

Yurtdışında mukim personele yurtdışında ifa edeceği hizmete karşılık ödenecek ücretlerden tevkifat yapıp yapılmayacağı.

Belge türü	Özelge
Kanun	GELİR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	62030549-120[94-2018/815]-567198
Tarih	04.08.2020

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı

Gelir Kanunları Gelir Ve Kurumlar Vergileri Grup Müdürlüğü

Sayı : 62030549-120[94-2018/815]-E.567198

04.08.2020

Konu : Yurtdışında mukim personele yurtdışında ifa edeceği hizmete karşılık ödenecek ücretlerden tevkifat yapıp yapılmayacağı.

İlgi : 06/07/2018 tarih 2960998 evrak kayıt numaralı özelge talep formunuz.

İlgide kayıtlı özelge talep formu ve ek dilekçede, şirketinizin İnsan Kaynakları Yönetimi Danışmanlığı faaliyetleri kapsamında uluslar arası hava yollarına kabin memuru ve pilot işe alımı ve eğitim hizmetleri

verdiği, şirketinizin Tunus ve Romanya mukimi şirketlerden gelen talepler doğrultusunda talepte bulunan hava yollarına belirli süreli olarak (üç veya altı aylık dönem için) kabin memuru kiralama faaliyetine başlayacağı, kiralanacak personelin tamamın Tunus ve Romanya mukimi olacağı, bu personelin maaşlarının Türkiye'de çalışmakta olduğunuz bankalar vasıtası ile yabancı para (Euro veya Dolar) cinsinden ödeneceği belirtilerek, bu ülkelerin mukimi kişilere yapılacak ücret ödemelerinden tevkifat yapılıp yapılmayacağı konusunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

Türkiye - Tunus Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması 01.01.1988 tarihinden itibaren uygulanmakta olup söz konusu Anlaşmanın "Bağımlı Faaliyetler"e ilişkin 15 inci maddesinde;

"1. 16, 18, 19 ve 20 nci Madde hükümleri saklı kalmak üzere, bir Akit Devlet mukiminin bir hizmet akdi dolayısıyla elde ettiği ücret, maaş ve diğer benzeri menfaatler, bu hizmet diğer Akit Devlette ifa edilmedikçe, yalnız ilk bahsedilen Devlette vergilendirilebilecektir. Eğer hizmet diğer Devlette ifa edilirse, buradan elde edilen gelir diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. 1 inci fıkra hükümlerine bakılmaksızın, bir Akit Devlet mukiminin diğer Akit Devlette ifa ettiği hizmet dolayısıyla elde ettiği gelir, eğer:

a) Gelir elde eden kişi, bu diğer Devlette bir takvim yılı içinde bir veya bir kaç seferde 183 günü aşmamak üzere kalırsa ve

b) Ödeme, bu diğer Akit Devletin mukimi olmayan bir işveren tarafından veya böyle bir işveren adına yapılırsa ve

c) Ödeme, işverenin diğer Devlette sahip olduğu bir işyerinden veya sabit yerden yapılmazsa, yalnızca ilk bahsedilen Devlette vergilendirilebilecektir.

3. Bu Maddenin bundan önceki hükümlerine bakılmaksızın, uluslararası trafikte işletilen bir gemi veya uçakta ifa edilen bir hizmet dolayısıyla elde edilen gelir, teşebbüsün fiili iş merkezinin bulunduğu Akit Devlette vergilendirilebilir."

hükümlerine yer verilmiştir.

Türkiye - Romanya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması ise 01.01.1989 tarihinden itibaren uygulanmakta olup söz konusu Anlaşmanın "Bağımlı Faaliyetler"e ilişkin 15 inci maddesinde;

"1. 16, 18, 19, 20 ve 21 inci Madde hükümleri saklı kalmak üzere, bir Akit Devlet mukiminin bir hizmet akdi dolayısıyla elde ettiği ücret, maaş ve diğer benzeri menfaatler, bu hizmet diğer Akit Devlette ifa edilmedikçe, yalnız ilk bahsedilen Devlette vergilendirilecektir. Eğer hizmet diğer Devlette ifa edilirse, buradan elde edilen gelir diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. 1 inci fıkra hükümlerine bakılmaksızın, bir Akit Devlet mukiminin diğer Akit Devlette ettiği hizmet dolayısıyla elde ettiği gelir, eğer:

a) Gelir elde eden kişi, bu diğer Devlette bir takvim yılı içinde bir veya birkaç seferde 183 günü aşmamak üzere kalırsa ve

b) Ödeme, bu diğer Akit Devletin mukimi olmayan bir işveren tarafından veya böyle bir işveren adına yapılırsa ve

c) Ödeme, işverenin diğer Devlette sahip olduğu bir işyerinden veya sabit yerden yapılmazsa, yalnızca ilk bahsedilen Devlette vergilendirilebilecektir.

3. Bu Maddenin daha önceki hükümlerine bakılmaksızın, uluslararası trafikte işletilen bir gemi, uçak veya kara nakil vasıtasında ifa edilen bir hizmet dolayısıyla elde edilen gelir, teşebbüsün kanuni merkezinin bulunduğu Akit Devlette vergilendirilebilir."

hükümlerine yer verilmiştir.

Tunus ve Romanya'da mukim şirketlerin uluslararası trafikte işletilmeyen uçaklarında çalıştırılmak üzere, yine söz konusu ülkelerde mukim olan kişilerden kabin memurluğu hizmeti alınması karşılığında şirketinizce bu kişilere yapılacak olan ücret ödemelerinin, Türkiye'nin, Tunus ve Romanya ile akdetmiş olduğu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının 15 inci maddelerinin 1 inci fıkrası kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Buna göre, Tunus ve Romanya mukimi kişilerin verecekleri kabin memurluğu hizmetleri dolayısıyla elde edecekleri ücret, maaş ve diğer benzeri gelirler, bu hizmetler Türkiye'de ifa edilmedikçe, yalnızca bu kişilerin mukim oldukları devletlerde vergilendirilecek olup söz konusu gelirleri Türkiye'nin vergilendirme hakkı bulunmamaktadır.

Ancak, söz konusu kişilerin kabin memurluğu hizmetlerini uluslararası trafikte işletilen uçaklarda ifa etmeleri halinde ise, söz konusu kişilere yapılacak olan ücret ödemelerinin, Tunus ve Romanya Anlaşmalarının 15 inci maddelerinin 3 üncü fıkrası kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Bu kapsamda, Tunus ve Romanya mukimi kişilerin uluslararası trafikte işletilen uçaklarda gerçekleştirecekleri hizmetler dolayısıyla elde edecekleri ücretler; Tunus Anlaşmasına göre hava yolu teşebbüsün fiili iş merkezinin bulunduğu devlette, Romanya Anlaşmasına göre ise hava yolu teşebbüsünün kanuni merkezinin bulunduğu devlette vergiye tabi tutulacaktır.

Tunus ve Romanya mukimi kabin memurlarının elde ettikleri ücret gelirlerinin ilgili Anlaşmalar çerçevesinde vergiye tabi tutulabilmesi için mukimi oldukları ülkenin yetkili makamlarından mukimlik belgesi almaları ve bu belgenin aslı ile noter veya bu ülkedeki Türk konsolosluklarınca tasdikli Türkçe

tercümesinin bir örneğini vergi sorumlularına ibraz etmeleri gerekmektedir. Vergi sorumluları teslim aldıkları söz konusu mukimlik belgelerini gerektiğinde yetkili makamlara ibraz etmek üzere muhafaza edeceklerdir. Mukimlik belgesinin ibraz edilememesi durumunda ise ilgili Anlaşma hükümleri yerine iç mevzuat hükümlerimiz uygulanacaktır.

Anlaşma hükümleri yerine iç mevzuat hükümlerinin uygulanması halinde ise aşağıdaki mevzuat hükümleri geçerli olacaktır;

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde, Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişilerin sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratları üzerinden vergilendirileceği hüküm altına alınmıştır.

Aynı Kanunun 7 nci maddesinde ise; *"Dar mükellefiyete tabi kimseler bakımından kazanç ve iradın Türkiye'de elde edildiği aşağıdaki şartlara göre tayin olunur:*

.....

3. Ücretlerde:

a) Hizmetin Türkiye'de ifa edilmiş veya edilmekte olması veya Türkiye'de değerlendirilmesi;

b) Türkiye'de kain müesseselerin idare meclisi başkan ve üyelerine, denetçilerine tasfiye memurlarına ait huzur hakkı, aidat, ikramiye ve benzerlerinin Türkiye'de değerlendirilmesi

.....

Bu maddenin 3 üncü, 4' ncü, 5 inci ve 7 nci bentlerinde sözü edilen değerlendirmeden maksat, ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya karından ayrılmasıdır. " hükmüne yer verilmiştir.

Kanunun 61'inci maddesi ile ücretin, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler olduğu, ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olmasının veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunmasının onun mahiyetini değiştirmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Aynı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında tevkifat yapmak zorunda olan mükellefler sayılmış, birinci bendinde de hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61'inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç) Kanunun 103 ve 104 üncü maddelerine göre gelir vergisi tevkifatı yapılması gerektiği hükmüne yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, yabancı havayolu şirketlerinde görev yapmak üzere kiralanan personele şirketiniz tarafından yapılan ücret ödemelerinin Gelir Vergisi Kanununun 61, 94, 103 ve 104 üncü maddeleri kapsamında vergiye tabi tutulması gerekecektir.

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.

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 18.09.2026