



Sirküler Tarihi : 22/02/2023
Sirküler No : 2023/040

YURT DIŞI İNŞAAT, ONARIM, MONTAJ İŞLERİ İLE TEKNİK HİZMETLERDE ÇALIŞAN HİZMET ERBABINA YAPILAN ÜCRET ÖDEMELERİNDE İSTİSNAYA YÖNELİK DÜZENLEMELER

Bilindiği gibi 09/11/2022 tarihli ve 32008 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 7420 sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanununun (GVK) 23 üncü maddesinin birinci fıkrasına yeni bir hüküm olarak aŐađıdaki (19) numaralı bent eklenmiŐtir:

“19. Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerde çalışan hizmet erbabına, fiilen yurt dışındaki çalışmaları karşılığı iŐverenin yurt dışı kazançlarından karŐılanarak yapılan ücret ödemeleri.”

Yapılan bu düzenlemeyle; yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerde çalışmak üzere yurt dışına gönderilen ve fiilen yurt dışında çalışan hizmet erbabına yurt dışından karŐılanarak yapılan ücret ödemeleri gelir vergisinden istisna edilmiŐtir.

Diğer taraftan, Damga Vergisi Kanununa ekli 2 sayılı listenin “IV - Ticari ve medeni iŐlerle ilgili kağıtlar” bölümünün 34 üncü bendinde “Gelir Vergisi Kanununun 23 üncü maddesinde belirtilen ücretlere ilişkin kağıtlar” damga vergisinden istisna tutulmuŐtur.

BDO Yayıncılık A.Ő.

Eski Büyükdere Cad. No.14
Park Plaza Kat:4
34398 Maslak/İstanbul
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00
Fax: +90 212 365 62 02
e-mail: bdo@bdo.com.tr
www.bdo.com.tr

Garantisi ile sınırlı bir BirleŐik Krallık Şirketi olan BDO International Limited’in üyesi ve bir Türk anonim Şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ő., bağımsız üye kuruluŐlardan oluŐan BDO ağının bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağının toplam gelirleri 2022 yılında 12,8 milyar ABD Doları olarak gerçekteŐmiştir. BDO, 164’den fazla ülkede bulunan 1.803 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danıŐmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 111.307 kiŐi çalıŐmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüŐleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlara ilgili olarak, mesleki görüŐ ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüŐmek için BDO Yayıncılık A.Ő. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ő. ve ortakları, çalıŐanları ile yazarları herhangi bir yükümlülık veya sorumluluk kabul etmemektedirler.

Anılan düzenleme GVK'nın 23 üncü maddesinde yapıldığından, bu kapsamda yapılan ücret ödemeleri aynı zamanda dolaylı olarak damga vergisinden de istisna olacaktır. Söz konusu değişiklik 01/12/2022 tarihinde yürürlüğe girmiştir. (Bkz: 2022/99 no.lu Sirkülerimiz) 322 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile bu maddeye ilişkin bazı düzenlemeler yapılmıştır.

Tebliğ uyarınca bu istisnadan yararlanabilmek için aranan şartlar şöyledir:

- Hizmet erbabının, yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerde çalışması,
- Hizmetin hizmet erbabınca fiilen yurt dışında verilmesi,
- Hizmet erbabına yapılacak ödemenin yurt dışı kazançlardan karşılanması

Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerle ilgili olmak ve fiilen yurt dışında bulunarak hizmet verilmesi kaydıyla yönetim, idare, muhasebe ve benzeri hizmetlerde çalışanlar da söz konusu istisnadan faydalanabilecektir. Yani düzenleme yalnızca bu işlerde çalışan teknik personeli ve saha personelini değil, idari personeli de kapsamaktadır.

Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleriyle teknik hizmetlerde çalışan hizmet erbabına yurt dışı şube tarafından yapılan ücret ödemeleri tevkifata tabi tutulmayacağı gibi, gelir vergisinden istisna edilen bu gelirler için hizmet erbabınca yıllık gelir vergisi beyannamesi de verilmeyecektir. Söz konusu gelirler, ücret gelirleri yönünden ikinci işveren olarak kabul edilmeyeceği gibi, diğer gelirlerin beyan edilip edilmeyeceği belirlenirken beyan sınırının hesabında da dikkate alınmayacaktır.

Yurt dışında çalışan hizmet erbabının ücretlerinin yurt dışı şube adına Türkiye'deki şirket (merkez) tarafından ödenmesi istisnanın uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir. Bu durumda, Türkiye'deki şirket (merkez) tarafından gelir vergisi tevkifatı yapılmayacak ve söz konusu ücret gelirleri için hizmet erbabı tarafından yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmeyecektir.

Bu gibi durumlarda merkez tarafından ödenen ücret ödemeleri, yurt dışı şube tarafından ayrıca muhasebe tutuluyorsa şube cari hesabına kaydedilmeli, tutulmıyıp merkezde tutuluyorsa bu inşaat işinin maliyetleri arasında gösterilmelidir. Bilindiği üzere, Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-h maddesi uyarınca yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu kapsamda, yurt dışında yapılan bu işler nedeniyle merkezden yapılan ücret ödemelerinin bu inşaat işlerinin maliyetlerine kaydedilmesi ve merkezin vergiye tabi kazancıyla ilişkilendirilmemesi gerekir.

Hizmet erbabının hem yurt dışında yapılan inşaat, onarım ve montaj işleri ile teknik hizmetlerde hem de Türkiye'deki şirkette (merkezde) çalışması durumunda, sadece fiilen yurt dışında bulunarak çalışması karşılığı yapılan ücret ödemeleri istisnaya konu edilebilecek, yurt içindeki çalışmaları karşılığı yapılan ücret ödemeleri ise genel hükümler çerçevesinde vergilendirilecektir.

Hizmet erbabının, yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerle ilgili olsa dahi Türkiye'den verdiği hizmetler karşılığı elde ettiği ücret gelirleri istisnaya konu edilemeyecektir.

Örneğin, Merkezi Türkiye'de olan (G) Şirketi yurt dışında bir teknik hizmet işi üstlenmiş ve söz konusu iş için Türkiye'den 10 hizmet erbabı yurt dışına gönderilmiştir. Söz konusu teknik hizmet işine 5 hizmet erbabı da Türkiye'den teknik destek vermektedir.

Bu durumda, yurt dışındaki teknik hizmetlerde çalışmak üzere yurt dışına gönderilen ve fiilen bu hizmetlerde yurt dışında çalışan 10 hizmet erbabının ücretleri gelir vergisinden istisna edilecektir.

Söz konusu teknik hizmetler için Türkiye'den hizmet veren 5 hizmet erbabının ücretleri ise istisna kapsamına girmediğinden vergiye tabi tutulacaktır.

Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleriyle teknik hizmetlerde çalışan hizmet erbabına, gerek şube gerekse şube adına merkez tarafından ödenen ücretler yurt dışı kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınacak olup, Türkiye'deki şirket (merkez) tarafından gider olarak dikkate alınamayacaktır.

İşverenler tarafından hizmet erbabına yapılan ödemelere ilişkin olarak düzenlenen kağıtlarda yer alan tutarın, 193 sayılı Kanunun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (19) numaralı bendinde yer alan istisnaya isabet eden kısmı damga vergisinden de istisnadır.

Diğer yandan, bu istisnanın uygulanması için hizmet faturasının yurt dışından düzenlenmesi zorunluluğu bulunmamaktadır. Faturası yurt içinden düzenlenen inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetler için de bu istisna uygulanabilecektir. Bu istisna için önemli olan bu işlerin fiilen yurt dışında yapılması ve bedelinin yurt dışından tahsil edilmesidir.

Bununla birlikte, fiilen yurt dışında yapılan ancak karşılığında yurt dışından bir bedel alınmayan işlerde çalışan personelin ücretlerinin bu istisnadan yararlanması konusu tereddütlüdür. Zira düzenlemede kazancın yurt dışından elde edilmesi koşulu vardır. Örneğin Türkiye'deki bir inşaat şirketinin Türkiye'de mukim başka bir kimya şirketinin Almanya'daki fabrikasının inşası için yurt dışına gönderdiği personelinin ücretlerinin bu istisnadan yararlanıp yararlanmayacağı tartışmalıdır. Zira bu işe ilişkin fatura Türkiye'de mukim kimya şirketine kesilecek yani kazanç yurt dışından elde edilmemiş olacaktır. Ancak kimya şirketinin yurt dışındaki fabrikasına yurt dışından mukim bir şirket/şube gözüyle bakılacak olursa Türkiye'den yapılan ödemenin kimya şirketinin yurt dışı iştiraki/şubesi adına yapıldığı ve bu yüzden istisnadan yararlanılması gerektiği şeklinde de değerlendirme yapılabilir. Bu durumda olanların herhangi bir riske girmemek adına Bakanlıktan özelge talep etmeleri önerilir.

Ancak Türkiye'deki bir inşaat şirketinin, yine Türkiye'de mukim başka bir inşaat şirketinin Türkmenistan'da aldığı inşaat işinin alt taşeronu olarak Türkmenistan'a gönderdiği işçilerin ücretleri istisna olabilmelidir. Bu işe ilişkin faturanın Türkiye'deki inşaat şirketine kesilmesi durumu değiştirmemeli, işi alan ana firmanın kazancının Türkmenistan kaynaklı olduğu göz önünde bulundurulmalıdır.

Saygılarımızla.