

# **Özelge: Dar mükellef kurumun Türkiye'deki personeline yapacağı ödemenin gelir ve damga vergisinden istisna olması hk.**

Sayı:  
16700543-120-26  
Tarih:  
04/07/2014

**T.C.  
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI  
GAZİANTEP VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI  
VERGİ VE ANLAŞMALAR UYGULAMA MÜDÜRLÜĞÜ**

**Sayı : 16700543-120-26**  
**Konu : Gelir Vergisi ve Damga Vergisi İstisnası**

**04/07/2014**

İlgide kayıtlı talep formunuzda, merkezi Amerika Birleşik Devletlerinde bulunan ve kar amacı gütmeyen bir kurum olan ... isimli kuruluşunuzun Gaziantep Temsilciliği olarak İçişleri Bakanlığının OLUR'u ve Dernekler Daire Başkanlığının izni ile Gaziantep İlinde Temsilcilik olarak faaliyete geçtiği, temsilciliğinizin amacının Suriye'deki mültecilere yardım olup herhangi bir kar amacı gütmeyeceği, hedeflenen yardımları yapabilmek için merkezinizden Türkiye'deki banka hesabınıza gelen yardım paraları ile Türkiye'den yardım amaçlı olarak muhtelif yardım malzemelerini ihale yolu ile satın almak istediğinizi, bu faaliyetleri yürütebilmek için temsilciliğiniz bünyesinde personel istihdam ettiğinizi, istihdam edilen bu personellere Gaziantep'de bir bankada maaş hesabı açtırıldığı, şirket merkezinizden temsilcilik banka hesabınıza USD olarak gelen paraların TL'ye çevrilerek personele ait maaş hesaplarına transfer edildiği ve personel ücretlerinin bu şekilde ödendiği, ücret ödemesinin dar mükellef işverenin yurt dışında elde ettiği kazancı üzerinden döviz olarak ödenmesi durumunda, ödediğiniz ücretlerin gelir vergisi ve damga vergisinden istisna olup olmadığı hususunda bilgi verilmesi istenilmektedir.

## **GELİR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:**

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." hükmü yer almış olup, aynı Kanunun 94 üncü maddesinde ise tevkifat kapsamına giren ödemeler bentler halinde sayılarak (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 gelir vergisi tevkifatı yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanunun 23 üncü maddesinin (14) numaralı bendinde, kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerin yanında çalışan hizmet erbabına, işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretlerin gelir vergisinden istisna edileceği hüküm altına alınmıştır.

Bu hükme göre, kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tabi kurumların bünyesinde çalışan hizmet erbabına ödenen ücretlere istisna uygulanabilmesi için;

1-Türkiye'de hizmet arz eden gerçek kişinin bağlı olduğu işverenin dar mükellef kurum olması, bu kurumun da Türkiye'de hiçbir şekilde kazanç elde edecek şekilde faaliyette bulunmaması,

2-Dar mükellef kurumda çalışan kişinin hizmet erbabı ve yapılan ödemenin de ücret niteliğinde olması,

3-Dar mükellef kurumun Türkiye'deki personeline yapılacak ödemenin bu kurumun yurtdışı kazançlarından karşılanması,

4-Ücretin döviz olarak ödenmesi,

5-Ödenen ücretin dar mükellef kurumun Türkiye'deki hesaplarına gider olarak kaydedilmemesi,

şartlarının bir arada bulunması gerekmektedir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, merkezi Amerika Birleşik Devletlerinde bulunan ... isimli kuruluşunuzun Türkiye'de kurulan Gaziantep Temsilciliğinin mükellefiyet durumunun yapılacak yoklama ile tespit edilmesi gerekmekte olup, yapılan yoklama sonucunda Türkiye'de kanuni ve iş merkezinizin bulunmaması halinde dar mükellef kurum olacağınızdan temsilciliğinizde çalışacak personele şirketiniz tarafından döviz olarak ödenecek ücretler, Gelir Vergisi Kanununun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (14) numaralı bendinde sayılan tüm şartları tasıması şartıyla gelir vergisinden istisna olup, söz konusu ücret ödemeleri üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi uyarınca tevkifat yapılmayacaktır.

Ancak, söz konusu temsilciliğinizin kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunması halinde ise temsilciliğiniz tam mükellef kurum olacağından Türkiye'deki personelinize ödeyeceğiniz ücretlerin, Gelir Vergisi Kanununun 61, 94, 103 ve 104 üncü maddeleri hükümleri gereğince gelir vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

#### **DAMGA VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:**

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 1 inci maddesinin birinci maddesinde, bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtların damga vergisine tabi olduğu, bu Kanundaki kâğıtlar teriminin, yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade edeceği, yabancı memleketlerle Türkiye'deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kağıtların, Türkiye'de resmi dairelere ibraz edildiği, üzerine devir veya ciro işlemleri yürütüldüğü veya herhangi bir suretle hükümlerinden faydalanıldığı takdirde vergiye tabi tutulacağı; 9 uncu maddesinde, bu Kanuna ekli (2) sayılı tabloda yazılı kağıtların damga vergisinden müstesna olduğu; 12 nci maddesinde, damga vergisine tabi kağıtlarda yazılı yabancı paraların Maliye Bakanlığınca tayin ve ilan edilecek fiyat üzerinden Türk parasına çevrilerek ona göre damga vergisinin alınacağı; Kanuna ekli (1) sayılı tablonun "IV.Makbuzlar 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 kâğıtların nispi damga vergisine tabi olduğu hükme bağlanmıştır. 2012/4116 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 01/01/2013 tarihinden geçerli olmak üzere damga vergisi oranları, Kanuna ekli (1) sayılı tablonun IV/1-b fıkrasındaki kağıtlar için binde 9,48 olarak belirlenmiştir.

Diğer taraftan, 21.12.1998 tarih ve 23560 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 35 Seri No.lu Damga Vergisi Genel Tebliği'nin 4 üncü maddesinde; "Vergiye tabi kağıdın yabancı para cinsinen düzenlenmesi halinde ise kağıt üzerinde yer alan dövizin, kağıdın düzenlendiği tarihteki T.C Merkez Bankası'nca tespit ve ilan olunan cari döviz satış kuruna göre bulunacak Türk Lirası karşılığı üzerinden damga vergisi hesaplanacaktır... " denilmektedir.

Buna göre, yabancı memleketlerle Türkiye'deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kağıtlar damga vergisine tabi bulunmamakla birlikte bu kağıtlar, Türkiye'de resmi dairelere ibraz edildiği, üzerine devir veya ciro işlemleri yürütüldüğü veya herhangi bir suretle hükümlerinden faydalanıldığı takdirde söz konusu işlemlerin yapıldığı tarih itibarıyla damga vergisine konu teşkil edecektir.

Yabancı memleketlerde düzenlenen kağıtlar açısından Türkiye'de hükmünden faydalanma konusu ise esas olarak, kağıtlarda yer alan hak ve yükümlülükler dayanılarak hukuki, ticari, mali olaylar ve sonuçlar yaratmak olarak anlaşılmalıdır. Hüküm bir gücün, etkinin ifadesi olduğundan, bir kağıdın hükmünden yararlanma o kağıdın gücünden, etkisinden kaynaklanmaktadır. Bu durumda, yabancı memleketlerde düzenlenen bir kağıda ilişkin bazı haklardan veya hususlardan Türkiye'de yararlanılması veyahut kağıda dayanılarak Türkiye'de bazı işlemler yapılması o kağıdın hükmünden yararlanıldığı anlamına gelmektedir.

Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi kapsamında Gaziantep ilinde bulunan Türkiye Temsilciliğinizin tam mükellef kurum olması halinde Türkiye'deki personelinize nakden veya hesaben yapacağınız ücret ödemelerine ilişkin kağıtların,

- Türkiye'de düzenlenmesi durumunda, düzenlendiği tarihteki,

- Yurtdışında düzenlenmesi durumunda, bu kağıtlara ilişkin ödemelerin Türkiye'de yapıldığı, dolayısıyla hükmünden yararlanıldığı tarihteki,

T.C. Merkez Bankasınca tespit ve ilan olunan cari döviz satış kuruna göre bulunacak Türk Lirası karşılığı üzerinden, 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa ekli (1) Sayılı Tablonun IV-1/b fıkrası gereğince damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

Öte yandan, söz konusu temsilciliğinizin dar mükellef kurum olması halinde temsilciliğinizde çalışacak personele şirketiniz tarafından ödenecek ücretler, Gelir Vergisi Kanununun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (14) numaralı bendinde sayılan tüm şartları tasıması şartıyla damga vergisine de tabi tutulmaması gerekmektedir.

Bilgilerinize 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 özolgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.