

**Avrupa Birliği tarafından desteklenen proje kapsamında
görevlendirilen kamu personeline yapılan ücret ödemelerinin
vergilendirilmesi**

Belge türü	Özelge
Kanun	GELİR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	11355271-120.03[61-2020/6]-45852
Tarih	20.10.2020

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIğI

Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı

Gelir Kanunları Grup Müdürlüğü

Sayı : 11355271-120.03[61-2020/6]-E.45852

20.10.2020

Konu : Avrupa Birliği tarafından desteklenen proje kapsamında görevlendirilen kamu
personeline yapılan ücret ödemelerinin vergilendirilmesi

İlgi : 07/01/2020 tarihli özelge talep formu.

İlgide kayıtlı özelge talep formunda; Avrupa Birliği Eğitim ve Gençlik Programları Merkezi Başkanlığı ile Üniversiteniz arasında Erasmus Programı kapsamında birden fazla yararlanıcısı olan projenizin hibe sözleşmesi imzalanarak yürürlüğe girdiği, proje sürenizin 24 ay olarak belirlendiği belirtilerek 5746 sayılı Araştırma Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun kapsamında Gelir Vergisi muafiyet oranlarını proje çalışanlarınıza uygulayıp uygulamayacağınız hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 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." hükmü yer almıştır.

Aynı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında tevkifat yapmak zorunda olanlar sayılmış olup, söz konusu 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 tevkifat yapılacağı belirlenmiştir.

Diğer yandan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa eklenen geçici 84 üncü maddede; *"Avrupa Birliği organlarıyla akdedilen ve usulüne göre yürürlüğe konulan anlaşmalar çerçevesinde proje karşılığı sağlanan hibeler, özel bir fon hesabında tutulur ve gelir olarak dikkate alınmaz. Söz konusu hibelerle gerçekleştirilecek projelere ilişkin olarak bu fondan yapılan harcamalar, gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider ve maliyet olarak dikkate alınmaz. Proje sonunda herhangi bir şekilde harcanmayan ve iade edilmeyen tutarın kalması hâlinde bu tutar gelir kaydedilir.*

Birinci fıkra çerçevesinde 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 yapılmaz." hükmüne yer verilmiş olup söz konusu maddenin ikinci fıkrasında, ücret ödemelerinden vergi kesintisi yapılmayacağına ilişkin bir hükme yer verilmemiştir.

Diğer taraftan, 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 Resmi Gazete'de yayımlanan 1 Sıra No'lu Türkiye-Avrupa Birliği IPA II Genel Tebliği'nde belirlenmiştir.

Anılan Anlaşmanın 28/2-d maddesinde; "Birlik sözleşmelerinden doğan kâr veya gelir ulusal/yerel vergi sistemine göre Türkiye Cumhuriyeti'nde 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 Cumhuriyeti'ndeki kazanç veya gelir vergisinden muaftırlar." hükmü yer almaktadır.

Anılan Tebliğin "4.5.3 İstisnanın Uygulanması" 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."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Söz konusu özelge talep formu ve ekinin incelenmesinden; Üniversiteniz ile Avrupa Birliği Eğitim ve Gençlik Programları Merkezi Başkanlığı arasında Erasmus+ Programı kapsamında birden fazla yararlanıcısı olan "... " başlıklı ... sayılı Birlik Sözleşmesi imzalandığı ve bu Sözleşme kapsamında çalışan Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olan ve Türkiye'de ikamet eden Üniversiteniz personeline "Proje Yönetimi ve Uygulaması, Ulusötesi Proje Toplantıları, Fikri Çıktılar, Çoğaltıcı Etkinlikler ve Öğrenme/Öğretme/Eğitim Faaliyetleri" kalemlerinden ödemeler yapılacağı anlaşılmıştır.

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. 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.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, "... " isimli ve ... proje numaralı AB projesi kapsamında çalışanlarınıza yapılan ücret ödemelerinin Gelir Vergisi Kanununun 61, 94, 103 ve 104 üncü maddelerine göre tevkif suretiyle vergilendirilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunun "Tanımlar" başlıklı 2 nci maddesinin birinci fıkrasının;

- (a) bendinde, araştırma ve geliştirme faaliyeti (Ar-Ge): Araştırma ve geliştirme, kültür, insan ve toplumun bilgisinden oluşan bilgi dağarcığının artırılması ve bunun yeni süreç, sistem ve uygulamalar tasarlamak üzere kullanılması için sistematik bir temelde yürütülen yaratıcı çalışmaları, çevre uyumlu ürün tasarımı veya yazılım faaliyetleri ile alanında bilimsel ve teknolojik gelişme sağlayan, bilimsel ve teknolojik bir belirsizliğe odaklanan, çıktıları özgün, deneysel, bilimsel ve teknik içerik taşıyan faaliyetler,

ç) Ar-Ge projesi: Amacı, kapsamı, genel ve teknik tanımı, süresi, bütçesi, özel şartları, diğer kurum, kuruluş, gerçek ve tüzel kişilerce sağlanacak aynî ve/veya nakdî destek tutarları, sonuçta doğacak fikri mülkiyet haklarının paylaşım esasları tespit edilmiş ve Ar-Ge faaliyetlerinin her safhasını belirleyecek mahiyette ve bilimsel esaslar çerçevesinde gerçekleştirilen ve araştırmacı tarafından yürütülen proje

olarak tanımlanmıştır.

Aynı Kanunun "İndirim, istisna, destek ve teşvik unsurları" başlıklı 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında; "*Gelir vergisi stopajı teşviki: **Kamu personeli hariç olmak üzere teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, teknogirişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde ve rekabet öncesi işbirliği projelerinde çalışan **Ar-Ge ve destek personeli** ile bu Kanun kapsamında yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlar tarafından desteklenen tasarım projelerinde ve tasarım merkezlerinde çalışan tasarım ve destek personelinin; **bu çalışmaları karşılığında elde ettikleri ücretlerinin** doktoralı olanlar ile temel bilimler alanlarından birinde en az yüksek lisans derecesine sahip olanlar için yüzde doksan beşi, yüksek lisanslı olanlar ile temel bilimler alanlarından birinde lisans derecesine sahip olanlar için yüzde doksanı ve diğerleri için yüzde sekseni **gelir vergisinden müstesnadır.*****" hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre, Avrupa'da kırsal turizmin geliştirilmesine yönelik olan ve Erasmus programları kapsamında desteklenen projenin 5746 sayılı Kanun kapsamında tanımlanan bir Ar-Ge projesi olmaması nedeniyle, 5746 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında düzenlenen gelir vergisi istisnasından faydalanılması da mümkün bulunmamaktadır.

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