

**T.C.**  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**  
**ANKARA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI**  
**Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü**

Sayı : 38418978-120.03.05.06[23-16/6]-349339 09/11/2016

Konu : Yurtdışından temsilciliğe döviz olarak yapılan ücretin gelir vergisinden istisna edilip edilemeyeceği

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, 21.04.1995 tarih ve 22265 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 95/6722 Karar sayılı Milletlerarası Andlaşma ile Türkiye'de temsilcilik olarak faaliyet gösteren Japonya Uluslararası İşbirliği Ajansı'nda (JICA) çalıştığınız, ücret ödemelerinizin hesabınıza temsilcilik kanalıyla dolar olarak yatırıldığı belirtilerek, söz konusu durumda ödenen ücretlerin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 23 üncü maddesinin 14 numaralı bendi gereğince, istisna olup olmadığı konusunda Başkanlığımızdan görüş talep edilmektedir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 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 hükme bağlanmıştır.

147 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin "Kanuni ve İş Merkezi Türkiye'de Olmayan Dar Mükellefiyete Tabi İşverenlerce Hizmet Erbabına Döviz Olarak Ödenen Ücretler" başlıklı 1-c bölümünde;

"İstisna hükmünün uygulanmasında, aşağıdaki hususlara dikkat edilecektir.

-İşveren sıfatıyla ücret ödemesinde bulunan kurumların, Türkiye 'de herhangi bir kanuni merkezinin veya iş merkezinin bulunmaması gerekir. Türkiye 'de kanuni ve iş merkezi olmayan kurumların ise tam mükellef oldukları devlette hangi statüyü taşıdıkları, tüzel kişiliklerinin bulunup bulunmadığı herhangi bir iktisadi işletmelerinin varlığı ya da yokluğu önem taşımayacaktır.

-Türkiye 'de hizmet arzeden gerçek kişinin işveren sıfatıyla bağlı olduğu dar mükellef kurum, söz konusu kişiye döviz olarak ödediği ücretleri, doğrudan doğruya yurt dışında elde ettiği gelirinden ayırıp vermeli, hiç bir zaman için Türkiye'de elde ettiği kazanç ile ilgilendirmemelidir. Bu çerçevede ücret erbabının Türkiye 'de tam mükellef veya dar mükellef statüsünü taşıması hiçbir önem taşımayacaktır. Ödeme, yurt dışında elde edilen gelir üzerinden yapılacağı için, Türkiye'deki faaliyetler nedeniyle bu ücretler Gelir Vergisi Kanununun 40'ıncı maddesi hükmüne göre gider olarak dikkate alınmayacaktır..."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre, kanunî ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tâbi 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 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 yurt dışı kazançlarından karşılanması,

4-Ücretin döviz olarak ödenmesi,

5-Ödenen ücretin dar mükellef kurumun Türkiye'deki hesaplarına gider olarak kaydedilmemesi, şartlarının bir arada mevcut olması gerekmektedir.

Diğer taraftan, Ülkemiz ile Japonya arasında imzalanan ve 21.02.1995 tarihli ve 4075 sayılı Kanunla onaylanması uygun bulunan "Japonya Uluslararası İşbirliği Ajansı'nın Ankara'da Bir Temsilci Bürosunun Kurulmasına Dair Anlaşma" 95/6722 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ekinde 21.04.1995 tarihli ve 22265 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe girmiş ve iç mevzuatımız bakımından geçerlik kazanmıştır.

Söz konusu Anlaşmanın giriş kısmında, Büro'nun mukim temsilcisi ile personeli "mukim görevliler" olarak tanımlanmıştır. Anlaşmanın 2 nci maddesi "Toplam sayıları Türk makamlarının onayına bağlı olmak kaydıyla Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı veya Türkiye'de sürekli yerleşik olmayan mukim görevliler ve aileleriyle ilgili olarak" hükmü ile başlamakta ve madde devamında bu kişilerle ilgili olarak bir takım kolaylıklar ve vergisel muafiyetler öngörülmektedir. Bu çerçevede Anlaşmanın 2 nci maddesinin (c) bendinde yer alan "Türkiye Cumhuriyeti'ndeki JICA faaliyetleriyle ilgili olarak mukim görevlilere yapılan her türlü ödemelerin veya verilen avansların gelir vergisinden bağışık olması;" hükmü ile Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olmayan veya Türkiye'de sürekli yerleşik olmayan büro temsilcisi ile personeli gelir vergisinden muaf tutulmuştur. Sonuç olarak bahse konu Anlaşma kapsamında, Türkiye Cumhuriyeti vatandaşlarına yapılan ödemeler için gelir vergisi muafiyeti bulunmamaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, Japonya Uluslararası İşbirliği Ajansı Türkiye Temsilciliğinde çalışmanız karşılığında tarafınıza doğrudan doğruya yurt dışından elde edilen kazanç üzerinden döviz olarak ödenen ücret, yukarıdaki şartların tamamının taşınması halinde Gelir Vergisi Kanununun 23 üncü maddesinin 14 numaralı bendine göre gelir vergisinden müstesna tutulacak olup, ücret gelirinin istisnaya ilişkin şartları taşımaması halinde Gelir Vergisi Kanunu'nun 95/1 inci maddesi gereğince yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan 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.