

Belarus'daki inşaat işi için Türkiye'den götürülen personele yapılan ücret ödemeleri hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	GELİR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 61-2156
Tarih	18.07.2012

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü)

Sayı : B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 61-2156

18/07/2012

Konu : Belarus'daki inşaat işi için Türkiye'den götürülen personele yapılan ücret ödemeleri.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, ... Vergi Dairesi Müdürlüğünün ... vergi kimlik numarasında kayıtlı mükellefi olarak faaliyet gösterdiğinizi, Belarus Cumhuriyeti'nde (Beyaz Rusya Cumhuriyeti) almış olduğunuz inşaat taahhüt işine ilişkin olarak gelir (kurumlar) vergisi mükellefiyeti tesis edilen ... Tic. ve San. A.Ş. Belarus Şubesi aracılığı ile Türkiye'den işçi götürüldüğü belirtilerek, söz konusu işçilere yapılan ücret ödemeleri üzerinden yapılacak gelir vergisi ve damga vergisi kesintileri hususunda Başkanlığımız görüş talep edilmektedir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde, Türkiye'de yerleşmiş olanların, (2) numaralı bendinde ise resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve

teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşlarının (Bu gibilerden, bulundukları memleketlerde elde ettikleri kazançları dolayısıyla gelir vergisine veya benzeri bir vergiye tabi tutulmuş bulunanlar, söz konusu kazanç ve iratları üzerinden ayrıca vergilendirilmezler.) Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratlarının tamamı üzerinden vergilendirilecekleri hükme bağlanmıştır.

Yine Gelir Vergisi Kanununun 23 üncü maddesinin 14 numaralı bendinde, kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerin yanında çalışan hizmet erbabına, işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretlerin gelir vergisinden istisna edileceği hüküm altına alınmıştır.

147 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "Kanuni ve İş Merkezi Türkiye'de Olmayan Dar Mükellefiyete Tabi İşverenlerce Hizmet Erbabına Döviz Olarak Ödenen Ücretler" başlıklı 1-c bölümünde;

"İstisna hükmünün uygulanmasında, aşağıdaki hususlara dikkat edilecektir.

-İşveren sıfatıyla ücret ödemesinde bulunan kurumların, Türkiye'de herhangi bir kanuni merkezinin veya iş merkezinin bulunmaması gerekir. Türkiye'de kanuni ve iş merkezi olmayan kurumların ise tam mükellef oldukları devlette hangi statüyü taşıdıkları, tüzel kişiliklerinin bulunup bulunmadığı herhangi bir iktisadi işletmelerinin varlığı ya da yokluğu önem taşımayacaktır.

-Türkiye'de hizmet arzeden gerçek kişinin işveren sıfatıyla bağlı olduğu dar mükellef kurum, söz konusu kişiye döviz olarak ödediği ücretleri, doğrudan doğruya yurt dışında elde ettiği gelirinden ayırıp vermeli, hiç bir zaman için Türkiye'de elde ettiği kazanç ile ilgilendirmemelidir. Bu çerçevede hizmet erbabının Türkiye'de tam mükellef veya dar mükellef statüsünü taşıması hiçbir önem taşımayacaktır. Ödeme, yurt dışında elde edilen gelir üzerinden yapılacağı için, Türkiye'deki faaliyetler nedeniyle bu ücretler Gelir Vergisi Kanununun 40'ıncı maddesi hükmüne göre gider olarak dikkate alınmayacaktır..."

açıklamaları yer almıştır.

Buna göre, kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerin yanında çalışan hizmet erbabına ödenen ücretlere istisna uygulanabilmesi için;

1-Türkiye'de hizmet arzeden gerçek kişinin bağlı olduğu işverenin dar mükellef kurum olması, bu kurumun da Türkiye'de hiçbir şekilde kazanç elde edecek şekilde faaliyette bulunmaması,

2-Dar mükellef kurumda çalışan kişinin hizmet erbabı ve yapılan ödemenin de ücret niteliğinde olması,

3-Dar mükellef kurumun Türkiye'deki personeline yapılacak ödemenin bu kurumun yurtdışı kazançlarından karşılanması,

4-Ücretin döviz olarak ödenmesi,

5-Ödenen ücretin dar mükellef kurumun Türkiye'deki hesaplarına gider olarak kaydedilmemesi, şartlarının bir arada bulunması gerekmektedir.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, işçi ücretlerinin Türkiye'de vergilendirilecek olması halinde, işçilere ücretlerini döviz cinsinden ödeyen ... Tic. ve San. A.Ş. Belarus Şubesi'nin kanuni ve iş merkezinin Türkiye'de bulunması nedeniyle Gelir Vergisi Kanununun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının 14 üncü bendine göre gelir vergisinden istisna edilmesi mümkün değildir.

Öte yandan, 01.01.2000 tarihinden itibaren uygulanmakta olan "Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Beyaz Rusya Cumhuriyeti Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nın "İşyeri"ni düzenleyen 5 inci maddesinin 1 ve 2 nci fıkraları;

"1. Bu Anlaşmanın amaçları bakımından "işyeri" terimi, bir teşebbüsün işinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü işe ilişkin sabit bir yer anlamına gelir.

2. "İşyeri" terimi özellikle şunları kapsamına alır:

.....

b) şube

.....

g) 12 ayı aşan bir süre devam eden bir inşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesi."

hükmünü öngörmektedir.

Anlaşmanın "İşyeri"ni düzenleyen 7 nci maddesinin 1 inci fıkrasında ise;

"1. Bir Akit Devlet teşebbüsüne ait kazanç, söz konusu teşebbüs diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmadıkça, yalnızca bu Devlette vergilendirilebilecektir. Eğer teşebbüs yukarıda bahsedilen şekilde ticari faaliyette bulunursa, teşebbüsün kazançları bu diğer Devlette, sadece işyerine atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere vergilendirilebilir."

hükmü öngörülmektedir.

Bu hükümler kapsamında, Türkiye'de mukim teşebbüslerce Beyaz Rusya'da üstlenilen ve süresi 12 ayı aşmayan müteahhitlik hizmetleri Beyaz Rusya'da bir işyeri oluşturmayacak ve bu şekilde elde edilen kazançlar da yine Beyaz Rusya'da vergiye tabi tutulmayacaktır. Ancak, söz konusu faaliyetin 12 ayı aşması durumunda vergileme, Anlaşma'nın yukarıda yer alan Ticari Kazançlara ilişkin 7 nci maddesi çerçevesinde Beyaz Rusya'da yapılacaktır.

Diğer taraftan, söz konusu Anlaşmanın "Bağımlı Faaliyetler"i düzenleyen 15 inci maddesinin 1, 2 ve 3 üncü fıkraları;

"1. 16, 18, 19 ve 20 nci madde hükümleri saklı kalmak üzere, bir Akit Devlet mukiminin bir hizmet dolayısıyla elde ettiği ücret, maaş ve diğer benzeri ödemeler, bu hizmet diğer Akit Devlette ifa edilmedikçe, yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir. Hizmet diğer Devlette ifa edilirse, buradan elde edilen sözkonusu gelir bu diğer Devlette de vergilendirilebilir.

2. 1 inci fıkra hükümlerine bakılmaksızın, bir Akit Devlet mukiminin diğer Akit Devlette ifa ettiği bir hizmet dolayısıyla elde ettiği gelir, eğer:

a) Gelir elde eden kişi, diğer Devlette ilgili takvim yılı içinde başlayan veya biten herhangi bir 12 aylık dönemde bir yada bir kaç seferde toplam 183 günü aşmamak üzere kalırsa, ve

b) Ödeme, diğer Devletin mukimi olmayan bir işveren tarafından veya böyle bir işveren adına yapılırsa, ve

c) Ödeme, işverenin diğer Devlette sahip olduğu bir işyerinden veya sabit yerden yapılmazsa yalnızca ilk bahsedilen Devlette vergilendirilecektir.

3. 1 inci ve 2 nci fıkra hükümlerine bakılmaksızın, bir Akit Devlet mukimince diğer Akit Devlette icra edilen bir çalışma karşılığında elde edilen ücret ve diğer gelirler, eğer kişilerce ifa edilen hizmet;

a) Anlaşmanın 5 inci maddesinin 2 nci fıkrasının (g) bendine ilişkin bir inşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi ile ilgili,

b) Bir Akit Devlet mukimi olan bir teşebbüs tarafından uluslararası trafikte işletilen bir uçak veya kara nakil vasıtasında icra edilen işlerle ilgili ise diğer Akit Devlette vergilendirilmez."

hükümlerini öngörmektedir.

Buna göre, inşaat faaliyetinin süresi 12 ayı geçmediği durumda Beyaz Rusya'da bir işyeri oluşmayacağından, burada çalıştırılacak Türkiye mukimi personelin elde edeceği ücretler, Anlaşmanın yukarıda yer alan 15 inci maddesinin 3 üncü fıkrası uyarınca Beyaz Rusya'da vergilendirilmeyecek, bu gelirler iç mevzuat hükümlerimiz çerçevesinde Türkiye'de vergiye tabi tutulacaktır. Ancak, faaliyet süresinin 12 ayı aşması durumunda Beyaz Rusya'da bir işyeri oluşacağından, söz konusu personelin elde edeceği ücret gelirleri, Anlaşmanın 15 inci maddesinin 2 nci fıkrası hükümleri uyarınca Beyaz Rusya'da, bu Devletin iç mevzuatı çerçevesinde vergilendirilecektir.

Diğer taraftan, 12 ayı geçen müteahhitlik hizmetleri ile Türkiye mukimi personelin ücret gelirleri nedeniyle Beyaz Rusya'da ödenecek vergiler, Anlaşmanın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi" başlıklı 22 nci maddesi uyarınca Türkiye'de vergiden istisna edilecektir. Ancak Türkiye, bu kişilerin geriye kalan

vergisini hesaplarırken, istisna edilen geliri de dikkate alarak bir vergi oranı uygulayabilir.

Öte yandan 488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde, bu Kanun'a ekli (1) sayılı Tablo'da yazılı kağıtların damga vergisine tabi olduğu, bu Kanun'daki kağıtlar teriminin, yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade ettiği; 3 üncü maddesinde, damga vergisinin mükellefinin kağıtları imza edenler olduğu, resmi dairelerle kişiler arasındaki işlemlere ait kağıtların damga vergisini kişilerin ödeyeceği; 8 inci maddesinde, bu Kanun'da yazılı resmi daireden maksadın, genel ve katma bütçeli daire ve idarelerle, il özel idareleri, belediyeler ve köyler olduğu, bu dairelere bağlı olup ayrı tüzel kişiliği bulunan iktisadi işletmelerin resmi daire sayılmayacağı; 10 uncu maddesinde, damga vergisinin nispi veya maktu olarak alınacağı, nispi vergide, kağıtların nevi ve mahiyetlerine göre bu kağıtlarda yazılı belli paranın, maktu vergide kağıtların mahiyetlerinin esas olacağı, belli para teriminin, kağıtların ihtiva ettiği veya bunlarda yazılı rakamların hasıl edeceği parayı ifade edeceği, 12 nci maddesinde ise, damga vergisine tabi kağıtlarda yazılı yabancı paraların Maliye Bakanlığınca tayin ve ilan edilecek fiyat üzerinden Türk parasına çevrilerek damga vergisinin alınacağı hüküm altına alınmıştır.

Aynı Kanun'a ekli (1) sayılı Tablo'nun IV/1-b fıkrasında; maaş, ücret, gündelik, huzur hakkı, aidat, ihtisas zammı, ikramiye, yemek ve mesken bedeli, harcırah, tazminat vesaire gibi her ne ad ile olursa olsun hizmet karşılığı alınan paralar için verilen makbuzlar ile bu paralar nakden ödenmeyerek kişiler adına açılmış veya açılacak cari hesaplara nakledildiği veya emir ve havalelerine tediye olunduğu takdirde nakli veya tediye için temin eden kağıtların binde 6,6 nispetinde damga vergisine tabi olduğu hükme bağlanmıştır.

Diğer taraftan, 21.12.1998 tarih ve 23560 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 35 Seri No.lu Damga Vergisi Genel Tebliği'nin 4 üncü maddesinde; "Vergiye tabi kağıdın yabancı para cinsinden düzenlenmesi halinde ise kağıt üzerinde yer alan dövizin, kağıdın düzenlendiği tarihteki T.C Merkez Bankası'nca tespit ve ilan olunan cari döviz satış kuruna göre bulunacak Türk Lirası karşılığı üzerinden damga vergisi hesaplanacaktır..." denilmektedir.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde, Şirketinize bağlı olarak, Belarus Cumhuriyeti'nde çalıştırılacak işçilerin ücret ödemelerinin,

-Türkiye'den yapılması ve bu ödemelere ilişkin kağıtların Türkiye'de düzenlenmesi halinde, söz konusu ödemeye ilişkin kağıtların, düzenlendiği tarihteki T.C Merkez Bankası'nca tespit ve ilan olunan cari döviz satış kuruna göre bulunacak Türk Lirası karşılığı üzerinden, 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa ekli (1) Sayılı Tablonun IV-1/b fıkrası gereğince damga vergisine tabi tutulması,

-Belarus Cumhuriyeti'nde faaliyette bulunan şubeniz tarafından bu ülkede yapılması ve ödemeye ilişkin kağıtların şubeniz tarafından düzenlemesi halinde ise, söz konusu ücret ödemelere ilişkin düzenlenen kağıtların damga vergisine tabi tutulmaması, gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim

(*) Bu zelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu zelge geçersizdir.

(***) Talebiniz zerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resm işlemlerde Resm Gazete metni esastır. — 10.09.2026