

AB Projesi kapsamında Türkiye'deki derneğe aktarılan hibe ile ilgili çalışma yapmak üzere gelen yabancı görevliye dernekçe ödenen gider karşılığının vergilendirilmesi

Belge türü	Özelge
Kanun	GELİR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	97895701-002.01-889
Tarih	14.04.2014

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü)

Sayı : 97895701-002.01-889

14/04/2014

Konu : AB Projesi kapsamında Türkiye'deki derneğe aktarılan hibe ile ilgili çalışma yapmak üzere gelen yabancı görevliye dernekçe ödenen gider karşılığının vergilendirilmesi

İlgide kayıtlı özelge talep formu ve eklerinin incelenmesinden; mali müşavirliğini yaptığınız ... Derneğine Avrupa Birliği (AB) projesi kapsamında uluslararası bir kuruluştan hibe yapıldığı, yapılan bu hibe tutarları ile ilgili proje konusunda çalışmak ve toplantı yapmak üzere yabancı şahısların Türkiye'ye geldiği, bu şahısların yürütülen projenin ortağı olan ... Üniversitesinde görevli akademisyenler olduğu ve Dernek tarafından bu kişilere günlük harcırah ödemesi yapıldığı belirtilerek, söz konusu harcırah ödemeleri üzerinden gelir vergisi ve damga vergisi kesintisi yapıp yapılmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşlerinin sorulduğu anlaşılmaktadır.

1-GELİR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinde, ikametgâhı Türkiye'de bulunanlar ile bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla oturan kimselerin Türkiye'de yerleşmiş sayılacağı; 6 ncı maddesinde ise Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişilerin sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratları üzerinden vergilendirilecekleri hüküm altına alınmıştır.

Aynı Kanunun 65 inci maddesinde serbest meslek kazancı, her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar olarak, serbest meslek faaliyeti ise sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması olarak tanımlanmış; 67 nci maddesinde serbest meslek faaliyeti ile ilgili olmak üzere para ve ayın şeklinde alınan gider karşılıklarının kazanca ilave edileceğine hükmedilmiştir.

Öte yandan, 11.07.2008 tarihinde Avrupa Komisyonu ile Türkiye arasında imzalanan ve 5824 sayılı Kanun ile onaylanması uygun bulunan Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA) Çerçeve Anlaşması'nın 26 ncı maddesinin 2/c maddesinde;

"Türk vatandaşı olmayan ve Türkiye'de ikamet etmeyen gerçek kişiler tarafından, Yararlanıcının ortak finansman katkısı ve Topluluk tarafından finansmanı sağlanan hizmet ve/veya iş ve/veya hibe ve/veya eşleştirme sözleşmelerinin ifasından elde edilen gelirler Türkiye'de gelir vergisine tabi tutulmaz.

Tüzel kişiler de, Türkiye'de iş yeri veya sabit yerleri olmaması kaydıyla, yukarıdaki aynı hükme tabi olacaktır.

AT sözleşmelerinden kaynaklanan kâr ve/veya gelir, 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 tutulacaktır."

hükmü yer almaktadır.

Anılan Anlaşmanın vergi istisnalarına ilişkin hükümlerinin usul ve esaslarını belirlemek amacı ile 8.5.2009 tarih ve 27222 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 Sıra No'lu Türkiye - Avrupa Birliği Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA) Genel Tebliği'nin "4.5.2. İstisnanın Uygulanması" başlıklı bölümünde ise;

"IPA Çerçeve Anlaşması'na göre, Avrupa Birliği veya Avrupa Birliği ve Türkiye ortak katkısı ile finanse edilen AT Sözleşmelerinin yürütülmesi çerçevesinde bu sözleşmelerde görev alan ve Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olmayan ve Türkiye'de ikamet etmeyen gerçek kişi AT Yüklenicilerinin bu sözleşmelerden elde ettiği gelirler, gelir vergisine tabi değildir.

Aynı zamanda bu sözleşmeler kapsamında bir AT Yüklenicisine bağlı olarak hizmet ifa eden ve ücreti AT Sözleşmesi bütçesinden ödenen Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olmayan ve Türkiye'de ikamet etmeyen gerçek kişilerin de elde ettikleri gelirler, gelir vergisine tabi değildir.

AT Sözleşmesini yürüten tüzel kişi AT Yüklenicilerinin Türkiye'de iş yeri veya sabit yerleri olmaması kaydıyla, AT Sözleşmesinin yürütülmesinden dolayı elde ettikleri kurum kazancı, kurumlar vergisine tabi değildir.

Bununla birlikte, AT Sözleşmelerinden kaynaklanan kâr ve/veya gelir, bu kâr ve/veya geliri elde eden gerçek ve/veya tüzel kişilerin, Türkiye tarafından onaylanan ve bu kişilere uygulanabilir çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının hükümleri uyarınca, Türkiye'de iş yeri veya sabit yerlerinin bulunması halinde, Türk vergi mevzuatı uyarınca vergiye tabi tutulacaktır.

Diğer taraftan, AT Sözleşmesi kapsamında, Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olan veya Türkiye'de mukim olan gerçek kişiler ile Türkiye'de iş yeri veya sabit yerleri olması kaydıyla tüzel kişilere AT Sözleşmesi kapsamındaki yükümlülüklerini yerine getirmek üzere hibe şeklinde sağlanan tutarlar, ticari kazanç kapsamında gelir olarak kabul edilerek gelir vergisine; kurumlar vergisi mükellefleri için de ticari kazancın bir unsuru olarak kurum kazancına dahil edilerek kurumlar vergisine tabi olacaktır."

hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre; ...'nin Merkezi Finans ve İhale Birimi ile imzaladığı TR0703.01-01/87 sayılı Avrupa Topluluğu (AT) Sözleşmesi kapsamında yılda 3-4 günlüğüne çalışan ve Türkiye'de ikamet etmediği ifade edilen ... Üniversitesi'nde görevli yabancı akademisyenlerin elde ettikleri gelirler, IPA Çerçeve Anlaşması'nın 26/2-c maddesine göre gelir vergisinden istisna olduğundan bu kişilere yapılacak harcırah ödemeleri üzerinden gelir vergisi stopajı yapılmayacaktır.

Ancak, ... Üniversite'nde görevli yabancı uyruklu akademisyenlerin İtalya'da mukim (yerleşik) olmaları halinde; Türkiye-İtalya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nın "Serbest Meslek Faaliyetleri"ni düzenleyen 14 üncü maddesi kapsamında (başka bir ülkede mukim olmaları ve bu ülke ile ülkemiz arasında akdedilmiş bir Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması bulunmasına bağlı olarak söz konusu olacak Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması kapsamında) Türkiye'de bir sabit yere sahip olmaları durumunda, bu sabit yere atfedilebilen gelirlerle sınırlı olmak üzere Türkiye'de vergilendirilebilecekleri tabidir.

Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları kapsamında Türkiye'de bir sabit yere ya da iş yerine sahip olunup olunmadığı hususunun ilgili anlaşmaların "İş yeri"ni düzenleyen 5 inci maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Buna göre, bir teşebbüsün işinin tamamen ya da kısmen yürütüldüğü işe ilişkin "sabit bir yerin" iş yeri oluşturacağı ve faaliyetin niteliğine uygun olarak kullanılan yerin münhasıran söz konusu faaliyete

tahsis edilmesinin gerekmediği, aynı şekilde başka teşebbüs ile paylaşılması veya başka bir teşebbüse ait olmasının bu durumu değiştirmeyeceği, belli bir alanda faaliyetlerin süreklilik arz edecek şekilde icra edilmesi durumunda da sabit yerin/iş yerinin oluşacağı tabiidir.

Türkiye'nin akdetmiş olduğu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Türkçe metinlerine www.gib.gov.tr (mevzuat / uluslararası mevzuat / Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Türkçe metinleri) adresinden ulaşılabilir.

2) DAMGA VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 1 inci maddesinde, bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtların damga vergisine tabi olduğu; Kanuna ekli (1) sayılı tablonun "IV-Makbuz 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 dahil) 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 kağıtların binde 6,6 nispetinde damga vergisine tabi olduğu hükme bağlanmıştır.

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"

denilmektedir.

Söz konusu IPA Tebliği'nin "4.7. Damga Vergisi ve Harç İstisnası ve Uygulaması" başlıklı bölümünde ise,

" 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 istisna tutulacaktır. Buna göre, Avrupa Topluluğu veya Türkiye veya hibe yararlanıcısı tarafından imzalanan ve bir faaliyetin, muhtemel ortak finansmanını da içerecek şekilde, IPA çerçevesinde finanse edilmesini sağlayan ve yasal olarak bağlayıcılığı olan her türlü belge damga vergisinden istisna tutulacaktır. Ancak, AT Yüklenicisi ile tedarikçi arasında düzenlenen tedarik sözleşmesi damga vergisi istisnasından yararlanamayacaktır.

denilmektedir.

Bu durumda, adı geçen Derneğe Avrupa Birliği (AB) projesi kapsamında uluslararası bir kuruluştan yapılan hibeler ve bu konuda yürütülen projelerle ilgili olarak çalışmak ve toplantı yapmak

üzere Türkiye'ye gelen akademisyenlere Dernek tarafından yapılan harcırah ödemeleri nedeniyle düzenlenen kağıtların damga vergisine tabi tutulması 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