

Yabancı bayraklı gemide çalışan yabancı personele gemiyi kiraya veren yabancı şirket tarafından ödenen ücretlerin vergilendirilmesi

Belge türü	Özelge
Kanun	GELİR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	38418978-125[30-19/3]-92184
Tarih	28.03.2019

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı

Gelir Kanunları Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü

Sayı : 38418978-125[30-19/3]-E.92184

28.03.2019

Konu : Yabancı bayraklı gemide çalışan yabancı personele gemiyi kiraya veren yabancı şirket tarafından ödenen ücretlerin vergilendirilmesi

İlgi : 31.01.2019 evrak kayıt tarihli özelge talep formunuz.

İlgide kayıtlı özelge talep formu ve eki dilekçenizde;

- Şirketinizin Bakanlar Kurulunun 21.03.2016 tarihli 2016/8670 sayılı kararı gereğince, LNG terminallerinden ihtiyaç duyulan hizmetlerin alınması ve yüzer LNG depolama ve gazlaştırma ünitesi temini, çalıştırılması, işletilmesi, kiralanması ve benzeri faaliyetlerin ifası amacıyla ... A.Ş. (...) ile Terminal Hizmet Sözleşmesi imzaladığını,

- Söz konusu sözleşme kapsamındaki işlerin yerine getirilmesi amacıyla şirketinizce, ...'nin sahibi bulunduğu Norveç bayraklı ... isimli ... numaralı geminin, bu geminin kullanım, işletme ve kiralama haklarını elinde bulunduran merkezi Dublin'de bulunan İrlanda mukimi ... Şirketinden personeli ile birlikte kiralandığını, bu kira ilişkisi karşılığında ...'ne aylık sabit tutarlarda kira ödemesi yapıldığını,

- Kiralama ve geminin Türkiye'de kalışı için Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı Deniz ve İç Sular Genel Müdürlüğü'nden 23.11.2016 tarih ve 87911 sayılı Yabancı Bayraklı Deniz Aracı Çalışma İzni alındığı, Kabotaj Kanununun 4 üncü maddesi ve diğer hükümlerinden faydalandığını,

- Geminin özel gümrüklü saha konumundaki Aliağa-Çakmaklı'da limana bağlı olarak bulunduğu, .. tarafından başka tankerlerle yurt dışından getirilerek deposuna konulan ve mülkiyeti ...'a ait olan LNG'yi doğalgaza dönüştürdükten sonra ...'ın ulusal hattına verdiği, şirketinizin de gazlaştırma bedeli olarak ...'a m3 başına mutabık kalınacak tutarda aylık hizmet faturası düzenlediğini,

- Norveç bayraklı geminin çalışması için gerekli olan yabancı uyruklu teknik ve idari personel ile birlikte kiralanmış olduğunu, personel ücretlerinin tamamının gemi sahibi tarafından ödendiğini, personelin sevk ve idaresinin tamamen gemi kaptanına ait olduğunu, gemi personelinin büyük bölümünün sık sık değiştiği ve yerine yenilerinin geldiğini,

- Personelin gemide ikamet ettiğini, yeme, içme ve yatma ihtiyaçlarının gemi tarafından karşılandığını,

- Kaptanın izni olmadan personelin gümrük hattını geçerek Türkiye'ye girişinin mümkün olmadığını, gezmek amacıyla Türkiye'ye girişleri sırasında ise pasaport kontrolü yapıldığını ve pasaportlarına giriş-çıkış damgası vurulduğunu, personelin, Türkiye resmi makamları tarafından verilmiş çalışma ve oturma

müsaadesi bulunmadığını,

- Personelin Türkiye'de geçici veya daimi olarak kalabilecekleri ikametgahı veya evinin olmadığını,

- Personelin ücretleri, sosyal hakları, sigortaları ve benzeri giderlerinin gemiyi kiralayan şirket tarafından yurt dışında ödendiğini ve şirketiniz tarafından herhangi bir ücret veya ücret benzeri ödeme yapılmadığını,

belirterek, gemide çalışan yabancı uyruklu personelin Türkiye'de gelir vergisi yönünden vergilendirilmesi konusunda Başkanlığımız görüşü talep edilmiştir.

Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Yönünden;

Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları anlaşmaya taraf devletlerden birinin ya da her ikisinin mukimlerine uygulanmakta olup, bir kişinin hangi ülkenin mukimi kabul edileceği ise Anlaşmaların "*Mukim*" başlıklı 4 üncü maddesi kapsamında belirlenmektedir.

Anlaşmada yer alan mukim terimi genel kural olarak Anlaşmaya taraf devletin iç mevzuatı gereğince ev, ikametgah, kanuni ana merkez, yönetim yeri veya benzer yapıda diğer herhangi bir kriter nedeniyle vergi mükellefiyeti altına giren gerçek ve tüzel kişileri kapsamaktadır.

Özelge talep formuna ek dilekçenizde, İrlanda mukimi ... şirketinden kiralanan gemide çalışan personelin büyük bölümünün sık sık değiştiği ve yerine yeni kişilerin geldiği belirtilmekle birlikte bu kişilerin hangi ülkede mukim olduğu belirtilmemiştir. Çalışan personelin mukimi oldukları ülkelere göre ayrı ayrı değerlendirme yapılması gerekmektedir.

Söz konusu personelin ülkemiz ile çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması bulunan ülkelere birinin mukimi olması durumunda, personelin ücret geliri, ilgili çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının ücret gelirlerine ilişkin maddesi kapsamında değerlendirilecektir.

Ülkemizin akdetmiş olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının ücret gelirlerine ilişkin maddelerinde yapılan düzenlemelere göre genel olarak; Anlaşmaya taraf devletlerden birinde mukim olan bir kişinin elde ettiği ücret gelirini vergilendirme hakkı mukim olduğu diğerk devlete ait olmakla birlikte, bu kişinin Türkiye'de ifa ettiği hizmetlere ilişkin olarak elde ettiği ücret gelirleri,

- söz konusu kişi Türkiye'de hizmetin ifası için herhangi bir kesintisiz on iki aylık dönemde toplam 183 günden fazla bulunursa veya

- ödeme Türkiye mukimi olan bir işveren tarafından veya böyle bir işveren adına yapılırsa veya

- ödeme işverenin Türkiye'de sahip olduğu bir işyeri veya sabit yerden yapılırsa,

hizmetin ifa edildiği ülke olarak Türkiye'de iç mevzuat hükümlerine göre vergilendirilebilecektir. Yukarıda bahsedilen koşulların hiçbirinin gerçekleşmemesi durumunda vergilendirme hakkı yalnızca personelin mukim olduğu devlete ait olacaktır.

Bu çerçevede, firmanız ile ... arasındaki sözleşme kapsamında firmanız tarafından ...'a Türkiye'de sunulan hizmetlerin ifa edilebilmesi için İrlanda mukimi firmadan aylık sabit kira ödemeleri karşılığında kiralanan gemide çalışan personele İrlanda mukimi firma tarafından yapılan ücret ödemelerinin, özelge talep formu ve eki dilekçede verilen bilgilere göre, Türkiye'de yerleşik bir işveren tarafından veya böyle bir işveren adına yapılmamış ve ayrıca İrlanda mukimi firmanın Türkiye'de sahip olduğu bir işyerinden yapılmamış olduğu değerlendirildiğinden, söz konusu ücretlerin vergilendirilmesi ile ilgili olarak hizmeti ifa eden personelin Türkiye'de bulunduğu sürenin dikkate alınması gerekmektedir. Buna göre, bahsi geçen personel, hizmet ifası için Türkiye'de herhangi bir kesintisiz on iki aylık dönemde 183 günden fazla bulunmadıkça personelin elde ettiği ücretler, bu kişilerin çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasına taraf bir ülkede mukim olmaları şartıyla, yalnızca personelin mukim olduğu devlette vergilendirilecektir. Hizmetin ifası için Türkiye'de bulunan süre 183 günü aştığında ise söz konusu gelirler Türkiye'de iç mevzuat hükümlerine göre vergilendirilebilir.

Diğer taraftan, firmanız tarafından kiralanan geminin Türkiye'de İrlanda mukimi firma tarafından işletiliyor olması halinde, söz konusu gemi İrlanda mukimi firma için Türkiye'de bir işyeri oluşturacağından, gemide çalışan personelin ücretleri üzerinden yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde Türkiye'nin de vergi alma hakkı olacaktır.

Türkiye'nin de vergileme hakkı olduğu durumda ortaya çıkan çifte vergilendirme ise, geliri elde edenin mukim olduğu devlette Anlaşmaların çifte vergilendirmenin önlenmesi maddesi kapsamında mahsup veya istisna yoluyla önlenecektir.

Anlaşma hükümlerinin iç mevzuata göre değişiklik getirdiği durumlarda, Anlaşma hükümlerinden yararlanabilmek için söz konusu personelin mukimi olduğu ülkelerde tam mükellef olduklarının ve tüm dünya kazançları üzerinden bu ülkede vergilendirildiğinin ilgili ülke yetkili makamlarından alınacak bir belge (mukimlik belgesi) ile kanıtlanması ve bu belgenin aslı ile birlikte Türkçe tercümesinin Noterce veya ilgili ülkelerdeki Türk Konsolosluklarınca tasdik edilen bir örneğinin vergi sorumlularına veya ilgili vergi dairesine ibraz edilmesi gerekmektedir. Mukimlik belgesinin ibraz edilememesi durumunda ise ilgili Anlaşma hükümleri yerine iç mevzuat hükümlerimizin uygulanacağı tabiidir.

Diğer taraftan, personelin, ülkemiz ile çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması bulunmayan ülkelere birisinde mukim olmaları durumunda, personelin söz konusu ücret gelirinin Türkiye'de iç mevzuat hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekmektedir.

Ayrıca, gemide çalışan personelin Türkiye'de mukim olmaları durumunda, ücret gelirlerinin Türkiye'de iç mevzuat hükümlerine göre vergilendirileceği tabiidir.

Vergileme hakkının Türkiye'de olması durumunda aşağıdaki mevzuat hükümleri geçerli olacaktır;

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 almaktadır.

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) Kanun'un 103 ve 104 üncü maddelerine göre gelir vergisi tevkifatı yapılması gerektiği hükmüne yer verilmiş olup, 95 inci maddenin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde ise ücretlerini yabancı bir memleketteki işverenden doğrudan doğruya alan hizmet erbabının gelirlerini yıllık beyanname ile bildirecekleri hüküm altına alınmıştır.

Bu açıklamalara göre, kiralanan söz konusu gemide çalışan personele İrlanda mukimi firma tarafından yapılan ücret ödemelerinin; Gelir Vergisi Kanununda yer alan ücret hükümleri kapsamında vergilendirilmesi gerekmektedir.

Söz konusu ücret ödemelerinin; Türkiye'deki işyerinden yapılması halinde gelir vergisi tevkifatı yapılmak suretiyle, yurt dışındaki merkez tarafından yapılması durumunda ise 193 sayılı Kanunun 95 inci maddesine göre, söz konusu personel tarafından yıllık beyanname ile beyan edilmek suretiyle vergilendirilmesi gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

İmza

(*) 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