

Yurtdışından döviz olarak elde edilen ücretin gelir ve damga vergisi hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	DAMGA VERGİSİ KANUNU
Özelge no	90792880-155.13.04[2013/2508]-700
Tarih	10.07.2014

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

ANKARA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri KDV ve Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü)

Sayı : 90792880-155.13.04[2013/2508]-700

10/07/2014

Konu : Yurtdışından döviz olarak elde edilen ücretin gelir ve damga vergisi hk.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzun incelenmesinden, Türkiye'de irtibat ofisi dahil kanuni ve iş merkezi bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenin yanında çalışmakta olduğunuzu ve ücretlerinizin yabancı para cinsinden, banka kanalı ile ödeneceğini belirterek, söz konusu ücretinizin Gelir Vergisi Kanununun 23 üncü maddesinin 14 üncü bendi kapsamında istisna olup olmadığı, istisna olmaması durumunda beyanname vermeniz gerekmektedir halinde ücret ödemesine ait hesap belgelerini ekleyip eklemeyeceğiniz ve bu ücretinizin damga vergisine tabi olup olmadığı ile tabi olması durumunda ne zaman hangi beyanname ile beyan edeceğiniz hususlarında görüş talep ettiğimiz anlaşılmaktadır.

A - GELİR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME

Gelir Vergisi Kanununun 23 üncü maddesinin 14 üncü 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..."

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 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 erbâbı 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 taşınması gerekmektedir.

Diğer taraftan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "Tevkifata tabi olmayan ücretler" başlıklı 95 inci maddesinde, ücretlerini yabancı bir memleketteki işverenden doğrudan doğruya alan hizmet erbabının bu ücret gelirleri için yıllık beyanname vermelerinin gerektiği hükme bağlanmıştır.

Dar mükellef kuruma bağlı olarak çalışmanız karşılığında anılan kurumun doğrudan doğruya yurt dışından elde ettiği kazanç üzerinden döviz olarak tarafınıza ödenen ücret, yukarıdaki şartların da sağlanması halinde Gelir Vergisi Kanununun 23 üncü maddesinin 14 numaralı bendine göre gelir vergisinden müstesna olacaktır.

Ancak söz konusu ücret gelirinin istisnaya ilişkin şartları taşımaması hâlinde ise Gelir Vergisi Kanununun 95/1 inci maddesi gereğince yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edileceği tabiidir.

B - DAMGA VERGİSİ KANUNU 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 Maliye Bakanlığınca tayin ve ilan edilecek fiyat üzerinden Türk parasına çevrilerek ona göre damga vergisinin alınacağı; 22 nci maddesinin (a) bendinde, Maliye Bakanlığınca belirlenen mükellefler, kurum ve kuruluşlar tarafından bir ay içinde düzenlenen kağıtların vergisinin, ertesi ayın yirminci (371 Sıra No.lu VUK Tebliği uyarınca yirmiüçüncü) günü akşamına kadar vergi dairesine bir beyanname ile bildirileceği, yirmialtıncı günü akşamına kadar ödeneceği; (b) bendinde, (a) bendi dışındaki hallerde, kağıdın düzenlendiği tarihi izleyen onbeş gün içinde vergi dairesine bir beyanname ile bildirileceği ve aynı süre içinde ödeneceği hükümlerine yer verilmiştir.

Aynı 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; Kanuna ekli (2) sayılı tablonun "IV.Ticari ve Medeni işlerle ilgili kağıtlar" başlıklı bölümünün 34 numaralı fıkrasında, ticari, zirai veya mesleki faaliyetlere ilişkin olmamak şartıyla gerçek kişiler arasında düzenlenen akitlerle ilgili kağıtlar ile Gelir Vergisi Kanununun 23 üncü maddesinde belirtilen ücretlere ilişkin kağıtların damga vergisinden istisna olacağı hükümlerine yer verilmiştir.

Diğer taraftan, 193 sayılı 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 hükme bağlanmıştır.

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 Bankası'nca tespit ve ilan olunan cari döviz satış kuruna göre bulunacak Türk Lirası karşılığı üzerinden damga vergisi hesaplanması gerektiği belirtilmiştir.

Buna göre, başvurunuzda belirtilen ücretlerin, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 23/14 üncü maddesinde belirtilen ücretlerden olması halinde, söz konusu ödemelere ilişkin düzenlenen kağıtların 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa ekli (2) sayılı tablonun IV/34 fıkrası uyarınca damga vergisinden istisna tutulması mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan, yabancı memleketlerle Türkiye'deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kağıtlar damga vergisine tabi bulunmamakla birlikte, bu kağıtlar, Türkiye'de resmi dairelere ibraz edildiği, üzerine devir veya ciro işlemleri yürütüldüğü veya herhangi bir suretle hükümlerinden faydalanıldığı takdirde, söz konusu işlemlerin yapıldığı tarih itibarıyla damga vergisine konu teşkil edecektir.

Yabancı memleketlerde düzenlenen kağıtlar açısından Türkiye'de hükmünden faydalanma konusu ise esas olarak, kağıtlarda yer alan hak ve yükümlülüklerle dayanılarak hukuki, ticari, mali olaylar ve sonuçlar yaratmak olarak anlaşılmalıdır. Hüküm bir gücün, etkinin ifadesi olduğundan, bir kağıdın hükmünden yararlanma o kağıdın gücünden, etkisinden kaynaklanmaktadır. Bu durumda, yabancı memleketlerde düzenlenen bir kağıda ilişkin bazı haklardan veya hususlardan Türkiye'de yararlanılması veyahut kağıda dayanılarak Türkiye'de bazı işlemler yapılması o kağıdın hükmünden yararlanıldığı anlamına gelmektedir.

Ancak,söz konusu ücret ödemesinin Gelir Vergisi Kanununun 23 üncü maddesi uyarınca gelir vergisinden istisna olmaması halinde, 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa ekli (2) sayılı tablonun IV/34 üncü fıkrası hükmü uyarınca damga vergisinden müstesna tutulması mümkün bulunmamakta olup, söz konusu yabancı para cinsinden yapılacak ücret ödemesine ilişkin kağıtların,

- Türkiye'de düzenlenmesi durumunda, düzenlendiği tarihteki,

- Yurtdışında düzenlenmesi durumunda, bu kağıtlara ilişkin ödemelerin Türkiye'de yapıldığı, dolayısıyla hükmünden yararlanıldığı tarihteki,

T.C. Merkez Bankasınca 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 ve söz konusu damga vergisinin yıllık gelir vergisi beyannamesinin verileceği vergi dairesine Kanunun 22 nci maddesinin (b) bendinde belirtilen süre içinde beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 11.09.2026