

Ücretli olarak çalışan yönetim kurulu başkanına ödenen yurt dışı harcırahlar hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	B.07.1.GİB.4.34.16.01-125[6-2017/291]-199809
Tarih	07.03.2019

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü

Sayı : 62030549-125[6-2017/291]-199809 07.03.2019

Konu : Ücretli olarak çalışan yönetim kurulu başkanına ödenen yurt dışı harcırahlar

İlgi :

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, Şirketinizin yönetim kurulu başkanının Avrupa'daki sipariş alım işlemlerini yürütmek amaçlı yılın yaklaşık 250 günü Fransa'da bulunduğu, yılın geri kalan günlerinde Türkiye'de imalatçı firmalara verilen siparişlerin tamamlanma faaliyetini yürüttüğü, bu işler için 2016 yılında kendisine şirket tarafından ... euro maaş ve ...euro harcırah ödendiği, ilgili kişinin hem Türkiye Cumhuriyeti hem de Fransa vatandaşı olduğu ve her iki ülkede de oturma izni olduğu belirtilerek, yurt dışında geçirilen 250 gün için ödenen harcırah ödemelerinin kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider yazılıp yazılamayacağı hususunda bilgi talep edildiği anlaşılmaktadır.

I- GELİR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

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

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

Harcırah 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.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde; "Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tâbidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır." denilmiş, aynı Kanunun 3 üncü maddesinde ise "Aşağıda yazılı gerçek kişiler Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilirler:

1. Türkiye'de yerleşmiş olanlar;
2. Resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları (Bu gibilerden, bulundukları memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratları dolayısıyla Gelir Vergisi'ne veya benzeri bir vergiye tabi tutulmuş bulunanlar, mezkur kazanç ve iratları üzerinden ayrıca vergilendirilmezler.)" hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Kanunun 4 üncü maddesinde de, ikametgahı Türkiye'de bulunanlar ile bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla oturanların Türkiye'de yerleşmiş sayılacağı hükme

bağlanmıştır.

Yine 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 menfaatler olarak tanımlanmış, aynı Kanunun 94/1 inci maddesi ile hizmet erbabına ödenecek ücretlerin 103 ve 104 üncü maddeleri kapsamında gelir vergisi tevkifatına tabi tutulacağı hüküm altına alınmıştır.

Bu hükümlere göre, Şirketinizin Avrupa'daki sipariş alım işlemlerini yürütmek amacıyla yurt dışında bulunan yönetim kurulu başkanınızın Gelir Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin 2 numaralı bendi uyarınca tam mükellef sayılması, Türkiye içinde ve dışında elde ettiği tüm kazanç ve iratları üzerinden Türkiye'de gelir vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

Diğer taraftan, Harcırah Kanunu kapsamı dışında kalan Şirketinizce sürekli görev mahalli dışında (yurt dışında veya yurt içinde) geçici olarak görevlendirilen personelinize;

- 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,

gerekmektedir.

II- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde; safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Bu hüküm uyarınca tespit edilecek kurum kazancından Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinde yer alan giderler indirilecektir.

Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinde safi kazancın tespit edilmesinde indirilecek giderler sayılmış olup, aynı maddenin (1) numaralı bendinde, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin safi kazancın tespitinde gider olarak indirilebileceği belirtilmiştir.

Bu hükümlere göre, Şirketinizin yönetim kurulu başkanına Fransa'da verdiği hizmetler için yapılan ve ücret olarak nitelendirilen söz konusu ödemelerin Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinin (1) numaralı bendine göre kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

Diğer yandan, ilişkili kişi olarak kabul edilen yönetim kurulu başkanınıza yapılan ücret niteliğindeki ödemelerin Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesinde yer alan transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümlerine uygun olarak belirlenmesi gerektiği tabiidir.

III- ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMASI YÖNÜNDEN:

Türkiye Cumhuriyeti ile Fransa Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması 01.01.1990 tarihinden itibaren uygulanmaya başlamıştır. Anlaşmanın 'Mukimlik' başlıklı 4 üncü maddesinde;

"1. Bu Anlaşmanın amaçları bakımından, "bir Akit Devletin mukimi" terimi, o Devletin mevzuatı gereğince ikametgah, ev, kanuni merkez, iş merkezi veya benzer yapıda diğer herhangi bir kriter nedeniyle vergi mükellefiyeti altına giren kişi anlamına gelir.

2. 1 inci fıkra hükümleri dolayısıyla bir gerçek kişi her iki Akit Devlette de mukim olduğunda, bu kişinin statüsü aşağıdaki kurallara göre belirlenecektir:

a) Bu kişi, daimi olarak kalabileceği bir meskenin bulunduğu Devletin mukimi kabul edilecektir. Eğer bu kişinin her iki Devlette de daimi olarak kalabileceği bir meskeni varsa, bu kişi kişisel ve ekonomik ilişkilerinin daha yakın olduğu Devletin mukimi kabul edilecektir(hayati menfaatlerin merkezi);

b) Eğer kişinin hayati menfaatlerinin merkezinin yer aldığı Devlet saptanamazsa veya kişinin her iki Devlette de daimi olarak kalabileceği bir meskeni yoksa, bu kişi kalmayı adet edindiği evin bulunduğu Akit Devletin mukimi kabul edilecektir;

c) Eğer kişinin her iki Akit Devlette de kalmayı adet edindiği bir ev varsa veya her iki Devlette de böyle bir ev söz konusu değilse, bu kişi vatandaşı bulunduğu Devletin mukimi kabul edilecektir;

d) Eğer kişi her iki Devletin de vatandaşıysa veya aksine her iki Devletin de vatandaşı değilse, Akit Devletlerin yetkili makamları sorunu karşılıklı anlaşmayla çözeceklerdir."

hükümleri yer almaktadır.

Mukimliğin belirlenmesinde öncelikle her ülkenin kendi iç mevzuat hükümleri dikkate alınmaktadır. Dolayısıyla, bir kişinin 1 inci fıkrada belirtilen kriterlerden herhangi birisi dolayısıyla Türkiye'de vergi mükellefiyeti altına girmesi durumunda bu kişi Türkiye'de mukim olarak kabul edilecek ve tam mükellef statüsünde Türkiye'de vergilendirilecektir. Ancak, bu kişinin Fransa'da da benzer kriterler dolayısıyla tam mükellef addedilmesi halinde ortaya çıkacak çifte mukimlik durumu, Anlaşmanın yukarıda yer alan 4 üncü maddesinin 2 nci fıkrasında belirtilen kriterlerden önce yer verilene öncelik tanınmak suretiyle çözümlenecektir.

Diğer taraftan, Anlaşmanın 'Müdürlere Yapılan Ödemeler' başlıklı 16 ncı maddesinde;

"Bir Akit Devlet mukiminin diğer Akit Devlet mukimi olan bir şirketin yönetim kurulu üyesi olması dolayısıyla eline geçen ücret ve diğer benzeri ödemeler, bu diğer Devlette vergilendirilebilir." hükmü yer almaktadır.

Buna göre, Şirketiniz yönetim kurulu başkanının Anlaşmanın 4 üncü maddesi kapsamında Türkiye mukimi sayılması durumunda bu kişi Türkiye içinde ve dışında elde ettiği kazanç ve iratların tamamı üzerinden Türkiye'de vergilendirilecektir. Öte yandan, bu kişinin Anlaşmanın 4 üncü maddesi kapsamında Fransa mukimi sayılması durumunda ise Anlaşmanın 16 ncı maddesine göre Türkiye mukimi bir şirketin yönetim kurulu üyesi olması dolayısıyla eline geçen ücret ve diğer benzeri ödemeler üzerinden Türkiye'nin de vergi alma hakkı bulunmakta olup vergilemede iç mevzuat hükümlerimiz dikkate alınacaktır.

Anlaşmanın 16 ncı maddesi kapsamında Türkiye'de alınan vergi ise Anlaşmanın 'Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi' başlıklı 23 üncü maddesi uyarınca Fransa'da mahsup edilecektir.

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.