lufthansa Centre
Office C-319, 50 Liangmaqiao Road,
Chaoyang District Beijing 10025 P.R. Ct
T +86 (10) 6462 2066 ext. 65/51
F +86 (10) 6462 320
E tusiad.china@european-chamber.com

www.tusiad.org

TÜSİAD
AVRUPA İŞ DÜNYASI
KONFEDERASYONU
BUSINESSEUROPE
ÜYESİDİR

İstanbul
Meşrutiyet Caddesi,
No:46 Tepebaşı 34420
İstanbul - Türkiye
T +90 (212) 249 19 29
F +90 (212) 249 13 50
E tusiad@tusiad.org

Ankara
İran Caddesi No: 39/4
Gaziosmanpaşa 06700
Ankara - Türkiye
T +90 (312) 468 10 11
F +90 (312) 428 86 76
E ankoffice@tusiad.org

Brüksel
Avenue des Gaulois, 13
B - 1040 Brussels
T +32 (2) 736 40 47
F +32 (2) 736 39 93
E bxoffice@tusiad.org

Washington, D.C.
2101 L Street NW, Suite 800
Washington, DC 20037 - USA
T +1 (202) 776 77 70
F +1 (202) 776 77 71
E usoffice@tusiad.org

Berlin
Märkisches Ufer, 28
Berlin 10179 Germany
T +49 (30) 28 878 6300
F +49 (30) 28 878 6399
E berlinoffice@tusiad.org

Paris
33, rue Galilée 75116
Paris - France
T +33 (1) 44 43 55 35
F +33 (1) 44 43 55 46
E parisoffice@tusiad.org

Londra
26 Dover Street, London, W1S 4LY
T: + 44 207 763 71 03
F: + 44 207 763 71 01
E: tusiadlondon@tusiad.org

Pekin
European Union Chamber of
Commerce in China
Beijing Lufthansa Centre
Office C-319, 50 Liangmaqiao Road,
Chaoyang District Beijing 10025 P.R. Ct
T +86 (10) 6462 2066 ext. 65/51
F +86 (10) 6462 320
E tusiad.china@european-chamber.com

www.tusiad.org

İlgili hesaplama ile ilgili uygulamanın, Birleşmiş Milletler (BM) ve OECD modelinde belirtilen hususlara uygun olmadığı; BM ve OECD modelleri uyarınca kalış süresinin teşebbüs bazında değerlendirilmesi gerekmektedir. OECD yorumlarına göre, adam gün hesabının gerçek kişilere uygulanması ancak teşebbüs söz konusu olduğunda kalış süresinin teşebbüsü temsil eden kişi sayısından bağımsız olarak, teşebbüsün kalış süresi olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

OECD Model Yorum Kitabı'nın 5. Maddeye İlişkin Yorumlar başlıklı kısmının 42.39 no.lu hükmü uyarınca;

42.39. b) Bendi, bir Akit Devlette belirli bir proje (veya bağlantılı projeler için) bağlamında hizmetler ifa eden ve bu hizmetleri bir veya birden fazla gerçek kişi vasıtasıyla belirli bir dönem içerisinde gerçekleştiren bir teşebbüsün durumunu ele almaktadır. Bentte atıfta bulunulan dönem veya dönemler, gerçek kişiler açısından değil de, teşebbüs bağlamında geçerlidir. Bu nedenle, hizmetleri ifa eden ve bütün bu dönemler süresince ilgili devlette bulunan gerçek kişi veya kişilerin aynı şahıslar olması gerekmez. Teşebbüs belirli bir günde hizmetlerini ilgili Devlette o hizmetleri ifa eden ve bulunan en az bir gerçek kişi vasıtasıyla gerçekleştirdiği sürece, söz konusu gün bentte atıfta bulunulan dönem veya dönemlere dahil edilecektir. Açıkça görüldüğü üzere, bu gün, kaç kişinin ilgili hizmetleri o gün içerisinde teşebbüs adına ifa ettiğine bakılmaksızın, tek bir gün sayılacaktır.

Aynı şekilde, Birleşmiş Milletlerin Vergi Konularında Uluslararası İş Birliği Üzerine Bilirkişi Kurulu tarafından düzenlenmiş olan Onuncu Oturum Gündem Kararları incelendiğinde, BM Modelinin 5. Maddede kalış süresi ile ilgili açıklamalar uyarınca:

12.7. Madde 5(3)(b), uzun bir süre boyunca, belli bir projeye ya da bağlı projelere ilişkin olarak çalışanlar ya da diğer işçiler üzerinden Taraf Devlet'te hizmet gerçekleştiren bir kuruluşun durumunu irdelemektedir. Bu halde, b) bendindeki 183 günlük eşik süresi, söz konusu faaliyetlerin üzerinden gerçekleştirildiği farklı çalışanlara ya da diğer işçilere ilişkin olarak değil, girişime ilişkin olarak geçerli olmaktadır. 183 günlük eşik süresinin hesaplanmasında, eğer bir gün süresince, girişim faaliyetlerini, en az bir çalışanı ya da işçisi üzerinden ya da - yukarıdaki 5 fıkrasında öne sürülen istisna karşıtı hüküm anlaşmaya dahil edilmiş ise - Devlet'te mevcut bulunan herhangi bir bağlı girişimin çalışanları ya da işçileri üzerinden gerçekleştiriyorsa, söz konusu gün hesaba katılacaktır. Ancak, söz konusu gün boyunca Devlet'te mevcut bulunup hizmetleri ifa eden çalışan ya da işçi sayısına - girişimin kendi çalışanları ya da bağlı bir girişimin çalışanlarının sayısına - bakılmaksızın, bu gün, tek bir gün olarak sayılacaktır.