

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
EDİRNE VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI
(Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü)

Sayı : 60938891-120.03.05-1402

07.04.2017

Konu : Tarımsal Araştırma Enstitüsü Personeline
Döner Sermayeden Ödenen "İslahatçı Hakkı
'nın Gelir Vergisinden İstisna Olup Olmadığı.

İlgide kayıtlı özelge talep formunun incelenmesinden, Enstitü Müdürlüğünüz tarafından, 5042 sayılı "Yeni Bitki Çeşitlerine Ait İslahçı Haklarının Korunmasına İlişkin Kanun" kapsamında yeni geliştirilen bitki çeşitlerinden "İslahçı Hakkı (Royalty)" adı altında gelir elde ettiğiniz, elde ettiğiniz bu gelirin bir kısmını 30.04.2005 tarih ve 25801 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanan "Kamu Kurum ve Kuruluşlarında Çalışan Görevlilerin İslahçı Hakkından Yararlanmasına İlişkin Yönetmelik" ile "Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı Tarımsal Araştırmalar ve Politikalar Genel Müdürlüğü Araştırma Enstitülerinde ve İstasyonlarında Çalışan Görevlilerin İslahçı Hakkından Yararlanmasına İlişkin Yönerge" kapsamlarında çalışan personelinize İslahatçı Hakkı olarak ödediğinizi belirterek, personele ödenen bu tutarların 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 29 uncu maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi kapsamında değerlendirilerek gelir vergisinden istisna tutulup tutulmayacağı ile vergiye tabi olması halinde personelin süregelen gelir vergisi matrahına ilave edilip edilmeyeceği hususlarında Başkanlığımız görüşünün bildirilmesinin istenildiği anlaşılmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun;

29 uncu maddesinde, *"Teşvik gayesiyle verilen aşağıda yazılı ikramiye ve mükâfatlar Gelir Vergisi'nden müstesnadır:*

1. İlim ve fenni, güzel sanatları, tarımı, hayvan yetiştirilmesini ve memleket bakımından faydalı olan diğer işleri ve faaliyetleri teşvik maksadıyla verilen ikramiyeler ve mükâfatlar;" hükmü,

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.

Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez..." hükmü yer almıştır.

Buna göre ödemenin Gelir Vergisi Kanununun 29 uncu maddesi kapsamında değerlendirilebilmesi, ilim ve fenni, güzel sanatları, tarımı, hayvan yetiştirilmesini ve memleket bakımından faydalı olan diğer işleri teşvik maksadıyla yapılması, hizmet erbabı işveren ilişkisinin gereği ve hizmet karşılığı olmaması, ayrıca süreklilik arz etmemesi, ikramiye ve mükâfat niteliği taşıması koşullarına bağlıdır.

Aynı Kanunun 62 inci maddesinde "İş verenler, hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dahilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişilerdir...."

86 ncı maddesinde ise "Aşağıda belirtilen gelirler için yıllık beyanname verilemez, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmez.

1- Tam Mükellefiyette

...

b) Tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler (birden fazla işverenden ücret almakla beraber, birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, 103 üncü maddede yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan mükelleflerin, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri dahil)"

hükümleri yer almaktadır.

Adı geçen Kanunun 94 üncü maddesinde ise tevkifat yapmak zorunda olan mükellefler sayılmış, aynı maddenin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinde de, "*Hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103 ve 104 üncü maddelere göre*" vergi tevkifatı yapılacağı belirtilmiştir.

Diğer taraftan, gelirin toplanması ve beyanına ilişkin olarak 16 no.lu Gelir Vergisi Sirkülerinde ayrıntılı açıklamalara yer verilmiş olup işveren değişikliği ile ilgili olarak 160 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde, "...Buna göre, bir hizmet erbabının birden fazla işverenden ücret alması halinde, her bir işverenin ödediği ücretler, ayrı ayrı vergilendirilmektedir. Dolayısıyla vergi tarifesi, her bir işverenin ödediği ücrete, diğer işveren veya işverenlerin ödediği ücretle ilgilendirilmeksizin ayrı ayrı uygulanmaktadır..." açıklamalar yer almaktadır.

Öte yandan, 5042 sayılı Yeni Bitki Çeşitlerine Ait İslahçı Haklarının Korunmasına İlişkin Kanunun;

2 nci maddesinde, "*Bu Kanunda geçen;*

...

c) *İslahçı: Yeni bir bitki çeşidini ıslah eden veya bulan ve geliştiren kişiyi,*

d) *Hak sahibi: İslahçı veya onun hukukî haleflerini,*

...

ifade eder."

3 üncü maddesinde, "*Yeni, farklı, yeknesak ve durulmuş olduğu tespit edilen bitki çeşitleri, bu Kanunda belirtilen diğer şartların yerine getirilmesi kaydıyla, ıslahçı hakkı verilerek korunur."*

12 nci maddesinde, "*Aralarındaki özel sözleşmeden veya işin mahiyetinden aksi anlaşılmadıkça, çalışanların işlerini görürken ıslah ettikleri veya buldukları ve geliştirdikleri çeşitlerin sahibi, bunların işverenidir.*

Sözleşmesi gerektirmediği halde, işyerindeki bilgi ve araçlardan faydalanmak suretiyle çeşit geliştiren çalışanların ıslah ettikleri veya buldukları ve geliştirdikleri çeşidin sahibi işverendir.

Çalışanların, ıslah ettikleri veya buldukları ve geliştirdikleri çeşitleri için çeşidin ekonomik değeri de göz önüne alınarak işverenin ve çalışanın birlikte tespit edeceği bir bedele hakları vardır. Taraflar, bedel konusunda anlaşamadıkları takdirde söz konusu bedel mahkemece tespit edilir. Taraflar, bedeli hizmet sözleşmesine önceden belirleyip koyabilirler.

Kamu kurum ve kuruluşlarında çalışan görevlilerden hangilerinin ıslahçı hakkında ne ölçüde ve nasıl yararlanacağı, ilgili bakanlıkların görüşleri alınarak Bakanlık tarafından çıkarılacak yönetmelikte belirlenir."

hükümleri yer almaktadır.

Kamu Kurum ve Kuruluşlarında Çalışan Görevlilerin Islahçı Hakkından Yararlanmasına İlişkin Yönetmeliğin;

6 ncı maddesinde, "Islahçı hakkında, kamu kurum ve kuruluşlarında çeşit geliştirme çalışmalarında fiilen yer alan 657 sayılı Devlet Memurları Kanununa tabi memurlar ile aynı Kanunun 4 üncü maddesinin (B) bendine göre istihdam edilen sözleşmeli personel ve 2547 sayılı Yükseköğretim Kanununa tabi personel ile her türlü sözleşmeli personel kurumlarına yararlandırılır."

7 nci maddesinde, "Islahçı hakkında yararlandırılma süresi, çalışanlara çalışma şartlarına bağlı olarak değişen oranlarda olmak üzere, geliştirilen çeşidin korunma süresi içinde devam eder. Kurumların bu ıslah materyalinden sağladığı gelir devam ettiği sürece, 6 ncı maddede belirtilen personelden emekli olan veya kurumdan ayrılan ıslahçılar veya varislerine ve resen tayin edilen ıslahçıya, ıslahçı hakkı ödenmesine devam edilir. Ancak, ıslahçı hakkında 10 uncu maddede belirlenen oranlara göre sağlanan gelir, emekli olanlara ve diğer araştırma kurumlarına gidenlere %50 oranında, Bakanlık dışına gidenlere, resen tayin edilenlere ve terfi ederek bulunduğu kurum ve kuruluştan ayrılanlara ise %60 oranında azaltılarak ödenir."

10 uncu maddesinde, "Islahçı hakkı olarak elde edilen gelir, döner sermayesi bulunan kurum ve kuruluşlarda döner sermayeye, döner sermayesi olmayanlarda ise kurum bütçelerine gelir kaydedilir. Bu gelirden, kamu kurum ve kuruluşlarında çalışan görevlilerden hangilerinin ıslahçı hakkında ne ölçüde yararlanacağı aşağıdaki esaslara göre belirlenir:

a) İslahçı haklarından sağlanan gelirin %50'si araştırma çalışmalarında kullanılır.

b) İslahçı hakkından sağlanan gelirin %50'si bu Yönetmelik çerçevesinde çeşidi ıslah eden ve ıslahına katkısı olan personele dağıtılır. Kamu kurum ve kuruluşlarında çalışanların ıslahçı hakkı olarak bir ayda elde edecekleri gelir, bunların ek gösterge dahil bir ayda alacakları aylık, yan ödeme, ödenek ve her türlü tazminat (makam, temsil ve görev tazminatları hariç) toplamının iki katını geçemez. Gelirin dağıtım oranları ve usullerini belirleyen talimat ilgili kamu kurum ve kuruluşlarının ıslahla ilgili merkez birimleri tarafından bu Yönetmeliğin Resmî Gazete 'de yayımı tarihinden itibaren altı ay içerisinde düzenlenir."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, "Kamu Kurum ve Kuruluşlarında Çalışan Görevlilerin İslahçı Hakkından Yararlanmasına İlişkin Yönetmelik" ile "Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı Tarımsal Araştırmalar ve Politikalar Genel Müdürlüğü Araştırma Enstitülerinde ve İstasyonlarında Çalışan Görevlilerin İslahçı Hakkından Yararlanmasına İlişkin Yönerge" kapsamlarında çalışan personelinize ödenen İslahatçı Hakkı tutarlarının, hizmet erbabı işveren ilişkisinin gereği olarak hizmet karşılığında ödenmesi ve süreklilik arz etmesi nedeniyle, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 29 uncu maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendine göre vergiden istisna edilmesi mümkün bulunmamaktadır. Dolayısıyla, söz konusu ödemelerin Gelir Vergisi Kanununun 61, 62, 63, 103 ve 104 üncü maddelerine göre ücret ödemesi olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, Bakanlıklar, bağlı kuruluşlar ve üniversiteler ayrı işveren olup bu kurumların bünyesinde kurulan döner sermaye işletmelerinin, kurulduğu kurum ile tek işveren olarak kabul edilmesi ve Müdürlüğünüz tarafından döner sermayeden personele yapılan ek ödemelerin de ücret geliri olarak değerlendirilmesi, dolayısıyla söz konusu ek ödemeler ile maaş ödemelerinin toplam tutarı üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinde yer alan artan oranlı tarife uygulanmak suretiyle vergi hesaplanması 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.