

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

Sayı : 27575268-105[238-2015-330]-342130

07.11.2016

Konu : Sosyal Güvenlik Kurumunca IPA Çerçeve Anlaşması kapsamında yapılan harcamalara ilişkin vergi uygulamaları ve belge düzeni hk.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; ... Vergi Dairesi Müdürlüğünün ... vergi kimlik numaralı mükellefi olarak, Avrupa Birliği ile ortaklaşa finanse edilen ve Kurumunuz tarafından yürütülmekte olan İnsan Kaynaklarının Geliştirilmesi Operasyonel Programı (İKG OP) "*Evde Çocuk Bakım Hizmetleri Yoluyla Kayıtlı Kadın İstihdamının Desteklenmesi Projesi*" kapsamında;

-Kurumunuzun, Ba-Bs bildirim formu verme yükümlülüğünün bulunup bulunmadığı,

-Kurumunuz ile çocuk bakıcısı olarak çalışacak kişiler arasında düzenlenen sözleşmelerin damga vergisine ve harca tabi olup olmadığı,

-Kurumunuzun kadrolu personeli olarak çalışan destek personeline, projeden verilecek işe, ibate ve şehir içi masraflarını kapsayan ödemeler nedeniyle düzenlenen kâğıtların damga vergisine tabi tutulup tutulmayacağı,

-Proje kapsamında Kurumunuzca ödenen Özel İletişim Vergisinin ne şekilde geri alınacağı,

-Kurumunuz kadrolu personeli olarak 657 sayılı Kanuna göre çalışan veya sözleşmeli personel olarak 4857 sayılı İş Kanununa göre çalışan destek personeline, projeden verilecek iaşe, ibate ve şehir içi masraflarını kapsayan ödemelerin, Gelir Vergisine tabi olup olmadığı, tabi olması halinde ücret geliri olarak mı değerlendirilmesi gerektiği ve belge düzeninin nasıl olacağı, söz konusu ödemeler üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılıp yapılmayacağı ve beyanının nasıl olacağı

hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmiştir.

A-GELİR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME:

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.*

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.

Diğer yandan, Kanunun 86 ncı maddesinde, beyanname verilmeyecek haller sayılmış olup, anılan maddenin 1/b bendinde, tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler için yıllık beyanname verilmeyeceği, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirlerin beyannameye dahil edilmeyeceği hükmü bulunmaktadır.

Öte yandan, aynı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının birinci bendinde ise 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 96 ncı maddesinde; *"Vergi tevkifatı, 94'üncü madde kapsamına giren nakden veya hesaben yapılan ödemelere uygulanır. Bu maddede geçen hesaben ödeme deyimi, vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder."* hükmü yer almakta olup, yine aynı Kanunun 98 inci maddesinde ise, *"94'üncü madde gereğince vergi tevkifatı yapmaya mecbur olanlar bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri karlar ve iratlar ile bunlardan tevkif*

ettikleri vergileri ertesi ayın yirmi üçüncü günü akşamına kadar, ödeme veya tahakkukun yapıldığı yerin bağlı olduğu vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar. Yıllarında tahakkuk ettirilen mevduat faizlerinden kesilecek vergilerin bildirilmesi için bu süre bir ay uzatılır." hükmüne yer verilmiştir.

Türkiye ile Avrupa Birliği arasında 11.07.2008 tarihinde imzalanan ve 5824 sayılı Kanun ile onaylanması uygun bulunan Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA) Çerçeve Anlaşması'nın vergi istisnalarına ilişkin usul ve esasları, 8.5.2009 tarih ve 27222 sayılı Resmi Gazete 'de yayımlanan 1 Sıra No.lu Türkiye-Avrupa Birliği Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA) Genel Tebliğinde belirlenmiştir.

Anılan Anlaşma'nın 26/2-c maddesine göre, Türk vatandaşı olmayan ve Türkiye'de ikamet etmeyen gerçek kişiler tarafından, Avrupa Topluluğu (AT) Sözleşmelerinin ifasından elde edilen gelirler Türkiye'de gelir vergisine tabi tutulmaz.

Aynı Anlaşma 'da, Türk vatandaşı olan ve Türkiye'de ikamet eden personele AT Sözleşmesi kapsamında yaptıkları görev nedeni ile ödenen ücretlerin gelir vergisinden istisna olduğuna dair herhangi bir hüküm bulunmamaktadır.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre;

-Avrupa Birliği ile birlikte ortaklaşa finanse edilen ve Kurumunuz tarafından yürütülmekte olan İnsan Kaynaklarının Geliştirilmesi Operasyonel Programı (İKG OP) "*Evde Çocuk Bakım Hizmetleri Yoluyla Kayıtlı Kadın İstihdamının Desteklenmesi Projesi*" kapsamında Kurumunuz kadrolu personeli olarak 657 sayılı Kanuna göre çalışan veya sözleşmeli personel olarak 4857 sayılı İş Kanununa göre çalışan destek personeline, projeden verilecek işe, ibate ve şehir içi masraflarını kapsayan ödemelerin ücret geliri olarak değerlendirilmesi ve anılan ödemeler üzerinden Kurumunuzca gelir vergisi tevkifatı yapılması,

-Öte yandan söz konusu işe, ibate ve şehir içi masraflarını kapsayan ücret ödemeleri ile Başkanlığınız tarafından yapılan maaş ödemelerinin toplam tutarının aynı işverenden elde edilen ücret olarak dikkate alınarak Kurumunuz tarafından Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinde yer alan artan oranlı tarife uygulanmak suretiyle vergi hesaplanması, ayrıca söz konusu ödemelerin tamamının ücret geliri olması nedeniyle maaş ödemeleri dolayısıyla verilen muhtasar beyannameye dahil edilerek beyan edilmesi gerekmektedir.

B-ÖZEL İLETİŞİM VERGİSİ YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME:

Yukarıda yer verilen (IPA) Çerçeve Yardım Anlaşması ve Genel Tebliğinde bu kapsamdaki istisnaların uygulamasına ilişkin usul ve esaslar açıklanmıştır.

Söz konusu Tebliğde;

"4.8. Özel İletişim Vergisi İstisnası ve Uygulaması

4.8.1. Anlaşma Hükmü

IPA Çerçeve Anlaşması'nın 26'ncı maddesinin 2/i maddesinde; "Yukarıda bahsedilen vergiler, gümrük ve ithalat vergileri ile yükler ve/veya eş etkili vergilerden başka; aşağıda belirtilenler de muafiyet kapsamındadır: Özel İletişim Vergisi" denilmektedir.

4.8.2. İstisnanın Uygulanması

AT Yüklenicisinin IPA Çerçeve Anlaşması uyarınca imzalanan AT Sözleşmesi kapsamında olan ve AT Sözleşmesi bütçesinden karşılanan özel iletişim vergisinin konusuna giren harcamaları, AT Sözleşmesinin süresi ile sınırlı olmak üzere, özel iletişim vergisinden istisnadır. AT Yüklenicisi, öncelikle bu istisna kapsamına giren harcamalara ilişkin özel iletişim vergisini ödeyecektir. Ancak, AT Sözleşmesi kapsamında istisna olan harcamalar dolayısıyla ödenen özel iletişim vergileri, AT Yüklenicisine aşağıdaki usul ve esaslar dahilinde iade edilecektir.

4.8.3. Ödenen Özel İletişim Vergisinin İadesi

İstisna kapsamında olmasına rağmen ödenen özel iletişim vergilerinin iadesi için, AT Yüklenicisi, devam eden AT Sözleşmeleri için AT Sözleşmesinin başladığı tarihten itibaren takvim yılı esas alınarak üçer aylık dönemlerle, süresi biten AT Sözleşmeleri için ise sürenin bittiği tarihten sonra KDV İstisnası Sertifikası aldığı vergi dairesi müdürlüğüne, doğrudan Gelir İdaresi Bakanlığı'nca KDV İstisna Sertifikasının verildiği durumlarda ise bu Tebliğ eki listede (EK-9) yer alan vergi dairesi müdürlüklerinden herhangi birine aşağıdaki belgelerle başvurması gerekmektedir.

4.8.3.1. Özel İletişim Vergisinin İadesi Başvurusunda İstenilen Belgeler:

1) İadesi Talep Dilekçesi,

2) Ödenen Özel İletişim Vergilerine İlişkin Onaylı Liste,

3) Ödenen Özel İletişim Vergisi'ne ait fatura veya fatura benzeri belgelerin örnekleri,

4) Katma Değer Vergisi İstisna Sertifikası ve/veya vergi idaresi tarafından bu kapsamda verilen özelge örneği.

AT Yüklenicisi, istisna olmasına rağmen ödediği özel iletişim vergilerinin iadesi için öncelikle ödenen özel iletişim vergileri ile ilgili fatura veya fatura benzeri belgelere ilişkin olarak liste hazırlayacaktır. Söz konusu liste, hibe yararlanıcısı tarafından "Bu listede belirtilen ve ekteki fatura veya fatura benzeri belgelerde ayrıntısı yer alan harcamalar, AT Sözleşmesi kapsamında yapılmış olup, AT Sözleşmesi bütçesinde bu konu için ayrılan bedel aşılmamıştır" şerhi düşülmek suretiyle onaylanacaktır.

Hibe yararlanıcısının aynı zamanda AT Yüklenicisi olması durumunda, söz konusu liste, Sözleşme Makamı tarafından onaylanacaktır. Bununla birlikte, Sözleşme Makamının Türkiye sınırları dışında olduğu durumda söz konusu listenin;

a) genel bütçeli kamu kurum ve kuruluşları, özel bütçeli idareler ile sosyal güvenlik kurumları ve bunlara bağlı birimlerin AT Yüklenicisi olması halinde bu kurumların üst idari amiri;

b) bunlar dışındaki AT Yüklenicilerinde ise, hibe yararlanıcısı unvanı ile gerçek kişi AT Yüklenicisinin kendisi, tüzel kişi AT Yüklenicisinde ise tüzel kişiliğin üst yetkilisi (örneğin, dernek veya vakıf başkanı, şirketlerde imzaya yetkili yönetici gibi);

tarafından onaylanması gerekmektedir.

AT Sözleşmesi bütçesinde, özel iletişim vergisi kapsamındaki harcamalar için bir bedel yer almamışsa iade yapılamaz. Ayrıca, AT Sözleşmesi bütçesinde bu konuda bir bedel yer almasına rağmen ibraz edilen fatura ve benzeri belgeler toplamı bu bedeli aşması halinde, bu bedeli aşan kısım için de iade yapılamaz.

4.8.3.2. Vergi Dairesi Müdürlüğünce Yapılacak İşlemler

Vergi dairesi müdürlüğü, daha önce KDV İstisna Sertifikası vermiş olduğu AT Yüklenicisinin, yukarıdaki bilgi ve belgelerle birlikte ödenen özel iletişim vergilerinin iadesi için başvurması halinde, yürürlükteki mevzuattaki usul ve esaslar dahilinde iadesi ile ilgili iş ve işlemleri yapacaktır."

denilmekte olup, söz konusu iadenin yukarıda yer alan açıklamalar çerçevesinde yerine getirilmesi mümkün bulunmaktadır.

C-DAMGA VERGİSİ VE HARÇLAR KANUNU YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME:

5824 sayılı Kanun ile onaylanması uygun bulunan Katılım Öncesi Yardım Aracı (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.*" hükmü yer almaktadır.

Aynı konuda 1 Sıra No.lu IPA Genel Tebliği'nin "4.7.2.1 Damga Vergisi İstisnası Uygulaması" başlıklı bölümünde; "*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.*" açıklamasına yer verilmiştir.

Buna göre, Sözleşme Makamı ile AT Yüklenicisi arasında imzalanan AT Sözleşmeleri damga vergisinden istisna tutulacaktır. AT Yüklenicisinin tedarikçi ile imzaladığı tedarik sözleşmesinin kendisi damga vergisinden istisna olmayacak, ancak mal ve hizmet alımlarına ilişkin olarak AT Yüklenicisi tarafından tedarikçiye yapılan ödemelere istinaden düzenlenen ödeme emirleri damga vergisinden istisna tutulacaktır.

Bununla birlikte, personele yapılan ücret ödemeleri nedeniyle düzenlenen kâğıtların damga vergisi istisnasından yararlanması mümkün bulunmamaktadır.

Yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde, Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığı'nın Avrupa Birliği mali yardımları çerçevesinde gerçekleştireceği "Evde Çocuk Bakım Hizmetleri Yoluyla Kayıtlı Kadın İstihdamının Desteklenmesi Projesi" kapsamında çocuk bakıcısı olarak çalışacak kişiler ile imzaladığı sözleşmeler damga vergisine tabidir.

D-VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME:

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 148, 149 ve Mükerrer 257 nci maddelerinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak, 350 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğiyle, bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerin belirli bir haddi aşan mal ve hizmet alımlarını "*Mal ve Hizmet Alımlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Ba)*" ile; mal ve hizmet satışlarını ise "*Mal ve Hizmet Satışlarına İlişkin Bildirim Formu (Form Bs)*" ile bildirmeleri yükümlülüğü getirilmiş, 362 ve 381 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğiyle bu yükümlülüğe ilişkin açıklamalar yapılmış, 396 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile de söz konusu yükümlülüğün 2010 yılı ve müteakip yılların aylık dönemlerinde yerine getirilmesinde uygulanacak usul ve esaslar ile bildirim hadleri yeniden belirlenmiştir.

Bu çerçevede, 396 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin "*Yükümlülük Kapsamındaki Mükellefler*" başlıklı bölümünün (1.1.2) bendinde; "*Kurumlar vergisinden muaf olan mükellefler, muafiyetten yararlandıkları hesap döneminden itibaren Ba-Bs bildirim formu vermeyeceklerdir.*" denilmektedir.

Buna göre, kurumlar vergisi mükellefiyetiniz olmadığından Ba-Bs bildirim formu verme yükümlülüğünüz de bulunmamaktadır.

Öte yandan, mezkûr Kanunun 238 inci maddesinde "*İşverenler her ay ödedikleri ücretler için (Ücret bordrosu) tutmaya mecburdurlar. Gelir Vergisi Kanununa göre vergiden muaf olan ücretlerle diğer ücret üzerinden vergiye tabi hizmet erbabına yapılan ücret ödemeleri için bordro tutulmaz...*" hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre, Avrupa Birliği ile birlikte ortaklaşa finanse edilen ve Kurumunuz tarafından yürütülmekte olan İnsan Kaynaklarının Geliştirilmesi Operasyonel Programı (İKG OP) "*Evde Çocuk Bakım Hizmetleri Yoluyla Kayıtlı Kadın İstihdamının Desteklenmesi Projesi*" kapsamında Kurumunuz kadrolu personeli olarak 657 sayılı Kanuna göre çalışan veya sözleşmeli personel olarak 4857 sayılı İş Kanununa göre çalışan destek personeline, projeden verilecek iâşe, ibate ve şehir içi masraflarını kapsayan ödemelerin ücret olarak değerlendirilmesi gerektiğinden, söz konusu ücret ödemeleri için Kurumunuz tarafından ücret bordrosu tanzim edilmesi gerektiği tabiidir.

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.