

## DENET DUYURU

### Vergi

AUDIT | TAX | ADVISORY

For the latest from BDO Turkey, follow us



Duyuru Tarihi : 02.06.2021  
Duyuru No : 2021/076  
Yayımlandığı Yer : YAKLAŞIM DERGİSİ -  
HAZİRAN 2021 - Sayı:342

Mehmet MAÇ  
Yeminli Mali Müşavir

### ÖZEL YAT, KAPTAN VE GÖREVLERİNE VERİLEN ÜCRETLERİN GELİR VERGİSİNDEN İSTİSNA OLDUĞU GÖRÜŞÜNDEYİZ

#### ÖZET:

Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK'nun) 23/6 ncı maddesinde ÖZEL HİZMETLERDE ÇALIŞTIRILAN HİZMETÇİLERİN bu hizmetleri karşılığında elde ettikleri ücret gelirlerinin gelir vergisinden istisna edildiği hükmü vardır.

Özel yatlarda görev yapan hizmetçilerin ücretlerinde de bu istisnanın geçerli olduğu, Maliye İdaresi tarafından da kabul edilen tartışmasız bir husustur.

Bu idari kabule rağmen özel yat kaptanlarına verilen ücretlerin istisna kapsamında olmadığı yönünde özgelere rastlanmakta olup söz konusu özgelere katılmıyoruz.

Bir kişi özel yatta hizmet vermek üzere işbaşı yaptığında, sosyal sigorta ve iş hukuku konuları gündeme gelmekle beraber bu konular yazımızın kapsamı dışındadır.

#### BDO Yayıncılık A.Ş.

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 Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited'in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.*

*BDO International global ağıının toplam gelirleri 2020 yılında 10,3 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 167'dan fazla ülkede bulunan 1.658 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 91.054 kişi çalışmaktadır.*

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

## ANAHTAR KELİMELER:

Özel yat, özel yat kaptanı, özel yat görevlileri, stopaj sorumlusu, hizmetçi, ticaret mahalli, GVK nun 23/6. maddesi , gelir vergisi istisnası, ücret

### 1. ÖZEL YATLARDA ÇALIŞAN HİZMETÇİLERİN ÜCRETLERİ GELİR VERGİSİNDEN İSTİSNADIR:

Gelir Vergisi Kanunu'nun 23/6 ncı maddesi ile hizmetçilere verilen ücretler, aşağıdaki hüküm ile gelir vergisinden istisna edilmiştir:

*“ 6. Hizmetçilerin ücretleri (Hizmetçiler özel fertler tarafından evlerde, bahçelerde, apartmanlarda ve ticaret mahalli olmayan sair yerlerde orta hizmetçiliği, süt ninelik, dadılık, bahçıvanlık, kapıcılık gibi özel hizmetlerde çalıştırılanlardır.) (Mürebbiyelere ödenen ücretler istisna kapsamına dahil değildir); ”*

Görüldüğü gibi bu istisnanın uygulanması için hizmetçilerin;

- Özel fertler tarafından çalıştırılıyor olması,
- Çalışma yerinin, ev, bahçe, apartman ve TİCARET MAHALLİ OLMAYAN SAİR YERLER

olması gerekmektedir.

Özel yatların, “ *ticaret mahalli olmayan sair yer* ” olduğu kuşkusuzdur.

Fertler tarafından şahsi keyif veya ulaşım amacı ile kullanılan özel yatlarda çalışan hizmetçiler açısından, “ *özel fertler tarafından çalıştırılıyor olma* “ şartı da yerine gelmektedir.

**ÖZEL YATLARDA ÇALIŞTIRILAN HİZMETÇİLERİN ÜCRETLERİNİN GELİR VERGİSİNDEN İSTİSNA OLDUĞU MALİYE İDARESİ TARAFINDAN DA KABUL EDİLEN BİR HUSUSTUR.<sup>1</sup>**

---

<sup>1</sup> İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 13.07.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 61-952 sayılı özelgesinde ;

*“..... şahsınıza ait olan yatta çalıştırılan hizmetliye yapılacak ödemelerin ücret olarak değerlendirilmesi, ancak Gelir Vergisi Kanunu'nun 23 üncü maddesi gereğince İSTİSNA KAPSAMINDA OLMASI NEDENİYLE; ödenen tutarlar üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmaması gerekmektedir. “*

Özel yatın Türk veya yabancı bayraklı olması, kiralık veya öz mal olması istisna uygulamasını etkilememektedir.

Ticari amaçla işletilen yatlarda çalışan hizmetlilerin bu istisnadan faydalanamayacakları da açıktır.<sup>2</sup>

## 2. ÖZEL YAT KAPTANLARINA VERİLEN ÜCRETLERİN GELİR VERGİSİ İSTİSNASINDAN YARARLANAMAYACAĞI YÖNÜNDEKİ ÖZELGELERE KATILMIYORUZ:

Maliye İdaresi, özel yatlarda çalışan hizmetçilerin ücret gelirleri hakkında GVK nun 23/6 ncı maddesindeki istisnanın uygulanabileceği görüşünü benimsiyor olmasına rağmen, özel yat kaptanlarına verilen ücretlerin bu istisna kapsamında olmadığı yönünde özelgeler vermektedir.<sup>3 4</sup>

<sup>2</sup> Yukarıdaki özelgenin son paragrafında ;

*“ ..... yatın ticari amaçlı kullanılması durumunda çalıştırılacak hizmetlilere yapılacak ödemeler gelir vergisinden istisna olmayıp, ..... ücret olarak gelir vergisine tabi tutulması gerekmektedir.”*

denilmiştir.

<sup>3</sup> İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 13.03.2012 tarih B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 61-1022 sayılı özelgesinde ;

*“ ..... özel teknede kaptan olarak çalışması mukabilinde elde edilen ücretin gerçek usulde vergilendirilmesi gerekmekte olup, işverenin Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşlardan olmaması nedeniyle tevkif suretiyle vergilendirilmemiş ücret gelirinizin yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir. “*

görüşü yer almaktadır.

<sup>4</sup> İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 24.01.2020 tarih ve 62030549-120 (94-2018/1028) E.1533 sayılı özelgesinde, özel yatta çalıştırılan hizmetçilere yapılacak ücret ödemelerinin gelir vergisinden istisna olduğu tekrarlandıktan sonra;

*“ ..... özel teknede KAPTAN olarak çalışan personel ile HİZMETÇİ TANIMINA GİRMEYEN DİĞER PERSONELE yapılacak ücret ödemeleri ise İSTİSNA KAPSAMINDA OLMADIĞINDAN ..... ”*

BU ÖZELGELERE KATILMIYORUZ.

ÇÜNKÜ ;

- Özel yatta çalışan tüm görevlilerin;
  - Özel fertler tarafından çalıştırılmaları,
  - Çalıştıkları yerin ticaret mahalli olmayan bir yer olması,
  - Yaptıkları işin ÖZEL FERTLERE HİZMET niteliğinde olması nedeniyle,

GVK nun 23/6 ncı maddesi kapsamına girdiği ve tüm özel yat personelinin hizmetçi tanımına uyduğu açıktır.

- Fertlerin özel hizmetlerini yapan kişilerce elde edilen ücretlerin gelir vergisinden istisna edilmesinin nedenlerinden biri de, kayıt altında bulunmayan bu gelirlerin kavranmasındaki güçlük olup, bu güçlük özel yatta çalışan kaptan dahil tüm görevliler için geçerlidir.
- Maliye İdaresinin bu özeldeleri verirken özel yat personelinin GVK nun 23/6 ncı maddesine giren - girmeyen şeklinde ayırım yapmasını doğru bulmuyoruz, bu ayırımı yaparken hangi kriterleri benimsediğini anlayamıyoruz.
- Örnek vermek gerekirse, “ özel yat kaptanının GVK nun 23/6 ncı maddesinin kapsamı dışında yorumlanmasının sebebi ne olabilir ? “ şeklinde düşündüğümüzde, bir yanıt aklımıza gelmemektedir. Çünkü yatın kaptanı da, temizlikçisi de, aşçısı da, garsonu da, makine bakımıcısı da, yelkencisi de özel fertlere hizmet eden kişiler olup bunlar arasında gelir vergisi istisnasına girip girmemesi açısından ayırıma gidilmesi gereksizdir ve imkansızdır.
- GVK nun 23/6 ncı maddesinde hizmetçi tanımı yapılırken “..... orta hizmetçiliği, süt ninelik, dadılık, bahçıvanlık, kapıcılık **GİBİ** özel hizmetlerde çalıştırılmıştır.” açıklaması yapılmıştır. Bizim anlayışımıza göre maddedeki GİBİ tabiri uyarınca özel fertlere, ticaret mahalli olmayan yerlerde hizmet veren herkes, GVK nun 23/6 ncı maddesi kapsamına girmektedir.
- Nitekim Türk Dil Kurumu sözlüğünde hizmetçi, “*hizmet gören kimse*” şeklinde çok geniş kapsamlı olarak tanımlanmıştır.<sup>5</sup>

şeklindeki idari görüşüne dayanarak bu kişilere ücret ödeyen fertlerin stopaj sorumlusu olmaması nedeniyle gelir vergisi tevkifatı yapmayacağı, söz konusu ücret gelirlerinin ilgili hizmet erbabı tarafından yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerektiği ileri sürülmüştür.

<sup>5</sup> Türk Dil Kurumu sözlüğünde hizmetçi kelimesinin alt anlamı olarak “*belli bir ücretle ev işlerini yapmak için tutulan kadın*” tanımı yer almakta ise de, bu tanımın GVK’nun 23/6 ncı maddesindeki hizmetçi kavramı ile bağdaştırılması mümkün değildir.

- GVK nun 23/6 ncı maddesinde mürebbiyelere ödenen ücretlerin istisna kapsamında olmadığı açıkça belirtilmiştir. Özel yat kaptanı veya başka bir özel yat çalışanı, istisna kapsamında olmasaydı mürebbiyelerde olduğu gibi madde metninde açıkça zikredilirdi.
- Özel yat kaptanları hizmetçi kavramından uzaklaşacak şekilde özel bir bilgi donanımına sahip değildir. Kısa bir eğitim alan herkes yat kaptanı olabilmektedir.
- Kaldı ki, özel yat kaptanları çoğu zaman, tekneyi hareket ettirme yanında, yatın temizliği, bakımı, yemeklik ve sair malzeme alımı, yemek yapımı, bulaşık yıkama gibi başka birçok özel hizmeti de yerine getirerek “ *JOKER ADAM* “ rolü oynamaktadırlar.
- 4 no.lu dipnotta yer alan özalgede, özel yat kaptanları yanında “*hizmetçi tanımına girmeyen*” diğer yat personeline verilen ücretlerin de istisna kapsamında olmadığı belirtilmektedir. Bahsi geçen diğer yat personelinden kimlerin kastedildiği ve bu ayırmada hangi kriterlerin, neye dayanılarak dikkate alındığı belirtilmemiştir.
- Her ne kadar GVK'nun 64 üncü maddesinde, özel hizmetlerde çalışan şoförlerin yıllık gelirleri asgari ücretin %25'i olduğu ölçüsüne göre götürü usulle vergilenmekte ise de, özel yat kaptanının da yat şoförü olduğu düşüncesiyle aynı usulün uygulanması söz konusu olamaz. Çünkü vergilendirmede yorum yapılırken kıyas yöntemi geçerli değildir. Şoför otomobil kullanan kişidir. Özel yat kaptanı ise, yat kullanıcısı olup, şoföre benzetilemez.

Yukarıda açıkladığımız nedenlerle bizim görüşümüz, özel yatlarda çalışan tüm personele verilen ücretlerin, unvanlarına ve yaptıkları işin niteliğine bakılmaksızın, GVK nun 23/6 ncı maddesi uyarınca gelir vergisinden müstesna olduğu yönündedir.

### 3. VERGİ YARGISININ GÖRÜŞÜ :

GVK nun 23/6 ncı maddesinin kapsamı ile ilgili olarak bulabildiğimiz kararlar şöyle sıralanabilir:

- Avukatlık bürosunda odacılık hizmeti yapan kişinin ücretini konu alan bir Danıştay kararında<sup>6</sup>, bahsi geçen odacı ücretinin istisna kapsamında olmadığı görüşü benimsenmiştir.

<sup>6</sup> Danıştay 4 üncü Dairesinin 18.03.1998 tarih ve E.1997/1576, K.1998/988 sayılı kararı.

- Konutlardan oluşan bir sitenin yöneticilerine, stopaj yapmadıkları gerekçesiyle yöneltilen tarhiyat, apartman veya site yönetimi yapanların, GVK nun 94 üncü maddesindeki stopaj sorumluları arasında bulunmadığı, bunların “ *sair kurum* ” olarak nitelenip stopaj sorumlusu sayılamayacakları görüşü ile uygun bulunmamıştır. <sup>7</sup> Özel yat sahibi veya kiracısı olup, yatta çalışan kişilerin işvereni konumundaki fertlerin stopaj sorumlusu olmadığı dolayısıyla yat personelinin gelirinin vergilenmesi açısından herhangi bir tarhiyat riski altında bulunmadıkları kesindir.
- Yine bir Danıştay kararında stopaj yapmadığı gerekçesiyle tarhiyata uğrayan konut sitesi yöneticisinin açtığı dava ile ilgili olarak, “ *....ticaret mahalli olmayan sitede çalıştırılanların, Gelir Vergisi Kanunu’nun 23 ncü maddesinin altıncı fıkrası kapsamında değerlendirilmesi gerektiğinden ...* “ bu sitede “ *....mekanikçi, elektrikçi, temizlikçi, güvenlik amiri, güvenlik görevlisi ve santral personeline....* “ yapılan ücret ödemelerin gelir vergisinden müstesna olduğu kabul edilmiş, ayrıca site yönetiminin stopaj sorumlusu olmadığı gerekçesi de eklenilmek suretiyle konut sitesi yöneticisinin temyiz talebi kabul edilmiştir. <sup>8</sup>

Görüldüğü gibi Danıştay bu kararında, evlerden oluşan bir sitede hizmet gören ve dava kapsamında olan personelin tümü herhangi bir ayırıma gidilmeksizin, GVK nun 23/6 ncı maddesi kapsamında değerlendirilmiştir. Bu kararı doğru buluyoruz ve yine bu karara paralel olarak özel yatlarda çalışan, kaptan dahil tüm personelin ücretlerinin GVK nun 23/6 ncı maddesi uyarınca gelir vergisinden istisna olduğunu düşünüyoruz.

---

( Bu kararda avukatlık bürosunun özel yaşam mahalli olmadığı dikkate alınarak avukatın çalıştırdığı odacının ücretinin GVK nun 23/6 ncı maddesi kapsamında istisnaya tabi olmadığı görüşü ağır basmıştır. Aynı karardaki azlık oyu, 23/6 ncı madde kapsamı dışında kalınabilmesi için çalışma mahallinin ticari yer olması gerektiği, avukatlık bürosunun ticari yer sayılamayacağı, dolayısıyla istisnanın uygulanması gerektiği yönündedir. Bu kararın yazımızın konusu ile direkt ilgisi bulunmamakla beraber, GVK’nun 23/6 ncı maddesi açısından çalışma yerinin ticaret mahalli olmayan yer kavramını ön planda olması açısından önemlidir. Özel yatların ticaret mahalli olmayan yer sayıldığı, Maliye İdaresi tarafından da kabul edilen tartışmasız bir husustur.)

<sup>7</sup> İstanbul BİM, 1.VDD nin 18.10.2017 tarih ve E.2017/498, K.2017/5177 sayılı kararı.

<sup>8</sup> Danıştay 9 uncu Dairesinin 09.03.2017 tarih ve E.2016/5361, K.2017/2507 sayılı kararı.

Maliye İdaresi'nin konutlardan oluşan apartman ve sitelerde görevli olup, az da olsa eğitilmiş ve önemsiz de olsa teknik hizmetler yapan kişileri GVK'nun 23/6 ncı maddesi dışında yorumlayan özgelgelerine de, yukarıdaki bölümlerde belirttiğimiz dayanaklara istinaden katılmıyoruz.

#### 4. SONUÇ:

GVK nun 23/6 ncı maddesine göre özel fertler tarafından ticaret mahalli olmayan yerlerde özel hizmetlerde çalıştırılan hizmetçilerin ücretleri gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Maliye İdaresi bu istisnanın kapsamını daraltıcı yorumlar yapmakta, özel hizmetlerde çalışıyor olmasına rağmen bazı personelin GVK nun 23/6 ncı maddesi kapsamında olmadığını ileri sürmekte olup, bu ayırım için net bir kriter ve dayanak göstermemektedir.

Bunun tipik örneklerinden biri de özel yatlarda fertlerin özel hizmetinde bulunan kişilerin ücretlerinin söz konusu istisna kapsamında olduğunu kabul eden, buna rağmen yat kaptanının istisna dışında bulunduğunu ileri süren özgelgelerdir.

Bizim anlayışımıza göre yat kaptanları dahil özel yatlarda, fertlere hizmet veren tüm personelin ücretleri GVK nun 23/6 ncı maddesi kapsamında gelir vergisinden müstesnadır.

Bu anlayışımızı destekleyen bir Danıştay kararında, evlerden oluşan bir sitedeki, teknik görev yapanlarda dahil davaya konu tüm personelin ücretlerinin istisna kapsamında olduğu kabul edilmiştir.