

**T.C.**  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**  
**ANKARA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI**  
**Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü**

Sayı : 38418978-125[30-16/14]-414003

06.12.2016

Konu : İrlanda mukimi firmadan kiralanan  
gemi için yapılan ödemelerin  
vergilendirilmesi

İlgide kayıtlı özelge talep formu ve eki dilekçenizde, şirketinizin ihtiyaç duyulan hizmetlerin alınması ve ... faaliyetlerin ifası amacıyla ... ile hizmet sözleşmesi imzaladığınızı, söz konusu sözleşme kapsamındaki işlerin yerine getirilmesi amacıyla şirketinizce Norveç bayraklı ... geminin kullanım, işletme ve kiralama haklarını elinde bulunduran merkezi Dublin'de bulunan İrlanda mukimi ... 'dan kiralanaacağını, bu işlem karşılığında İrlanda'daki ... 'ya aylık sabit tutarlarda kira ödemesi yapılacağını belirterek, söz konusu kiralama işleminin kurumlar vergisi uygulaması ve çifte vergilemeyi önleme anlaşması karşısındaki durumu hakkında Başkanlığımız görüşünün bildirilmesi istenilmiştir.

**KURUMLAR VERGİSİ YÖNÜNDEN;**

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 3 üncü maddesinin 2 nci fıkrasında, 1 inci maddede yazılı kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye içinde bulunmayanların, yalnız Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceği hükme bağlanmış, 3 üncü 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 kiralananmasından elde edilen kazançların, dar mükellefiyet konusuna giren kurum kazancı olarak vergilendirileceği hükme bağlanmıştır.

Aynı maddenin 4 üncü 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 Kanunu'nun 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 Kanunu'nun 7 nci maddesine göre, bu tür kazançların elde edilmiş sayılması için taşınmaz malların Türkiye'de bulunması ve bu mahiyetteki 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 Tebliği'nin *"III- Dar mükellefiyet esasında verginin tarhi ve ödenmesi"* başlıklı bölümünün alt bölümlerinde dar mükelleflerin vergilendirilmesine ilişkin ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir.

5520 sayılı Kanun'un 30 uncu maddesinde de, dar mükellefiyete tâbi kurumların maddede bentler halinde sayılan kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dâhil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükmüne yer verilmiş olup, maddenin 1 inci 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, kiralama yoluyla İrlanda mukimi şirketten kiralayacağınız gemi nedeniyle yapacağınız kira ödemelerinin iç mevzuatımıza göre gayrimenkul sermaye iradı olarak değerlendirilmesi ve bu ödemeler üzerinden Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30 uncu maddesinin 1 inci fıkrasının (c) bendine göre %20 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

## ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMASI YÖNÜNDEN;

"Türkiye Cumhuriyeti ile İrlanda Arasında Gelir ve Sermaye Değer Artış Kazançları Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması" 01.01.2011 tarihinden itibaren uygulanmakta olup, söz konusu Anlaşmanın 12 nci maddesinin 1, 2 ve 3 üncü fıkralarında;

*"1. Bir Akit Devlette doğan ve diğer Akit Devletin bir mukimine ödenen gayri maddi hak bedelleri, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.*

*2. Bununla beraber, söz konusu gayri maddi hak bedelleri elde edildikleri Akit Devlette ve o Devletin mevzuatına göre de vergilendirilebilir; ancak gayri maddi hak bedelinin gerçek lehtar diğer Akit Devletin bir mukimi ise, bu şekilde alınacak vergi, gayri maddi hak bedelinin gayrisafi tutarının yüzde 10 unu aşmayacaktır.*

*3. Bu maddede kullanılan "gayri maddi hak bedelleri" terimi, sinema filmleri ile radyo ve televizyon kayıtları dahil olmak üzere, edebi, sanatsal veya bilimsel her nevi telif hakkının, her nevi patentin, alameti farikanın, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin kullanımı veya kullanım hakkı karşılığında veya sınai, ticari veya bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikimi için veya sınai, ticari veya bilimsel teçhizatın kullanımı ya da kullanım hakkı karşılığında yapılan her türlü ödemeyi ifade eder. "Gayri maddi hak bedelleri" terimi aynı zamanda, verimliliğe, kullanıma veya tasarrufa bağlı herhangi bir benzer hak ya da varlığın elden çıkarılmasından doğan gelirleri de kapsar."*

Hükümleri öngörülmüştür.

Bu hükümlere göre Türkiye mukimi şirketiniz tarafından İrlanda mukimi şirketten gemi kiralaması karşılığında İrlanda mukimi firmaya yapılan ödemelerin Türkiye-İrlanda ÇVÖA 'sının 12 nci maddesinin 3 üncü fıkrasında yer alan sınai, ticari veya bilimsel teçhizatın kullanımı ya da kullanım hakkı karşılığında yapılan her türlü ödemeyi kapsar ifadesi kapsamında gayri maddi hak bedeli olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Söz konusu ödemelerin vergilendirilme hakkı anılan maddenin 1 inci fıkrası çerçevesinde İrlanda'ya aittir. Ancak, söz konusu gayri maddi hak bedeli ödemeleri üzerinden kaynak devlet olarak Türkiye'nin de vergi alma hakkı bulunmakta olup, Türkiye'de yapılacak bu vergilendirme gayri maddi hak bedelinin gerçek lehtarının İrlanda mukimi olması durumunda anılan maddenin 2 nci fıkrası uyarınca gayri maddi hak bedelinin gayri safi tutarının yüzde 10 unu aşmayacaktır.

Diğer taraftan, Anlaşma hükümleri kapsamında Türkiye'de söz konusu gayri maddi hak bedelleri üzerinden bu şekilde ödenecek vergiler, Anlaşma'nın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi"ne ilişkin 23 üncü maddesinin 1 inci fıkrası çerçevesinde, İrlanda'da ilgili gelire ilişkin hesaplanacak vergiden mahsup edilmek suretiyle çifte vergilendirme önlenebilecektir.

Diğer taraftan, Anlaşma hükümlerinin iç mevzuata göre değişiklik getirdiği durumlarda, İrlanda mukimi şirketin Anlaşma hükümlerinden yararlanabilmek için İrlanda'da tam mükellef olduğunun ve tüm dünya kazançları üzerinden bu ülkede vergilendirildiğinin İrlanda yetkili makamlarından alınacak bir belge (mukimlik belgesi) ile kanıtlanması ve bu belgenin aslı ile noterce veya İrlanda'daki Türk Konsolosluklarınca tasdik edilen Türkçe tercümesinin bir örneğinin ilgili vergi dairesine veya vergi tevkifatını yapacak vergi sorumlusuna ibraz edilmesi gerekmektedir. Mukimlik belgesinin ibraz edilememesi durumunda ise, ilgili Anlaşma hükümleri yerine iç mevzuat hükümlerimizin uygulanacağı 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.