

Avrupa Birliği tarafından desteklenen proje kapsamında görevlendirilen kamu personeline yapılan ücret ödemelerinin vergilendirilmesi ve belge düzeni hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	GELİR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	B.07.1.GİB.4.06.18.02-105[238-2016-300]-445692
Tarih	13.11.2017

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIğI

ANKARA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIğI

(Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü)

Sayı : 27575268-105[238-2016-300]-445692

13.11.2017

Konu : Avrupa Birliği tarafından desteklenen proje kapsamında görevlendirilen kamu personeline yapılan ücret ödemelerinin vergilendirilmesi ve belge düzeni hk.

İlgide kayıtlı özelge talep formunun incelenmesinden;

- Hazırlamış olduğunuz ... AB Projesi kapsamında "T.C. Avrupa Birliği Bakanlığı Avrupa Birliği Eğitim ve Gençlik Programları Merkezi Başkanlığı" ile Müdürlüğünüz arasında "..." isimli ve ... no.lu AB projesi için

IPA II Hibe sözleşmesi imzalandığı,

- Proje kapsamında Müdürlüğünüz bünyesinde çalışan kamu personelinin görev alacağı, bu kişiler tarafından proje için üretilecek olan fikri çıktılar (eğitim amaçlı bilgisayar programları, görseller, sunumlar, eğitim amaçlı bilgisayar oyunları, uzaktan eğitim modülü ve ölçme değerlendirme sonuçlarının toplanacağı veritabanı vb düşünsel ürünler) karşılığında proje bütçesinden sözleşmede "Fikri çıktılar" kalemi adı altında öngörülen miktarda ödeme yapılacağı,

- Üretilen fikri çıktılar "T.C. Avrupa Birliği Bakanlığı Avrupa Birliği Eğitim ve Gençlik Programları Merkezi Başkanlığı" tarafından proje bitiminde değerlendirileceği ve fikri çıktılarının tamamının Avrupa birliği adına lisanslanacağı,

- Proje kapsamında çalışan kişilere projede öngörüldüğü şekilde ve belirtilen miktarda öncelikle avans ödemesi yapılacağı, proje kapsamında üretilen fikri çıktılar hibe programındaki istenilen kalite ve standartları taşıması halinde ürünleri üreten kamu personeline proje nihai raporundan sonra 60 gün içerisinde nihai ödeme yapılacağı, ancak projenin final raporu sonucuna göre üretilen fikri çıktılar istenilen nitelikleri taşımadığına veya proje amacına uygun olmadığına karar verilmesi durumunda herhangi bir ödeme yapılmayacağı ve yapılan avans ödemelerinin de geri alınacağı,

- Bu durumda görevli kamu personelinin sadece gerekli standart ve kalitede fikri çıktıları üretebilmeleri durumunda bu geliri elde edebilecekleri,

- Görevli kamu personeline yapılacak olan ödemelerin ... no.lu proje adına sözleşmede belirtilen bankada özel olarak açılan Euro hesabı üzerinden yapılacağı ve AB projesi kapsamında fikri çıktılar kalemi için öngörülen ve ürünlerin üretilmesi için ayrılan hibe miktarını aşmayacağı belirtilerek,

- İlgili kamu personeli tarafından proje kapsamında üretilen fikri çıktılar karşılığı yapılan ödemelerin vergiye tabi olup olmadığı, tabi ise nasıl vergilendirileceği,

- Ödemeler üzerinden herhangi bir vergi kesintisi (stopaj vb) yapıp yapılmayacağı, kesinti yapılması gerekiyorsa kim tarafından yapıp ödeneceği ve kesintilerin ne şekilde belgelendirileceği,

- Yapılan ödemelerden vergi kesintisi yapılması gerekli değilse ödeme yapılan kişilerin bu kazançlarının vergiye tabi mi yoksa vergiden istisna mı olduğu ile görevli kamu personeli tarafından beyan edilmesinin gerekir gerekmediği,

hususlarında Başkanlığımızdan görüş talep edildiği anlaşılmıştır.

A-Gelir Vergisi Kanunu Yönünden Değerlendirme

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun;

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 taraftan, Gelir Vergisi Kanununun 98 inci maddesinde muhtasar beyannamenin verilme zamanı ile ilgili hükümler yer almakta olup, 100 üncü maddesinde ise genel bütçeye dahil idare ve müesseselerin yaptıkları vergi tevkifatı için muhtasar beyanname vermeyecekleri hükme bağlanmıştır.

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 Anlaşması'nın 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 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." açıklaması yapılmıştır.

Söz konusu özelge talep formu ve eklerinin incelenmesinden; Müdürlüğünüzün hazırladığı ... Avrupa Birliği projesi kapsamında Avrupa Birliği Eğitim ve Gençlik Programları Merkezi Başkanlığı ile Ankara İl Milli Eğitim Müdürlüğü arasında "... " başlıklı ... sayılı IPA II sözleşmesi imzalandığı ve projede çalışan Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olan ve Türkiye'de ikamet eden kamu personeline üretilen fikri çıktılar dikkate alınarak ödeme yapılacağı anlaşılmıştır.

IPA II Çerçeve Anlaşması'nın 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 nedenle, IPA II Birlik Sözleşmesi kapsamında görev yapan, Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olan ve Türkiye'de ikamet eden personele yapılan ücret ödemeleri gelir vergisine tabi olup, projede görev alan Müdürlüğünüz personeline yapılan ödemeler üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

Öte yandan, Müdürlüğünüz tarafından çalışanlarınıza ödenen maaş ile "... " isimli ve ... no.lu AB projesi kapsamında üretilen fikri çıktılar için ödenen tutarlar tek işverenden elde edilen ücret geliri olarak kabul edileceğinden, Gelir Vergisi Kanununun 61, 94, 103 ve 104 üncü maddelerine göre vergilendirilmesi gerekmekte olup Kurumunuzun genel bütçeye dahil idareler arasında yer alması sebebiyle, söz konusu ödemelerden kesilen gelir vergisi tevkifatı ile ilgili muhtasar beyanname verilmeyeceği tabiidir.

Diğer yandan, 18.04.2013 tarih ve 28622 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 6456 sayılı Kanunun 15 inci maddesi ile 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.

B-Vergi Usul Kanunu Yönünden Değerlendirme

213 sayılı Vergi Usul Kanununun; 238 inci maddesinde "İşverenler her ay ödedikleri ücretler için (Ücret bordrosu) tutmaya mecburdurlar. Gelir Vergisi Kanununa göre vergiden muaf olan ücretlerle diğer ücret üzerinden vergiye tabi hizmet erbabına yapılan ücret ödemeleri için bordro tutulmaz..."

239 uncu maddesinde "Genel, katma, özel bütçeli daire ve müesseselerle belediyelerin ve 3659 sayılı kanuna tabi müesseselerin ücret ödemelerinde kullandıkları vesikalar ücret bordrosu yerine geçer."

hükümlerine yer verilmiştir.

Bu itibarla, genel bütçeye dahil idareler içerisinde yer alan Müdürlüğünüzce "... " isimli AB projesinde görev alan Kurumunuz personeline ödenen ve ücret niteliğinde bulunan ödemelerin, bu ödemelerde kullanılan ve ücret bordrosu yerine geçen vesikalar ile tevsik edilmesi 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.

