

IPA II Çerçeve Anlaşması kapsamında personele yapılan ücret, prim vb. ödemelerde gelir vergisi ve damga vergisi yükümlülüğü, proje için kiralanan gayrimenkullere ilişkin tevkifat yapılıp yapılmayacağı hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	GELİR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	38418978-120[61-2021/32]-407020
Tarih	08.09.2022

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı

Gelir Kanunları Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü

Sayı : E-38418978-120[61-2021/32]-407020

08.09.2022

Konu : IPA II Çerçeve Anlaşması kapsamında personele yapılan ücret, prim vb. ödemelerde gelir vergisi ve damga vergisi yükümlülüğü, proje için kiralanan gayrimenkullere ilişkin tevkifat yapılıp yapılmayacağı hk.

İlgi : 21/05/2021 tarihli özelge talep formunuz.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzun incelenmesinden;

- Avrupa Birliği Mali Yardımları kapsamında "..." programı altında doğrudan hibe yöntemi ile finanse edilmek üzere "..." için Aile, Çalışma ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı ve Avrupa Birliği Türkiye Delegasyonu arasında imzalanan ... tarihli ve ... sayılı sözleşme kapsamında Katılım Öncesi Yardım Aracı II (IPA II) fonundan hibe desteği alındığı,

- Söz konusu anlaşma kapsamında Aile, Çalışma ve Sosyal Hizmetler Bakanlığı ana yararlanıcı ve derneğin eş yararlanıcı olarak yer aldığı ve programın uygulanmasında Delegasyon tarafından IPA II kapsamında hibe edilen 245.000.000,00 EURO tutarlı fondan yararlanıldığı belirtilerek,

- Derneğin belirli süreli iş sözleşmesi ile program kapsamında görev yapan personelin ücret, prim, ikramiye, aynî ve nakdi olarak yapılan sosyal yardım ödemeleri, görev avansı, harcırah, kıdem tazminatı ve ihbar tazminatı ödemeleri üzerinden gelir vergisi ve damga vergisi kesintisi yapıp yapılmayacağı,

- Döviz alım-satım işlemlerinden doğan banka ve sigorta muameleleri vergisinin (BSMV) ödenip ödenmeyeceği,

- Personel görevlendirmeleri kapsamında kurumları tarafından alınan uçak biletlerinden kaynaklı alan vergisinin ödenip ödenmeyeceği,

- Program kapsamında kiralanan taşınmazlar için yapılan kira ödemelerinden gelir vergisi kesintisi yapıp yapılmayacağı ve kiralama sözleşmesinin damga vergisine tabi olup olmadığı,

hususlarında Başkanlığımız görüşünün talep edildiği anlaşılmıştır.

GELİR VERGİSİ YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME:

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "Ücretin tarifi" başlıklı 61 inci maddesinde, "*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.

..."

hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Kanunun "Vergi tevkifatı" başlıklı 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında tevkifat yapmak zorunda olanlar sayılmış olup, aynı fıkranın (1) numaralı bendinde, hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç) 103 ve 104 üncü maddelere göre, (5/a) bendine göre, 70 inci maddede yazılı mal ve hakların kiralanması karşılığı yapılan ödemelerden tevkifat yapılacağı hükme bağlanmıştır.

7349 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanununun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasına eklenen (18) numaralı bent hükmü ile asgari ücret vergi dışı bırakılmış, asgari ücret üzerinde ücret alanların asgari ücretin gelir vergisi matrahına isabet eden ücretleri gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Gelir Vergisi Kanununun 24 üncü maddesinin birinci fıkrasında; "*Gider karşılığı olarak yapılan aşağıda yazılı ödemeler gelir vergisinden istisna edilmiştir.*

1. *Harcırah Kanunu'na tabi kurumlar tarafından harcırah veya yolluk olarak yapılan ödemeler;*

2. *Harcırah Kanunu kapsamı dışında kalan müesseseler tarafından idare meclisi başkanı ve üyeleri ile denetçilerine, tasfiye memurlarına ve hizmet erbabına (Harcırah Kanunu'na tabi olsun olmasın her türlü sözleşmeli personel dahil) verilen gerçek yol giderlerinin tamamı ile yemek ve yatmak giderlerine karşılık verilen gündelikler (Bu gündelikler aynı aylık seviyesindeki devlet memurlarına verilen gündeliklerden fazla ise veya devletçe verilen gündeliklerin en yüksek haddini aşarsa, aradaki fark ücret olarak vergiye tabi tutulur);*

..."

hükmüne yer verilmiştir.

138 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "3. *Fiili Yemek ve Yatmak Giderleri* :" başlıklı bölümünde, "... *Harcırah Kanunu kapsamı dışında kalan müesseseler tarafından hizmet erbabına ödenen fiili yemek ve yatmak giderleri 01/01/1983 tarihinden itibaren Devlet Memurlarına ödenen gündeliklerle mukayesede dikkate alınmayacaktır. Ancak, yemek ve yatmak giderlerinin tevsik edilmemesi halinde, bu giderlere karşılık olarak verilen gündeliklerin aynı aylık seviyesindeki Devlet memurlarına verilen miktarı veya Devletçe verilen gündeliklerin en yüksek haddini aşan kısmının ücret olarak vergiye tabi tutulması gerekir.*

Diğer taraftan, anılan personele fiili yemek ve yatmak giderleri dışında gündelik de ödendiği takdirde bu gündeliklerin tamamının ücret olarak vergiye tabi tutulması gerekecektir."

açıklaması yer almaktadır.

Diğer taraftan, Gelir Vergisi Kanununun gelir vergisinden istisna edilen tazminat ve yardımlara ilişkin 25 inci maddesinde, "*Aşağıda yazılı tazminat ve yardımlar Gelir Vergisinden müstesnadır.*

...

7. a) 25/8/1971 tarihli ve 1475 sayılı İş Kanunu ve 20/4/1967 tarihli ve 854 sayılı Deniz İş Kanununa göre ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının tamamı ile 13/6/1952 tarihli ve 5953 sayılı Basın Mesleğinde Çalışanlarla Çalıştıranlar Arasındaki Münasebetlerin Tanzimi Hakkında Kanuna göre ödenen kıdem tazminatlarının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan miktarları (Hizmet ifa etmeksizin ödenen ücretler tazminat sayılmaz.);

b) Hizmet erbabının tabi olduğu mevzuata göre bu bendin (a) alt bendinde belirtilen istisna tutarının hesabında dikkate alınmak şartıyla, hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar (Bu bendin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.)

..."

hükmüne yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, istisna kapsamında olanlar hariç hizmet erbabına ödenen aylık ücret ve ücret sayılan tüm ödemeler ile sağlanan menfaatlerin gelir vergisi tevkifatına tabi tutularak vergilendirilmesi gerekmektedir.

Türkiye ile Avrupa Birliği arasında 11.02.2015 tarihinde imzalanan ve 6647 sayılı Kanun ile onaylanması uygun bulunan Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA II) Çerçeve Anlaşmasının vergi istisnalarına ilişkin usul ve esaslar, 13.02.2016 tarih ve 29623 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 1 Sıra No'.u Türkiye-Avrupa Birliği IPA II Genel Tebliğinde belirlenmiştir.

Anılan Anlaşmanın 28(2)(d) maddesinde; *"Birlik sözleşmelerinden doğan kâr veya gelir ulusal/yerel vergi sistemine göre Türkiye Cumhuriyetinde vergiye tabidir. Ancak Avrupa Birliği üye devletlerinde veya IPA II yararlanıcısı haricinde IPA II kapsamında uygun olan diğer ülkelerde ikamet eden veya iş kurmuş olan, Birlik sözleşmelerini yürüten, yabancı çalışanlar ve daimi eşleştirme danışmanları da dâhil olmak üzere, gerçek ve tüzel kişiler, geçerli çifte vergilendirme anlaşmalarının hükümlerine göre, söz konusu şekilde elde ettikleri gelirin Türkiye Cumhuriyeti'nde isnat edilebileceği bir ikametgâh veya daimi işletme sahibi oldukları durumlar istisna olmak üzere, stopaj ve geçici veya sürekli vergiler dâhil Türkiye Cumhuriyetindeki kazanç veya gelir vergisinden muaftırlar."* hükmü yer almaktadır.

Anılan Tebliğ'in "4.5.3 İstisnanın Uygulaması" başlıklı bölümünde *"IPA II Çerçeve Anlaşmasının 28(2)(d) maddesi uyarınca, Birlik Sözleşmelerinden doğan kâr veya gelir Türk vergi sistemine göre Türkiye Cumhuriyeti'nde vergiye tabidir.*

Ancak, AB veya AB ve Türkiye ortak katkısı ile finanse edilen Birlik Sözleşmelerini yürüten gerçek ve tüzel kişi Birlik Yüklenicilerinden,

- AB ülkeleri ile Türkiye dışındaki IPA II yararlanıcısı diğer ülkelerde mukim veya kurulu olan ve

- Uygulanabilir bir çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması hükümlerine göre, Birlik Sözleşmesinin yürütülmesinden elde ettikleri kazancı Türkiye'de bir işyerine atfedilemeyen veya Türkiye'de mukim statüsünde bulunmayanların Birlik Sözleşmesinin yürütülmesinden elde ettikleri gelir veya kazanç, gelir ve kurumlar vergisinden istisnadır. Bu istisna, söz konusu kişilerin elde ettikleri gelir veya kazançla ilişkin olarak yapılan gelir ve kurumlar vergisi tevkifatlarını da kapsar.

Aynı zamanda bu sözleşmeler kapsamında bir Birlik Yüklenicisine bağlı olarak hizmet ifa eden ve ücreti Birlik Sözleşmesi bütçesinden ödenen ve AB ülkeleri ile Türkiye dışındaki IPA II yararlanıcısı diğer ülkelerde mukim olan gerçek kişilerin elde ettikleri gelirler de gelir vergisine tabi değildir.

...

Yıllara sâri inşaat ve onarım işlerine ilişkin hakediş ödemeleri ve serbest meslek niteliğindeki ödemeler dışında, söz konusu hibelerle finanse edilen ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi ile 13/06/2006 tarihinde kabul edilen 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 15 ve 30 uncu maddelerinde sayılan diğer ödemelerden (gayrimaddi hak bedeli, kira, faiz, ücret vb.) gelir ve kurumlar vergisi tevkifatı yapılmaya devam edilecektir." açıklamalarına yer verilmiştir.

IPA II Çerçeve Anlaşmasının 28(2)(d) maddesine göre, Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olmayan ve Türkiye'de ikamet etmeyen gerçek kişiler tarafından, Birlik Sözleşmelerinin ifasından elde edilen gelirlerin Türkiye'de gelir vergisine tabi tutulmayacağı hükme bağlanmıştır. Ancak, anılan Anlaşmada, Türk vatandaşı olan ve Türkiye'de ikamet eden personele Birlik Sözleşmesi kapsamında yaptıkları görev nedeni ile yapılan ödemelerin gelir vergisinden istisna olduğuna dair herhangi bir hüküm bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, Gelir Vergisi Kanununun geçici 84 üncü maddesinin ikinci fıkrasında, Avrupa Birliği organlarıyla akdedilen ve usulüne göre yürürlüğe konulan anlaşmalar çerçevesinde proje karşılığı sağlanan hibelerle finanse edilen yıllara sâri inşaat ve onarım işlerine ilişkin ödemeler üzerinden ve yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden, fon hesabından yapılan harcama tutarları ile sınırlı olmak üzere, 94 üncü maddenin birinci fıkrasının (2) ve (3) numaralı bentleri ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi ve 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) ve (b) bentleri uyarınca vergi kesintisi yapılmayacağı hükmüne yer verilmiş olup, ücret ödemelerinden vergi kesintisi yapılmayacağına ilişkin bir hükme yer verilmemiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre,

- IPA II kapsamında görev yapan personele yapılan ücret ve ücret niteliğinde olan prim, ikramiye, sosyal yardım ödemeleri toplamı üzerinden, kümülatif matrah dikkate alınarak hesaplanan gelir vergisinden, Gelir Vergisi Kanununun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (18) numaralı bendi kapsamındaki istisnaya isabet eden gelir vergisinin düşüldükten sonra kalan gelir vergisinin kesilmesi ve muhtasar ve prim hizmet beyannamesiyle vergi dairesine beyan edilerek ödenmesi,

- Harcırah Kanunu kapsamı dışında kalan Derneğiniz tarafından görev mahalli dışında (yurt dışında veya yurt içinde) geçici olarak görevlendirilen personelinize fatura karşılığında ödenen gerçek yol (gidiş-dönüş) bedelinin tamamının ve gider karşılığı olarak yapılan fiili yemek ve konaklama ödemelerinin (devlet memuruna ödenen harcırah gündeliği ile mukayese edilmeksizin), Vergi Usul Kanunu uyarınca belgelendirilmesi halinde tamamının gelir vergisinden istisna tutulması, fiili yemek ve yatmak giderleri dışında gündelik de ödendiği takdirde bu gündeliklerin tamamının ücret olarak vergiye tabi tutulması,

- İşten ayrılan personele 1475 sayılı İş Kanununa göre ödenen kıdem tazminatlarının en yüksek Devlet memuruna ödenen azami emekli ikramiyesi tutarını aşmayan kısmının Gelir Vergisi Kanununun 25 inci maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendi uyarınca istisna edilmesi, varsa aşan tutarların ücret olarak vergiye tabi tutulması,

- Gelir Vergisi Kanununun 61 inci maddesi gereğince ücret olarak kabul edilen ihbar tazminatı ödemesinin ücret olarak vergiye tabi tutulması,

- 1 Sıra No.lu Türkiye-Avrupa Birliği IPA II Genel Tebliğinde Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanununun 15 ve 30 uncu maddelerinde sayılan diğer ödemelerden (gayrimaddi hak bedeli, kira, faiz, ücret vb.) gelir ve kurumlar vergisi tevkifatının yapılmaya devam edileceği açıklanmış olduğundan, program kapsamında kiralandan gayrimenkuller için yapılan ödemelerden gelir vergisi tevkifatı yapılması,

gerekmektedir.

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; 3 üncü maddesinde, damga vergisinin mükellefinin kağıtları imza edenler olduğu; 4 üncü maddesinde, bir kağıdın tabi olacağı verginin tayini için o kağıdın mahiyetine bakılacağı ve buna göre tabloda yazılı vergisinin bulunacağı, kağıtların mahiyetlerinin tayininde, şekli kanunlarda belirtilmiş olanlarda kanunlardaki adlarına, belirtilmemiş olanlarda üzerlerindeki yazının tazammun ettiği hüküm ve manaya bakılacağı, mahiyeti tayin edilmek istenen kağıt üzerinde başka bir kağıda atıf

yapılmışsa, atıf yapılan kağıdın hükümlerine nazaran iktisap ettiği mahiyete göre vergi alınacağı; 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 hükme bağlanmıştır.

Anılan Kanuna ekli (1) sayılı tablonun "I. Akitlerle ilgili kâğıtlar" başlıklı bölümünün A/2 fıkrasında, kira mukavelenamelerinin mukavele süresine göre kira bedeli üzerinden; "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 dâhil) 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 kâğıtların nispi damga vergisine tabi olduğu hükme bağlanmıştır.

Diğer taraftan, Türkiye ile AB arasında 11/02/2015 tarihinde IPA II Çerçeve Anlaşması imzalanmış, 6647 sayılı Kanun'la onaylanması uygun bulunmuş, 21/06/2015 tarih ve 29393 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak 22/06/2015 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Söz konusu Anlaşmanın vergi istisnalarına ilişkin uygulama usul ve esasları ise 13/02/2016 tarih ve 29623 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 1 Sıra No.lu IPA II Çerçeve Anlaşması Genel Tebliği ile düzenlenmiştir.

Anılan Anlaşmanın 28(2)(h) maddesinde; *"Birlik sözleşmeleri, Birlik yüklenicilerince ve bir konsorsiyumun ortakları veya ortak teşebbüsler veya eş-yararlanıcılar tarafından (Mali Tüzüğü'nün 122. maddesi kapsamında tanımlandığı üzere) hibelerde imzalanan sözleşmeler Türkiye Cumhuriyeti'nde damga vergisine veya tescil harcına veya eş etkiye sahip başka bir harca tabi değildir. Bu muafiyet, hibe yararlanıcıları (ortakları, iştirakleri ve/veya alt hibe yararlanıcıları dâhil) ve yüklenicileri (personeli ve sözleşmeli uzmanları dâhil) arasında yapılan sözleşmeler ile böylesi ödemeler doğrudan Birlik sözleşmeleri ile ilgili ise hizmet sözleşmeleri ve iş sözleşmeleri kapsamında sırasıyla arızı ve geçici harcamalar için yapılan sözleşmeler dâhil olmak üzere, Birlik sözleşmeleri kapsamındaki işlemler (hakların devri dâhil) ve Birlik yüklenicilerine yapılan ilgili ödeme emirleri için de geçerlidir."* hükmü yer almaktadır.

Konuya ilişkin olarak, anılan Tebliğ'in "4.7.2.1. Damga Vergisi İstisnası Uygulaması" başlıklı bölümünde ise

"Aşağıdaki sözleşmeler ve münhasıran bu sözleşmeler kapsamında yapılan ödemelere ilişkin düzenlenen kağıtlar, damga vergisinden istisna tutulacaktır:

- AB veya Türkiye ile AB ortak katkısı ile finanse edilen ve Sözleşme Makamı ile Birlik Yüklenicisi arasında imzalanan ve bu Tebliğin 3.5 numaralı bölümünde tanımlanan Birlik Sözleşmeleri,

- Birlik Sözleşmelerinin; iş ortaklığı, eş yararlanıcı, konsorsiyum vb. şekillerde birlikte imzalandığı durumlarda her bir ortak ya da eş yararlanıcı arasında imzalanan sözleşmeler ve Mali Tüzüğün (1605/2002 sayılı Konsey Tüzüğünü Yürürlükten Kaldıran ve Birlik Genel Bütçesine Uygulanabilir Mali Kurallar Hakkında 25/10/2012 tarihli ve [AB, Euratom] 966/2012 Sayılı Avrupa Parlamentosu ve Konsey Tüzüğü) 122 nci maddesinde tanımlanan ilişkili kişilerin bunlarla akdettikleri sözleşmeler,

- Birlik Sözleşmeleri kapsamında Birlik Yüklenicileri ile Tedarikçileri arasında imzalanan mal, hizmet alımı ya da iş sözleşmeleri (Birlik Yüklenicisi ile doğrudan Tedarikçinin personeli veya sözleşmeli uzmanları arasında imzalanan sözleşmeler dâhil),

- Birlik Sözleşmesi kapsamında bir hizmet sunmak üzere Birlik Yüklenicisi ile çalışanları veya sözleşmeli uzmanları arasında imzalanan sözleşmeler." açıklamaları yer almaktadır.

6647 sayılı Kanun ile onaylanması uygun bulunan Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA II) Çerçeve Anlaşmasında, hibe yüklenicisi veya hibe yararlanıcısının Birlik Sözleşmesi gereği çalışanları ile yapacağı sözleşmeler için damga vergisi istisnası öngörülmüş olup, söz konusu Birlik Sözleşmesi kapsamında Birlik Yüklenicisinin çalışanlarına proje uygulaması nedeniyle yapmış olduğu ödemeler dolayısıyla düzenlenen kağıtlar damga vergisinden istisna tutulacaktır.

İlgide kayıtlı özelge talep formu ve eklerinin incelenmesinden, Derneğimize ... tarih ve ... sayılı ... konulu sözleşme çerçevesinde Katma Değer Vergisi (KDV) İstisna Sertifikası düzenlenerek ... tarih ve ... sayılı yazı ekinde verildiği anlaşılmıştır.

Bu itibarla, ... - ... ile ... Koordinatörlüğü arasında ... tarihinde imzalanan "Kira Sözleşmesi"nin Birlik Sözleşmesi kapsamında düzenlendiğine dair bir ifade içermediği dikkate alındığında söz konusu kira sözleşmesine Anlaşmanın 28(2)(h) maddesi kapsamında damga vergisi istisnası uygulanması mümkün bulunmamaktadır.

Ayrıca, ... tarih ve ... sayılı Birlik Sözleşmesine münhasıran proje bazlı olarak istihdam edilen sözleşmeli personele münhasıran proje bütçesinden yapılan ücret, prim, ikramiye, ayni ve nakit yapılan sosyal yardımlar vb. ödemelere ve proje izleme ziyaretleri için münhasıran proje bütçesinden yapılan harcırah ödemelerine ilişkin düzenlenen kâğıtlara sözleşme süresi ve sözleşme bütçesinden ödenen tutar ile sınırlı olmak ve Tebliğ'deki diğer hükümlere uyulmak şartıyla damga vergisi istisnasının uygulanması mümkün bulunmaktadır. Ancak, bu kapsamda yer almayan sözleşmeli personele yapılan ödemelere ilişkin düzenlenen kâğıtlar damga vergisine tabi tutulacaktır.

Öte yandan, 488 sayılı Kanununa ekli (2) sayılı tablonun "IV- Ticari ve medeni işlerle ilgili kâğıtlar" başlıklı bölümünün (34) numaralı fıkrasının parantez içi hükmüne göre, ücret ödemelerine ilişkin kâğıtların aylık brüt asgari ücrete isabet eden kısmının damga vergisinden istisna edilebileceği tabiidir.

BANKA VE SİGORTA MUAMELELERİ VERGİSİ YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME:

6802 sayılı Gider Vergileri Kanununun 28 inci maddesinin birinci fıkrasında, "Banka ve sigorta şirketlerinin 10/6/1985 tarihli ve 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanununa göre yaptıkları işlemler hariç olmak üzere, her ne şekilde olursa olsun yapmış oldukları bütün muameleler dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paralar banka ve sigorta muameleleri vergisine tabidir." hükmü yer almaktadır.

Mezkur Kanunun mükellefi belirleyen 30 uncu maddesinde, "*Banka ve sigorta muameleleri vergisini banka ve bankerlerle sigorta şirketleri öder...*" hükmü, matraha ilişkin 31 inci maddesinde, "*Kambiyo alım ve satım muamelelerinde kambiyo satışlarının tutarı vergiye matrah olur...*" hükmü, nispete ilişkin 7194 sayılı Kanunun 7/12/2019 tarihinde yürürlüğe giren 8 inci maddesiyle değişik 33 üncü maddesinde "*Kambiyo muamelelerinde nispet matrahın binde ikisidir. Cumhurbaşkanı, bu maddede belirtilen vergi oranını bankalar arası mevduat muameleleri, bankalar ile 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan aracı kurumlar arasındaki borsa para piyasası muameleleri ve diğer banka ve sigorta*

muameleleri için ayrı ayrı veya birlikte % 1'e, kambiyo muamelelerinde ise sıfıra kadar indirmeye ve kambiyo muamelelerinde on katına, vergiye tabi diğer muamelelerde ise kanuni seviyesine kadar artırmaya yetkilidir." hükmü yer almaktadır.

Anılan yetkiye istinaden çıkarılan 2568 ve 2834 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararları ile 98/11591 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının eki Kararın 1 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde değişiklik yapılarak BSMV oranı, kambiyo muamelelerinde, satış tutarı üzerinden % 1 aşağıda sayılan kambiyo muamelelerinde ise satış tutarı üzerinden sıfır olarak tespit edilmiştir.

- 1) Bankalar ile yetkili müesseselerin kendi aralarında veya birbirlerine yaptıkları kambiyo satışları,
- 2) Hazine ve Maliye Bakanlığına yapılan kambiyo satışları,
- 3) Döviz kredisinin ödenmesine yönelik olarak, döviz kredisi kullanılan ya da kullanımına aracılık eden banka tarafından kredi borçlusuna yapılan kambiyo satışları,
- 4) Sanayi sicil belgesini haiz işletmelere yapılan kambiyo satışları,
- 5) İhracatçı Birliklerine üye olan ihracatçılara yapılan kambiyo satışları,
- 6) Bankacılık Kanunu uyarınca finansal kuruluş faaliyeti kabul edilen faaliyetlerden en az birini yapan yurt dışında mukim kuruluşlara yapılan kambiyo satışları.

En son çıkarılan 3031 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararıyla 98/11591 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının eki Kararın 1 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan "% 1 (yüzde bir)" ibaresi "binde iki" şeklinde değiştirilerek kambiyo muamelelerindeki BSMV oranı 30/9/2020 tarihinden itibaren binde iki olarak tespit edilmiştir.

Öte yandan, Türkiye ile Avrupa Birliği arasında 11/2/2015 tarihinde imzalanan ve 22/6/2015 tarihinde yürürlüğe giren IPA II Çerçeve Anlaşmasının "Vergiler, gümrük vergileri ve diğer mali harçlara ilişkin kurallar" başlıklı 28 inci maddesinin birinci fıkrasında, "Bir Sektörel Anlaşmada ya da Finansman Anlaşmasında aksi belirtilmemek kaydıyla vergiler, gümrük vergileri ve ithalat vergileri ve resimleri ve/veya eş etkiye sahip harçlar IPA II kapsamında finanse edilmez. Yukarıda bahsedilen kural kapsamında belirtilen vergi muafiyetleri, IPA II yararlanıcısı ve IPA II yardımının gerçek ve/veya tüzel alıcıları tarafından sağlanan eş-finansmanı da kapsar." hükmü yer almaktadır. Ayrıca, söz konusu maddenin 2 nci fıkrasının (a), (b), (c), (d), (e), (f), (g), (h) ve (k) bentlerinde Anlaşma kapsamında istisna olan vergiler sayılmıştır.

Buna göre, Türkiye-Avrupa Birliği Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA II) Çerçeve Anlaşmasında bankalar tarafından IPA II Yararlanıcılarına yapılan döviz satışlarının BSMV'den istisna olduğuna ilişkin bir hüküm bulunmadığından, bankalarca Derneğimize yapılacak döviz satış tutarları üzerinden BSMV hesaplanması 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.

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 18.09.2026