

Yurt dışından temsilciliğe döviz olarak yapılan ücretin gelir ve damga vergilerinden istisna edilip edilmeyeceği

Belge türü	Özelge
Kanun	GELİR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	90792880-155.01.05.02[251]-529373
Tarih	16.11.2022

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı

Gelir Kanunları Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü

ACELE

Sayı : E-90792880-155.01.05.02[251]-529373

16.11.2022

Konu : Yurt dışından temsilciliğe döviz olarak yapılan ücretin gelir ve damga vergilerinden istisna edilip edilmeyeceği

İlgi

:

....

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda,

- Kuruluşunuzun, Gelir Vergisi Kanununun 23 üncü maddesi ile 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 açıklandığı üzere; 28 Kasım 1996 tarihli ve 4215 sayılı "Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Uluslararası Kızılhaç ve Kızılay Dernekleri Federasyonu Arasında Uluslararası Federasyonun ve Onun Türkiye Cumhuriyetindeki Temsilciliğinin Statüsüne İlişkin Anlaşmanın Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna Dair Kanun" başlıklı Kanun kapsamında Türkiye'de bir uluslararası örgütün bürosu olarak temsilcilik statüsündeki faaliyetlerini ... adresinde devam ettirdiği,

- Gelir stopaj ve damga vergisi mükellefiyeti bulunduğu,

- Her türlü faaliyet ile genel yönetim giderlerinin tamamının yurt dışında bulunan federasyonun genel merkezinden döviz olarak gönderilen nakdi yardımlardan karşılanarak ödendiği,

- Söz konusu faaliyet ile genel yönetim giderlerinin içerisinde istihdam edilen personele ödenen ücretlerin yer aldığı,

- Bugüne kadar yapılan ücret ödemelerinden kesilen gelir ve damga vergilerinin ilgili ay muhtasar beyannameleri ile bağlı bulunulan vergi dairelerine zamanında ödendiği,

belirtilerek,

- Gelir Vergisi Kanununun 23 üncü maddesi ile 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 açıklandığı üzere; 28 Kasım 1996 tarihli ve 4215 sayılı "Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Uluslararası Kızılhaç ve Kızılay Dernekleri Federasyonu Arasında Uluslararası Federasyonun ve Onun Türkiye Cumhuriyetindeki Temsilciliğinin Statüsüne İlişkin Anlaşmanın Onaylanmasının Uygun Bulunduğuna Dair Kanun" başlıklı Kanun kapsamında Türkiye'de bir uluslararası örgütün bürosu olarak temsilcilik statüsünde bulunmanız nedeniyle dar mükellef kurum statüsünde

olmanız gerektiği ve 4215 sayılı Kanun'un 6 ncı maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca, "Kamu yararına olan hizmetlerin getirdiği vergiler dışında her türlü doğrudan vergiden muaf olacaktır." hükmü de göz önünde bulundurularak;

- Dar mükellef olarak değerlendirilmesi gereken Kuruluşunuzun Türkiye'de kazanç getirici hiçbir faaliyette bulunmaması ve Türkiye içinden nakdi yardım kabul etmemesi,

- Kuruluşunuza hizmet arz eden kişinin, istihdam sözleşmesi kapsamında hizmetini sunması,

- Hizmet erbabına yapılan ödemelerin ücret niteliğinde olması ve yurt dışından döviz olarak gönderilen nakdi yardımlardan karşılanması, ödemelerin döviz olarak yapılması ve gider kaydedilmemesi,

şartlarının hep birlikte sağlanması halinde, Gelir Vergisi Kanununun 23 üncü maddesine göre gelir vergisinden, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu'na ekli (2) sayılı tablonun IV/34 fıkrası uyarınca damga vergisinden istisna olup olmayacağı ve 4215 sayılı Kanun maddesi kapsamında temsilcilik statüsünde bulunan Kuruluşun dar mükellef olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği hususlarında görüş talep edildiği anlaşılmıştır.

A- GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında, Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanların, dar mükellefiyet esasında sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceği, dördüncü fıkrasında ise bu maddede belirtilen kazanç veya iratlar ile gelir unsurlarının Türkiye'de elde edilmesi ve Türkiye'de daimî temsilci bulundurulması hususlarında Gelir Vergisi Kanununun ilgili hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının;

- (14/a) 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,

- (18) numaralı bendinde, hizmet erbabının, ödemenin yapıldığı ayda geçerli olan asgari ücretin aylık brüt tutarından işçi sosyal güvenlik kurumu primi ve işsizlik sigorta primi düşüldükten sonra kalan tutarına isabet eden ücretlerin (Şu kadar ki, istisnayı aşan ücret gelirinin vergilendirilmesinde verginin hesaplanacağı gelir dilim tutarları ve oranları, istisna kapsamındaki tutarlar da dikkate alınarak belirlenir. Ödenecek vergi tutarı, bu suretle bulunan vergi tutarının içinde istisna tutara isabet eden kısım düşülmek suretiyle hesaplanır. İstisna nedeniyle alınmayacak olan vergi ilgili ayda aylık asgari ücret üzerinden hesaplanması gereken vergiyi aşamaz. Birden fazla işverenden ücret alanlarda bu istisna sadece en yüksek olan ücrete uygulanır.),

gelir vergisinden istisna edileceği hükme bağlanmıştır.

147 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin "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 arzedenden 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 ücret 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..." açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre, kanunî ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tâbi kurumların bünyesinde çalışan hizmet erbabına ödenen ücretlere istisna uygulanabilmesi için;

1- Türkiye' de hizmet arz eden gerçek kişinin bağlı olduğu işverenin dar mükellef kurum olması, bu kurumun da Türkiye' de 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 yurt dışı kazançlarından karşılanması,

4- Ücretin döviz olarak ödenmesi,

5- Ödenen ücretin dar mükellef kurumun Türkiye'deki hesaplarına gider olarak kaydedilmemesi,

şartlarının bir arada mevcut olması gerekmektedir.

Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Uluslararası Kızılhaç ve Kızılay Dernekleri Federasyonu arasında imzalanan ve 28/11/1996 tarihli ve 4215 sayılı Kanunla onaylanması uygun bulunan "*Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Uluslararası Kızılhaç ve Kızılay Dernekleri Federasyonu Arasında Uluslararası Federasyonun ve Onun Türkiye Cumhuriyetindeki Temsilciliğinin Statüsüne İlişkin Anlaşma*" 12/8/1997 tarihli Bakanlar Kurulunca kararlaştırılıp 21/08/1997 tarihli ve 23087 sayılı Resmî Gazetede yayımlanarak usulüne uygun olarak yürürlüğe girmiş ve iç mevzuatımız bakımından geçerlik kazanmıştır.

Söz konusu Anlaşmanın;

- 1 inci maddesinde,

"1) Federasyon görevini yürütmek ve amaçlarını yerine getirmek için, Türkiye Cumhuriyeti'nde tam yetkiyle, sözleşme yapmak, taşınır ve taşınmaz mülk edinmek ve kullanmak, personel işe almak ve hukuki işlemleri yürütmek üzere hukuki şahsiyete haiz olacaktır.

2) Bu amaçla, Ankara'da yerleşik Temsilcilik, bir uluslararası örgütün bürosu olarak yetkili makamlarca usulüne uygun şekilde tescil edilecektir.

..."

- 3 üncü maddesinin 1 inci fıkrasında, "1) Federasyon ve Temsilciliği Türkiye Cumhuriyeti'nde, ülkenin kanun ve düzenlemelerine uygun şekilde hareket edeceklerdir."

- 8 inci maddesinin 1 inci fıkrasında, "1) Temsilciliğin mensupları:

- Temsilcilik Başkanı ve Temsilcilik Başkan Yardımcısı veya Temsilcilik Başkanının yokluğunda onun adına hareket eden Federasyonun Genel Sekreteri tarafından atanmış, herhangi bir memur

- Federasyonun Genel Sekreteri tarafından atanmış memurlardır."

- 9 uncu maddesinde, "1) Temsilcilik Başkanı, daimi olarak ikamet eden yabancılar dışındaki memurlar, kendileri ve aile üyeleri (eş ve küçük çocukları) için aşağıdaki ayrıcalık ve bağışıklıklardan faydalanırlar.

...

b) Federasyon tarafından kendilerine ödenen maaş ve ücret vergilendirmeden bağışıktır.

...

3) Bu madde Temsilcilik mensubu olan Türkiye Cumhuriyeti vatandaşlarına uygulanmaz..."

- 10 uncu maddesinde, "*1. Temsilcilik mensuplarının haricinde olan ve kendilerine Federasyon kimliği verilmiş bulunan, Türk vatandaşı veya sürekli ikamet eden yabancı uyruklular haricindeki Federasyon temsilcileri, görevlerini ifa ederken Türkiye Cumhuriyeti'ndeki vazifeleri süresince Temsilciliğin mensupları olarak 9 uncu Maddenin 1 inci paragrafının a, b, c, d, e, g, h, fıkralarında tanınan statünün aynısından faydalanırlar.*

...

4. Bu madde Türkiye Cumhuriyeti vatandaşlarına uygulanmaz..."

hükümlerine yer verilmiştir.

Bu çerçevede,

- Anlaşmanın 9 uncu maddesine göre, temsilcilik başkanı, daimî olarak ikamet eden yabancılar dışındaki memurlar,

- Anlaşmanın 10 uncu maddesine göre, Temsilcilik mensuplarının haricinde olan ve kendilerine Federasyon kimliği verilmiş bulunan Türk vatandaşı veya sürekli ikamet eden yabancı uyruklular haricindeki Federasyon temsilcileri, görevlerini ifa ederken Türkiye Cumhuriyeti'ndeki vazifeleri süresince,

Federasyon tarafından kendilerine ödenen maaş ve ücretler üzerinden alınan vergilerden bağışık olacaktır.

Bahse konu Anlaşmada, Türkiye Cumhuriyeti vatandaşları ile daimî ikamet eden yabancı uyruklu Temsilcilik mensubu ve Federasyon temsilcilerine yapılan demeler iēin vergisel bağışıklık bulunmamaktadır. Bu kapsamdaki personele doğrudan doğruya yurt dışından elde edilen kazanç üzerinden döviz olarak ödenen cretler, Gelir Vergisi Kanununun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (14/a) bendi ile 147 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yer alan şartların tamamının taşınması

halinde gelir vergisinden müstesnadır. Bahse konu şartların sağlanmaması halinde ise yapılan ücret ödemelerinin, Gelir Vergisi Kanununun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (18) numaralı bendi uyarınca asgari ücret istisnası uygulanmak suretiyle Gelir Vergisi Kanununun 61, 94, 103 ve 104 üncü maddeleri kapsamında vergiye tabi tutulması gerekmektedir.

B- DAMGA VERGİSİ YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde, bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtların damga vergisine tabi olduğu, bu kanundaki 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 edeceği; 3 üncü maddesinde damga vergisinin mükellefinin kağıtları imza edenler olduğu; 9 uncu maddesinde, bu Kanuna ekli (2) sayılı tabloda yazılı kağıtların damga vergisinden müstesna olduğu; 12 nci maddesinde, damga vergisine tabi kağıtlarda yazılı yabancı paraların Hazine ve Maliye Bakanlığınca tayin ve ilan edilecek fiyat üzerinden Türk parasına çevrilerek ona göre damga vergisi alınacağı hükme bağlanmıştır.

Anılan Kanuna ekli (1) sayılı tablonun "IV.Makbuzlar ve diğer kağıtlar" başlıklı bölümünün 1/b fıkrasında, maaş, ücret, gündelik, huzur hakkı, aidat, ihtisas zammı, ikramiye, yemek ve mesken bedeli, harcırah, tazminat ve benzeri her ne adla olursa olsun hizmet karşılığı alınan paralar (avans olarak ödenenler dahil) için verilen makbuzlar ile bu paraların nakden ödenmeyerek kişiler adına açılmış veya açılacak cari hesaplara nakledildiği veya emir ve havalelerine tediye olunduğu takdirde nakli veya tediye temin eden kağıtların nispi damga vergisine tabi olduğu hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanuna ekli (2) sayılı tablonun "IV-Ticari ve medeni işlerle ilgili kâğıtlar" başlıklı bölümünün 7349 sayılı Kanun ile değişik (34) numaralı fıkrasında ise, "Ticarî, ziraî veya meslekî faaliyetlere ilişkin olmamak şartıyla gerçek kişiler arasında düzenlenen akitlerle ilgili kâğıtlar (Söz konusu kâğıtlar, resmi dairelere veya noterlere ibraz edildikleri takdirde bu tarih itibarıyla vergiye tâbi tutulur ve ibraz edenlerce ödenir.) ile Gelir Vergisi Kanununun 23 üncü maddesinde belirtilen ücretlere ilişkin kâğıtlar (Bu maddenin birinci fıkrasının (18) numaralı bendinde düzenlenen ücretlerde istisna, aylık brüt asgari ücrete isabet eden kısım için uygulanır)." hükmüne yer verilmiştir.

35 Seri No.lu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde ise, vergiye tabi kağıdın yabancı para cinsinden düzenlenmesi halinde kağıt üzerinde yer alan dövizin kağıdın düzenlendiği tarihteki T.C. Merkez Bankasınca tespit ve ilan olunan cari döviz satış kuruna göre bulunacak Türk Lirası karşılığı üzerinden damga vergisi hesaplanması gerektiği açıklamasına yer verilmiştir.

Buna göre, başvurunuzda belirtilen ücretlerin, Gelir Vergisi Kanununun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (14/a) bendinde belirtilen ücretlerden olması halinde, söz konusu ödemelere ilişkin düzenlenen kağıtların 488 sayılı Kanuna ekli (2) sayılı tablonun IV/34 fıkrası uyarınca damga vergisinden istisna tutulması mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan, söz konusu ücret ödemelerinin Gelir Vergisi Kanununun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (14/a) bendinde belirtilen şartları sağlamaması durumunda, ücret ödemeleri nedeniyle düzenlenen kağıtlardan, aylık brüt asgari ücrete isabet eden kısım için Gelir Vergisi Kanununun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (18) numaralı bendi ve 488 sayılı Kanuna ekli (2) sayılı tablonun IV/34 numaralı fıkrası uyarınca damga vergisi aranılmaması, asgari ücreti aşan kısmı üzerinden ise 488 sayılı Kanuna ekli (1) sayılı tablonun IV/1-b fıkrası uyarınca damga vergisi aranılması gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 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 özelge geçersizdir.

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

