

Yurtdışından görevli olarak gelenlere ve yurtiçinde görev alanlara yapılan ödemelerin vergilendirilmesi

Belge türü	Özelge
Kanun	GELİR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	93767041-120[61-5824-2012/30]-60
Tarih	21.04.2014

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

KOCAELİ VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü)

Sayı : 93767041-120[61-5824-2012/30]-60

21/04/2014

Konu : Yurtdışından görevli olarak gelenlere ve yurtiçinde görev alanlara yapılan ödemelerin vergilendirilmesi

İlgide kayıtlı özelge talebiniz ile, Türkiye Avrupa Birliği Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA) kapsamında anlaşması bulunan Müdürlüğünüzce, yurtdışında yaşayan ve görevli olarak Türkiye'ye gelen öğretim görevlisi ile yurtiçinde ikamet eden üniversite öğretim elemanı ve müzelerde görevli olan personelin, gerek yurtiçinde gerekse yurtdışında yapılacak konferanslara katılmaları dolayısıyla yapılacak ödemelerin (gündelik, yol, yemek ve konaklama giderleri) gelir ve damga vergisine tabi olup olmadığı hususunda bilgi istenildiği anlaşılmaktadır.

A) Ücretlerin IPA Çerçeve Anlaşması Yönünden

Türkiye ile Avrupa Birliği arasında 11.07.2008 tarihinde imzalanan ve 5824 sayılı Kanun ile onaylanması uygun bulunan Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA) Çerçeve Anlaşması'nın vergi istisnalarına ilişkin usul ve esasları, 08.05.2009 tarih ve 27222 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 Sıra No'lu Türkiye-Avrupa Birliği Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA) Genel Tebliği'nde belirlenmiştir.

Anılan Anlaşma'nın 26/2-c maddesinde; Türk vatandaşı olmayan ve Türkiye'de ikamet etmeyen gerçek kişiler tarafından, Avrupa Topluluğu (AT) Sözleşmelerinin ifasından elde edilen gelirlerin Türkiye'de gelir vergisine tabi tutulmayacağı, AT sözleşmelerinden kaynaklanan kâr ve/veya gelirin, bu kâr ve/veya geliri elde eden gerçek ve/veya tüzel kişilerin Yararlanıcı tarafından onaylanan ve bu kişilere uygulanabilir çifte vergilendirme anlaşmalarının hükümleri uyarınca, Türkiye'de iş yeri veya sabit yerleri var ise, Türkiye'nin vergi sistemine göre vergiye tabi tutulacağı hüküm altına alınmıştır.

Ancak, anılan Anlaşma'da, Türk vatandaşı olan veya Türkiye'de ikamet eden personele AT Sözleşmesi kapsamında yaptıkları görev nedeni ile ödenen ücretlerin ve yurt dışı seyahat, iâşe ve ibate masraflarının gelir vergisinden istisna olduğuna dair herhangi bir hüküm bulunmamaktadır.

IPA Çerçeve Anlaşması'nın 26/2-g maddesinde, " AT Sözleşmeleri, Türkiye Cumhuriyeti'nde damga vergisine veya tescil harcına veya eş etkili diğer herhangi bir yükümlülüğe tabi olmayacaktır. Bu muafiyet tedarik sözleşmeleri hariç AT Sözleşmeleri kapsamındaki işlemler ve ilgili ödeme emirlerine de uygulanacaktır" hükmü yer almaktadır.

Söz konusu Anlaşma'nın vergi istisnalarına ilişkin usul ve esaslarını belirleyen ve 08.05.2009 tarih ve 27222 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 Sıra No'lu Türkiye-Avrupa Birliği Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA) Genel Tebliği'nin 4.7.2. bölümüne göre, Avrupa Birliği veya Türkiye ile Avrupa Birliği ortak katkısı ile finanse edilen ve Sözleşme Makamı ile AT Yüklenicisi arasında imzalanan ve bu Tebliğ'in 3.5 numaralı bölümünde tanımlanan AT Sözleşmesi damga vergisinden ve harçtan istisna tutulacaktır.

Buna göre; Avrupa Topluluğu veya Türkiye veya hibe yararlanıcısı tarafından imzalanan, bir faaliyetin, muhtemel ortak finansmanını da içerecek şekilde, IPA çerçevesinde finanse edilmesini sağlayan, yasal olarak bağlayıcılığı olan her türlü belge, anılan Tebliğ kapsamında düzenlenmesi halinde, damga vergisinden ve harçtan istisna tutulacaktır.

Bu kapsamda, Sözleşme Makamı ile AT Yüklenicisi arasında imzalanan **AT Sözleşmesi** ile bu sözleşme çerçevesinde düzenlenen kâğıtlar damga vergisinden ve harçtan istisna tutulacaktır. Ancak, AT Sözleşmesi kapsamında AT Yüklenicisi ile tedarikçi arasında düzenlenen **tedarik sözleşmesi** ve bu sözleşme kapsamındaki işlemler nedeniyle düzenlenen kâğıtlar, (bordro, hakediş, ödeme emri vb.) damga vergisi ve harç istisnasından yararlanamayacaktır. Bu itibarla, AT sözleşmesi kapsamında uzman olarak görevlendirilen söz konusu personele yapılan ödemeler nedeniyle düzenlenecek kâğıtlar ile sosyal güvenlik primleri nedeniyle düzenlenecek kâğıtlar (Aylık Prim ve Hizmet Belgeleri, e-bildirge sözleşmeleri vb.) damga vergisine tabi olacaktır.

Diğer yandan; AT Yüklenicisi tarafından söz konusu AT Sözleşmesi'nin süresi içerisinde ve sözleşme bütçesinden finanse edilmek şartı ile sözleşmenin konusu projenin yürütülmesi için görevlendirilen personele yapılan ödemelerde, ödeme yapılan personelin Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olması veya Türkiye'de ikamet etmesi durumunda, bu kişinin elde ettiği gelirin gelir vergisine tabi olması nedeni ile stopaj yapılacaktır; ödeme yapılan personelin Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olmaması ve Türkiye'de ikamet etmemesi durumunda elde edilen gelir, gelir vergisine tabi olmayacak, ancak Türkiye tarafından onaylanan ve geliri elde eden kişiye uygulanabilir çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması hükümleri uyarınca, Türkiye'de işyeri veya sabit yeri var ise, Türkiye'nin vergi sistemine göre vergiye tabi tutulacaktır.

B)Harcirah Nitelikli Ödemeler Yönünden

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 24 üncü maddesinin 2 numaralı bendinde, " HarciraH Kanunu kapsamı dışında kalan müesseseler tarafından idare meclisi başkanı ve üyeleri ile denetçilerine, tasfiye memurlarına ve hizmet erbabına (HarciraH Kanununa 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.

HarciraH Kanunu kapsamı dışında kalan müesseseler tarafından yapılan gündelik ödemelerinin vergiye tabi tutulmasına ilişkin açıklamaların yer aldığı 138 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde; "...HarciraH 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 almıştır.

HarciraH Kanununun "Yurtdışında verilecek gündeliklerin miktarı" başlıklı 34 üncü maddesinde, "Bu Kanun gereğince verilecek yurt dışı gündeliklerinin miktarı, gidilecek ülkeye, memur ve hizmetlilerin aylık veya ücret tutarları ile görevin mahiyetine göre, mali yıl itibarıyla ve Maliye Bakanlığı'nın teklifi üzerine Bakanlar Kurulunca tayin olunur..." hükmü yer almıştır.

Ödeme yapılan personelin Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olması veya Türkiye'de ikamet etmesi durumunda bu kişilere harciraH kapsamında yapılan ödemelerin,

- Fatura karşılığında ödenen gerçek yol (gidiş-dönüş) bedelinin tamamının gelir vergisinden istisna tutulması,

- Gider karşılığı olarak yapılan fiili yemek ve konaklama ödemelerinin (devlet memuruna ödenen harcırah gündeliği ile mukayese edilmeksizin), Vergi Usul Kanunu uyarınca belgelendirilmesi halinde, tamamının vergiden müstesna tutulması,

- Konaklama bedelinin Vergi Usul Kanunu uyarınca belgelendirilmesi, yemek bedelinin belgelendirilememesi durumunda, konaklama bedelinin tamamının vergiden istisna edilmesi, yemek bedelinin ise bu giderlere karşılık olarak verilen gündeliklerin aynı aylık seviyesindeki Devlet memurlarına verilen miktarı aşan kısmının ücret olarak vergiye tabi tutulması,

- Yemek ve konaklama giderlerinin Vergi Usul Kanunu uyarınca belgelendirilmemesi halinde, yapılan ödemenin aynı aylık seviyesindeki Devlet memuruna verilen gündelik tutarını (veya Devletçe verilen en yüksek gündelik tutarını) aşmaması kaydıyla vergiden müstesna tutulması, aşan kısmın ise ücret olarak vergilendirilmesi,

gerekir.

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