

Yurtdışında mukim firmadan uçak kiralaması nedeniyle yapılan ödemelerden tevkifat yapıp yapılmayacağı hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	B.07.1.GİB.4.07.16.01-KVK.2010.38-134
Tarih	23.02.2012

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

ANTALYA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğü

Sayı : B.07.1.GİB.4.07.16.01-KVK.2010.38-134

23/02/2012

**Konu : Yurtdışında mukim firmadan uçak kiralaması nedeniyle yapılan
ödemelerden tevkifat yapıp yapılmayacağı.**

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; ... Vergi Dairesi Müdürlüğünün ... vergi kimlik numaralı mükellefi olduğunuz, orman yangınlarında kullanılmak üzere (Rusya Federasyonu, Ukrayna, Beyaz Rusya, Moldova, Kanada, Slovakya ülkelerinden) Türkiye'de kanuni merkezi ve işyeri bulunmayan yabancı helikopter sahibi ve işletmecilerinden mürettebatıyla birlikte kiralama yoluyla uçak getirileceği, uçakların mürettebatıyla uçuş hizmeti sunmakla yükümlü olacakları ve karşılığında aylık veya sezon boyunca asgari uçuş saati garanti edilerek saat ücreti ödeneceği belirtilerek, yapılan bu ödemeler üzerinden kurumlar vergisi kesintisi yapıp yapılmayacağı konusunda görüşümüz sorulmaktadır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında; birinci maddede yazılı kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye içinde bulunmayanların, yalnız Türkiye'de

elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceği hükme bağlanmış, üçüncü fıkrasında ise dar mükellefiyet mevzuuna giren kurum kazancının hangi kazanç ve iratlardan oluştuğu belirtilmiştir. Anılan maddenin üçüncü fıkrasının (ç) bendinde de taşınır ve taşınmazlar ile hakların Türkiye'de kiralanmasından elde edilen kazançların, dar mükellefiyet konusuna giren kurum kazancı olarak vergilendirileceği hükme bağlanmıştır.

Aynı maddenin dördüncü fıkrasında ise maddede belirtilen kazanç veya iratlar ile gelir unsurlarının Türkiye'de elde edilmesi ve Türkiye'de daimî temsilci bulundurulması konularında, 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ilgili hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

Taşınır ve taşınmaz mallar ile hakların Türkiye'de kiralanmasından elde edilen iratlar, dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratlar arasında sayılmıştır. Bunlar, dar mükellef kurumların gayrimenkul sermaye iradı niteliğindeki kazançlarıdır. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 7 nci maddesine göre, bu tür kazançların elde edilmiş sayılması için taşınmaz ve taşınır malların Türkiye'de bulunması ve bu mal ve hakların Türkiye'de kullanılması veya Türkiye'de değerlendirilmesi gerekmektedir. Türkiye'de değerlendirme, ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılmasıdır.

1 seri no. lu Kurumlar Vergisi Tebliğinin "III- Dar mükellefiyet esasında verginin tarhı ve ödenmesi" başlıklı bölümün alt bölümlerinde dar mükelleflerin vergilendirilmesine ilişkin ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir.

5520 sayılı Kanunun 30 uncu maddesinde de, dar mükellefiyete tâbi kurumların maddede bentler halinde sayılan kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükmüne yer verilmiş olup maddenin birinci fıkrasının (c) bendinde gayrimenkul sermaye iratlarından kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmıştır. 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca gayrimenkul sermaye iratları üzerinden yapılacak kurumlar vergisi kesintisi oranı, 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu kapsamındaki faaliyetlerden sağlanacak gayrimenkul sermaye iratlarından % 1, diğerlerinden % 20 olarak belirlenmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre; şirketinizce orman yangınlarında kullanılmak üzere yabancı ülke mukimlerinden kiralayacağınız uçaklardan dolayı yapacağınız kira ödemelerinin iç mevzuatımıza göre kira ödemesi olarak değerlendirilmesi ve Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (c) bendine göre %20 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Diğer taraftan, Türkiye'nin akdettiği Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları'ndan Türkiye-Beyaz Rusya ile Türkiye-Ukrayna Anlaşmaları 01.01.1999, Türkiye-Rusya ile Türkiye-Slovakya Anlaşmaları 01.01.2000, Türkiye-Moldova Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması ise 01.01.2001 tarihinden itibaren

uygulanmakta olup; Anlaşmaların Türkçe metinlerine Başkanlığımız internet sitesinden (<http://www.gib.gov.tr/>) ulaşmak mümkündür.

Şirketinizin Moldova, Slovakya, Ukrayna ve Beyaz Rusya'da mukim olan ve Türkiye'de kanuni merkezi veya iş yeri bulunmayan helikopter sahibi ve işletmecilerinden mürettebatıyla birlikte helikopter kiralama faaliyetinin, ilgili Anlaşmaların "Gayrimaddi Hak Bedelleri"ni düzenleyen 12 nci maddesi hükümleri çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmektedir.

Söz konusu Anlaşmaların 12 nci maddelerinin 3 üncü fıkralarında gayrimaddi hak bedeli tanımlanmakta olup, mürettebatıyla birlikte helikopter kiralama faaliyetinin, bu fıkralarda yer alan ".....sınai, ticari veya bilimsel teçhizatın kullanımı veya kullanım hakkı karşılığında yapılan her türlü ödemeleri kapsar." ifadesi kapsamında değerlendirilmesi ve Türkiye'de doğan ve anılan ülkelerde mukim kurum veya kişilere yapılan bu türden ödemelerin gayrisafi tutarı üzerinden Anlaşmaların 12 nci maddelerinin 2 nci fıkraları uyarınca Türkiye'de %10 oranını aşmayacak şekilde vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Ancak, söz konusu ödemelere iç mevzuatımızda daha düşük bir oranın uygulanması halinde iç mevzuatımızda belirlenen bu düşük oranın uygulanacağı tabiidir.

Diğer taraftan, Türkiye-Rusya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nda uçak ve gemilerin kiralınması Anlaşmanın "Deniz, Hava ve Kara Taşımacılığında Sağlanan Kazançlar"ı düzenleyen 8 inci maddesinde özel olarak düzenlenmiş olduğundan, şirketinizin Rusya'da mukim olan helikopter sahibi ve işletmecilerinden söz konusu helikopter kiralama faaliyetinin, Anlaşmanın "Gayrimaddi Hak Bedelleri"ni düzenleyen 12 nci maddesi kapsamında değil 8 inci maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Söz konusu maddenin üçüncü fıkrası;

"3. 6 ncı madde ile bu maddenin önceki fıkra hükümlerine bakılmaksızın, bir Akit Devlet mukimince, diğer Akit Devletin bir mukimine bir gemi veya uçağın kiralınması dolayısıyla yapılan ödemeler, ilk bahsedilen Devlette vergi tevkifatına tabi tutulabilir."

hükmünü öngörmektedir.

Buna göre, mürettebatıyla birlikte helikopter kiralınması karşılığında Rusya mukimi helikopter sahibi veya işletmecilere yapılacak ödemeler üzerinden Türkiye'nin de vergi alma hakkı olacak ve vergileme tamamen iç mevzuat hükümlerimize göre yapılacaktır.

Bununla birlikte, Rusya, Moldova, Slovakya, Ukrayna ve Beyaz Rusya'da mukim helikopter sahibi ve işletmecilere bağlı olarak çalışan ve anılan ülkelerde mukim olan mürettebatın Türkiye'de bulundukları sürece elde ettikleri ücret gelirlerinin vergilendirilmesi hususunun ise adı geçen ülkeler arasında akdedilmiş olan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının 15 inci maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir. 15 inci maddenin 2 nci fıkrasına göre, adı geçen ülkelerde mukim

mürettebatın Türkiye'de ifa ettiği hizmetler bakımından elde ettikleri ücretleri vergilendirme hakkı, 2 nci fıkrada yer alan üç koşulun bir arada sağlanması durumunda yalnızca söz konusu ülkelere ait olacak, koşullardan birinin ihlal edilmesi halinde ise Türkiye'nin de bu ücret gelirlerinden vergi alma hakkı doğacaktır. Türkiye'nin vergi alma hakkının bulunduğu durumda vergileme iç mevzuatımız çerçevesinde yapılacaktır.

Öte yandan, anılan Anlaşmaların "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi"ne ilişkin ilgili maddelerine (Rusya Anlaşması'nda 22 inci madde, Slovakya Anlaşması'nda 22/2 inci madde, Ukrayna Anlaşması'nda 23/a üncü madde, Beyaz Rusya ve Moldova Anlaşması'nda 22/2 nci madde) göre Türkiye'de ödenen vergi anılan ülkelerde ödenecek vergiden mahsup edilmek suretiyle aynı gelir üzerinden iki defa vergi alınması önlenmiş olacaktır.

Anlaşma hükümlerinin uygulanabilmesi için adı geçen yabancı ülkelerde yerleşik gerçek kişi veya kurumların bu ülkelerde mukim olduklarının ve tüm dünya kazançları üzerinden bu ülkelerde vergilendirildiklerinin ilgili ülke yetkili makamlarından alınacak bir belge ile kanıtlanması ve bu belgenin aslı ile birlikte Türkçe tercümesinin Noterce veya o ülkelerdeki Türk Konsolosluklarınca tasdik edilen bir örneğinin, vergi sorumlularına veya ilgili vergi dairesine ibraz edilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, Kanada ile Türkiye arasında yürürlükte olan bir Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması bulunmadığından, bu ülke ile ilgili olarak yapılacak vergileme işlemlerinin tamamen iç mevzuat hükümlerimize göre gerçekleştirilmesi 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.

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 17.09.2026