

Fahri konsolosların vergilendirilmesi hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU
Özelge no	B.07.1.GİB.4.16.16.01-GV-10-99-311
Tarih	20.07.2012

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

BURSA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

MÜKELLEF HİZMETLERİ GELİR GRUP MÜDÜRLÜĞÜ

Sayı : B.07.1.GİB.4.16.16.01-GV-10-99-311 20/07/2012

Konu : Fahri konsolosların vergilendirilmesi

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, fahri konsolos olarak görevinizin, Bosna Hersek Cumhuriyeti ile Türkiye Cumhuriyeti arasında ekonomik, ticari, sosyal ve kültürel ilişkilerin geliştirilmesine yardımcı olunmasının yanı sıra pasaport, seyahat belgesi ve bu devlete gitmeyi arzu eden kişilere gerekli işlemlerin nasıl yapılacağı konularında yardımcı olmak olduğu belirtilerek, bu faaliyetlerle ilgili olarak fahri konsolosluğun;

-Gelir ve harcamalarını takip etmek amacıyla Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre defter tutmasına ve mükellefiyet tesis ettirmesine gerek bulunup bulunmadığı,

-Fahri konsolosluğa yapılacak bağışların gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince indirim konusu yapıp yapılamayacağı, anılan bağışlar üzerinden katma değer vergisi hesaplanıp hesaplanmayacağı,

-Bosna hersek vatandaşı olup, Türkiye'deki üniversitelerde eğitim gören öğrencilere, haftanın belirli saatlerinde konsoloslukta yapacakları çalışmalar karşılığında ödenecek ücretlerin gelir vergisi tevkifatına tabi olup olmayacağı,

-Fahri konsolosluk olarak kullanılmak üzere kiralanacak bina ile ilgili olarak gelir vergisi kesintisine ilişkin bir istisna bulunup bulunmadığı,

-Fahri konsoloslukta çalışan ve ücretleri fahri konsolos tarafından ödenecek (1 asistan, 1 memur, 2 güvenlik görevlisi ve 1 şoför) personele yapılacak ücret ödemelerinin stopaj gelir vergisi kesintisine tabi olup olmadığı,

-Fahri konsoloslukta tüketilmek üzere satın alınacak mal ve hizmetlerde katma değer vergisine ilişkin herhangi bir istisna bulunup bulunmadığı,

-Gerek fahri konsolosun görevi ile ilgili seyahat ve konaklama masrafları, gerekse yurtdışından gelen misafirlerin fahri konsolos tarafından ödenecek seyahat ve konaklama harcamalarında Katma Değer Vergisi Kanunu hükümleri yönünden bir istisna bulunup bulunmadığı,

-Yurtiçinden ya da yurtdışından fahri konsolosluk makamı için alınacak araç için vergi muafiyeti, indirimi veya istisnasının olup olmadığı,

-Şahsi mükellefiyetiniz dolayısıyla vereceğiniz gelir vergisi beyannamesindeki ticari kazancın hesaplanmasında, fahri konsolos ünvanı ile yaptığınız harcamaların indirim konusu yapıp yapılmayacağı,

konularında Başkanlığımız görüşleri talep edilmektedir.

Bilindiği üzere, devletlerarası konsolosluk ilişkilerini düzenleyen 24.04.1963 tarihli Viyana Sözleşmesi ile konsolosluk kavramı meslekten konsolosluk ve fahri konsolosluk olarak ikiye ayrılmış ve Fahri Konsolosluk ve Memurlarına ilişkin III. Bölümde bu sıfatı haiz kişi ya da kurumların yararlanabileceği diplomatik haklar diplomatik konsolosluk ve memurlarının yararlanabileceği haklardan ayrılarak sınırlanmıştır. Fahri konsolosluklar ilke olarak söz konusu sözleşmenin 5 inci maddesinde belirtilen

görevleri tümüyle yerine getirebilmektedir. Ancak, bu görevlerin ve görevlerden doğan yetkilerin kullanımı tamamıyla ilgili ülkenin milli mevzuatı ile belirlenmektedir. Uygulamada, fahri konsolosluklarımızın görevleri daha ziyade temsile yönelik olmuştur. Vatandaşa yönelik konsolosluk işlemleri açısından yetkileri son derece sınırlı olup, belge tasdikinden öteye gitmemektedir. Fiiliyatta fahri temsilciliklerimizden gerek temsil, tanıtım açısından gerek yardıma ihtiyaç duyan vatandaşlarımız açısından yararlanılmaktadır.

Konu ile ilgili olarak Dışişleri Bakanlığından alınan 19/08/2010 tarih ve 587628 sayılı yazıdaki değerlendirmeler çerçevesinde konuya ilişkin Başkanlığımız görüşü aşağıda açıklanmıştır.

Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları Yönünden:

1- Konsolosluk İlişkileri Hakkında Viyana Sözleşmesi'nin "Akçalı Bağışıklık" başlıklı 66 ncı maddesinde "Fahri konsolosluk memuru, konsolosluk görevlerinin yerine getirilmesi nedeniyle gönderen Devletten aldığı tazminat ve aylıklar üzerinde her türlü vergi ve harçlardan muaftırlar." hükmü yer almaktadır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 15 inci maddesinde "Yabancı devletlerin Türkiye'de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsolosları (Fahri konsoloslar hariç) ile elçilik ve konsolosluklara mensup olan ve o memleketin uyrukluğunda bulunan memurları, Türkiye'de resmi bir göreve memur edilenler bu sıfatlarından dolayı ve karşılıklı olmak şartıyla Gelir Vergisinden muaftırlar.

Bu muaflığın menkul sermaye iradı üzerinden tevkif suretiyle alınan vergiye şümulü yoktur."

16 ncı maddesinde, "Yabancı elçilik ve konsoloslukların 15 inci maddeye girmeyen memur ve hizmetlerinin yalnız bu işlerinden dolayı aldıkları ücretler karşılıklı olmak şartıyla Gelir Vergisinden istisna edilir."

61 inci maddesinde ise "Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.

Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez."

hükümleri yer almaktadır.

Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde "Kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar." denilerek tevkifat yapmaya mecbur olanlar sayılmıştır.

Anılan Kanunun 28 inci maddesinde, tahsil ve tahkikat giderleri karşılığı olarak yapılan ödemelerden Gelir Vergisinden istisna edilenler sayılmış olup, Fahri Konsoloslukta çalışılması karşılığı öğrencilere yapılan ödemeler bu kapsama girmemektedir.

Bu hükümlere göre, Türkiye'de eğitim gören Bosna Hersek Cumhuriyeti vatandaşı öğrencilerin Konsolosluk İlişkileri Hakkında Viyana Sözleşmesi'nin 66 ncı maddesinde yer alan "fahri konsolosluk memuru" kapsamında sayılmaları halinde konsolosluk görevlerini yerine getirmeleri nedeniyle gönderen devletçe ödenen tazminat ve aylıkların gelir vergisinden istisna edilmesi, öğrencilerin "fahri konsolosluk memuru" kapsamında sayılmamaları veya tazminat ve aylıkların gönderen devletçe karşılanmaması halinde ise Türkiye'de bulunan Bosna Hersek Cumhuriyeti Fahri Konsolosluğunda yapacakları çalışmalar karşılığında öğrencilere yapılacak olan ödemeler istisna kapsamında değerlendirilmediğinden ücret olarak vergilendirilmesi gerekecektir.

Öte yandan, Fahri Konsoloslar Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde yer alan tevkifat yapmakla yükümlü bulunanlar arasında sayılmadığından, söz konusu öğrencilerin ve Fahri Konsoloslukta

cretleri fahri konsolos tarafından ödenecek olan asistan, memur, güvenlik görevlisi ve Őfrn elde ettikleri ücret gelirlerini Gelir Vergisi Kanununun 95 inci maddesi kapsamında yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan etmesi gerekmektedir.

2- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde, aynı maddede bentler halinde sayılan mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratların gayrimenkul sermaye iradı olduğu hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanununun "Vergi Tevkifatı" başlıklı 94 üncü maddesinde; "Kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden ıftıler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar." denilmiş, aynı maddenin 5/a bendinde de, 70 inci maddede yazılı mal ve hakların kiralanması karşılığı yapılan ödemelerden %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Buna göre, fahri konsolosluklar, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde tevkifat yapmak zorunda olanlar arasında sayılmadığından, fahri konsolosluk faaliyetlerinin yerine getirilmesi amacıyla kiralanacak bina için yapılacak kira ödemelerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmayacak olup, söz konusu gelirlerin elde edenlerce yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.

3- Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (4) numaralı bendinde genel ve özel btçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler ile kamu yararına çalışan dernekler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara yıllık toplamı beyan edilecek gelirin % 5'ini (kalkınmada öncelikli yreler için % 10'unu) aşmamak üzere, makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların gelir vergisi matrahının tespitinde, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden indirilebileceği; Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin (1) numaralı fıkrasının (c) bendinde de genel ve özel btçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların toplamının o

yıla ait kurum kazancının % 5'ine kadar olan kısmının kurumlar vergisi matrahının tespitinde; kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Buna göre fahri konsolosluklar Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu ve Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinde sayılan kurum ve kuruluşlar arasında yer almadığından, fahri konsolosluklara yapılacak bağışların gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince indirim konusu yapılması mümkün değildir.

Öte yandan Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinde safi kazancın tespitinde indirilecek giderler bentler halinde sayılmış olup, anılan maddenin (1) numaralı bendinde ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin safi kazancın tespitinde indirim konusu yapılabileceği hüküm altına alınmıştır.

Söz konusu hükümden de anlaşılacağı üzere, bir giderin ticari kazançtan indirilebilmesi için giderin yapılmasıyla gelirin elde edilmesi veya idamesi arasında doğrudan ve açık bir ilişkinin bulunması gerekmektedir.

Ödevlinin fahri konsolos ünvanı ile yaptığı harcamalar, Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinin (1) numaralı bendinde belirtildiği üzere şahsi ticari kazancı ile ilgili olmadığından, söz konusu kazancının tespitinde bu harcamaların gider olarak indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi ve Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunları Yönünden:

1- KDV Kanununun 1 inci maddesiyle Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan her türlü teslim ve hizmetler ile her türlü mal ve hizmet ithali verginin konusunu oluşturmaktadır.

Aynı Kanunun "Diplomatik İstisnalar" başlıklı 15/1-a maddesinde ise; karşılıklı olmak kaydıyla, yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilciliklerine, konsolosluklarına ve bunların diplomatik haklara sahip mensuplarına yapılan teslim ve hizmetlerin KDV den istisna edileceği belirtilmiş, 2 nci fıkrasında da bu istisnanın uygulamasına usul ve esaslar ile istisnanın uygulanacağı asgari miktarları tespiti Maliye ve Gümrük Bakanlığının yetkili bulunduğu hüküm altına alınmıştır.

Konuyla ilgili olarak yayımlanan 60, 103 ve 113 Seri No.lu KDV Genel Tebliğlerinde bu istisnanın uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir.

60 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde; "İstisnadan, Türkiye Cumhuriyetinin taraf olduğu anlaşmalar gereğince vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlar ve karşılıklı olmak kaydıyla yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilcilikleri, konsoloslukları ile bunların diplomatik statüye haiz bulunan diplomatik misyon şefleri, diplomasi memurları, konsolosluklarda görevli misyon şefleri, meslekten konsolosluk memurları faydalanabileceklerdir. Karşılıklılık ilkesi çerçevesinde, servis pasaportu hamili olan ve Dışişleri Bakanlığınca II nci sınıf kimlik kartı verilen teknik ve idari personel de diplomatik istisnadan yararlanabilecektir." şeklinde düzenleme yapılmıştır.

Buna göre; fahri konsoloslar tarafından yapılan işlemler KDV Kanununda yer alan "diplomatik istisna" kapsamında değerlendirilemeyeceğinden, KDV yönünden istisna uygulamasından yararlanmanız mümkün bulunmamaktadır.

2- Özel Tüketim Vergisi Kanununun "Diplomatik İstisna" başlıklı 6 ncı maddesinde; "Bu Kanuna ekli (I), (II)ve (III) sayılı listelerde yer alan malların, karşılıklı olmak kaydıyla yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilcilikleri, konsoloslukları ve uluslararası anlaşmalarla vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlar ve bunların diplomatik haklara sahip mensupları tarafından kendi ihtiyaçları için ilk iktisabı, ithali veya bunlara teslimi vergiden müstesnadır." hükmüne yer verilmiş olup, aynı kanunun 10 uncu maddesinin 1 inci fıkrasında ise özel tüketim vergisine ilişkin muaflik ve istisna hükümlerinin bu Kanuna hüküm eklenmek veya bu Kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenleneceği; bu Kanunda yer almayan istisna ve muaflikların hükümsüz olduğu; uluslararası anlaşma hükümlerinin saklı bulunduğu belirtilmiştir.

1 Seri No.lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliğinin "6-Diplomatik İstisna" başlıklı bölümünde bu istisnanın uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar belirlenmiş olup, (a) fıkrasında ise "İstisnadan, karşılıklı olmak kaydıyla yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilcilikleri, konsoloslukları ve bunların diplomatik statüyü haiz bulunan diplomatik misyon şefleri, diploması memurları, konsolosluklarda görevli misyon şefleri, meslekten konsolosluk memurları ile uluslararası anlaşmalarla vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlar ve bunların diplomatik haklara sahip mensupları yararlanabilecektir." şeklinde açıklama yapılmıştır.

3- 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun "İstisnalar" başlıklı 4 üncü maddesinin (b) fıkrasında, karşılıklı olmak şartıyla, yabancı devletlerin Türkiye'de bulunan elçilik ve konsolosluklarıyla, elçi, maslahatgüzar ve konsoloslarına (Fahri konsoloslar hariç) ve o devletin uyruğunda bulunan elçilik ve konsolosluk memurlarına ve merkezi Türkiye'de bulunan uluslararası kurullar ile bu kurulların yabancı uyruklu memurlarına ve resmi bir görev için yurda gelen delege ve heyetlere ve bu heyetlere mensup yabancı uyruklu kişilere ait taşıtların motorlu taşıtlar vergisinden istisna olduğu hükme bağlanmıştır.

Aynı maddenin ikinci fıkrasında da, motorlu taşıtlar vergisi ile muaflık ve istisna hükümlerinin bu Kanuna hüküm eklenmek veya bu Kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenleneceği; bu Kanunda yer almayan istisna ve muaflıkların hükümsüz olduğu; uluslararası anlaşma hükümlerinin saklı bulunduğu belirtilmiştir.

Buna göre, yabancı devletler adına ülkemizde yaptığınız fahri konsolosluk faaliyetinizle ilgili olarak özel tüketim vergisi ve motorlu taşıtlar vergileri yönünden herhangi bir istisnadan yararlanmanız mümkün bulunmamaktadır

Harçlar ve Veraset ve İntikal Vergisi Kanunları Yönünden:

1- 492 sayılı Harçlar Kanununun "Diplomat muaflığı" başlıklı 124 üncü maddesinde "Yabancı devletlerin Türkiye'de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsolosları ile elçilik ve konsolosluklarına mensup olan ve o memleketin uyrukluğunda bulunan memurları ve Türkiye'de resmi bir göreve memur edilenlerin bu sıfatlarından dolayı yapacakları harca mevzu işlemler, karşılıklı olmak şartıyla bu kanunda yazılı harçlardan muaftır." hükmü yer almaktadır.

Görüldüğü üzere kanunda yer alan muafiyet hükmü, Türkiye'de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsoloslara elçilik ve konsolosluklarına mensup olan ve o memleketin uyrukluğunda bulunan memurlara ve Türkiye'de resmi bir göreve memur edilenlere yönelik olup, fahri konsolosların bu kapsamda değerlendirilmesine imkan bulunmamaktadır.

Buna göre, gerek fahri konsoloslara gerekse fahri konsolosların yaptıkları işlemlere ilişkin olarak 492 sayılı Kanun çerçevesinde herhangi bir muafiyet veya istisna hükmü uygulanamayacaktır.

Öte yandan, fahri konsolosluklara ilişkin olarak 27 Eylül 1975 tarihli ve 15369 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan "Konsolosluk İlişkileri Hakkında Viyana Sözleşmesi"nde yer alan hükümlerin, olayına özgü olarak ayrıca değerlendirileceği tabiidir.

2- 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Muafiyetler başlıklı 3üncü maddesinin (c) bendinde; "Yabancı Devletlerin Türkiye'de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsolosları (Fahri konsoloslar hariç) ile elçilik ve konsolosluklara mensup olan ve o Devletin tabiiyetinde bulunan memurları ve Türkiye'de resmi bir vazifeye memur edilenler ile bu sayılanların aileleri efradı (Mütekabiliyet şartıyla) (Türk tabiiyetinde bulunan şahıslardan veraset tarikiyle veya sair suretle mal iktisabedenlerle yukarıda sayılanların dışında kalıp da Türkiye'de ikamet eden şahısların Türkiye'de bulunan mallarını veraset tarikiyle veya sair suretle iktisabedenler hariç)" denilmektedir.

Bu hükme göre, yabancı devletlerin Türkiye'de bulunan ve anılan bentte sayılan elçi, maslahatgüzar ve konsoloslar ile elçilik ve konsolosluklara mensup olan memurlar ile bunların aile efradı mütekabiliyet şartıyla veraset ve intikal vergisinden muaf tutulmuş, söz konusu bu hükmün dışında büyük elçilik veya diğer temsilciliklere yapılan bağışlarla ilgili bir düzenlemeye yer verilmemiştir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.