

TÜRK ULUSLARARASI GEMİ SİCİLİNE KAYITLI GEMİLERİN ve YATLARIN İŞLETİLMESİNDEN ve DEVRİNDEN ELDE EDİLECEK KAZANÇLARA İLİŞKİN İSTİSNA UYGULAMASINDA SON DURUM

LAST STATUS OF EXEMPTION APPLIED TO INCOME DERIVED BY RUNNING AND TRANSFERRING OF SHIPS AND YACHTS REGISTERED TO THE TURKISH INTERNATIONAL SHIPPING REGISTRY



Sedat İÇEL*

ÖZ

Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. 6770 sayılı Kanun ile istisna uygulamasına yönelik olarak bir takım değişiklikler yapılmıştır. Gemi ve yatların kiralama sözleşmeleri kapsamında işletilmesi durumunda istisna uygulaması açısından farklılık bulunmaktadır. Bu farklılık ile söz konusu değişiklik sonrası istisna uygulamasının nasıl olacağı çalışmamızın konusunu oluşturmaktadır.

Anahtar Kelimeler: TUGS, Navlun (Time Charter) Sözleşmesi, Gemi Kira Sözleşmesi.

ABSTRACT

Income derived by ships and yachts registered to the Turkish International Shipping Registry are exempted from income and corporate taxes. There have been some changes to this exemption brought by the Law, no. 6770. The implementation of the exemption varies in the case of lease contracts of ships and yachts. This different application of exemption, thus, is the main subject of our study.

Keywords: TISR, freight contract, shipping lease

* Vergi Müfettişi

M.G.T.: 25.09.2017 / M.K.T.: 16.10.2017

1- GİRİŞ

Uluslararası ticarete deniz taşımacılığının büyük bir önemi bulunmaktadır. Türk Uluslararası Gemi Sicili yabancı menşeli gemi ve yatların Türk menşeli olmasını sağlayan bir sicildir. Devlet, “vergi” ile deniz ticareti piyasasına yön verdiği gibi, yabancı gemilerin kendi bayrağı altında faaliyet göstermesine de imkân sağlayabilmektedir. Deniz ticareti faaliyetlerinin hukuksal bağı “sicil” ile sağlanmaktadır. Sicil, ulusal ve uluslararası deniz ticaretinin güven içinde faaliyet göstermesine hizmet ettiği gibi, devletin vergilendirme hakkını da yansıtmaktadır.¹

Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin sayısının artması ticari yüklerin taşınmasında Türk bayraklı gemi sayısının artması anlamına geleceğinden, ülkemize gelecek döviz girdilerinin artacağı aşikardır.

Gelir İdaresi Başkanlığı internet sitesinden alınan bilgilere göre 2013 yılında Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden ve devrinden sağlanan kazançlara ilişkin istisna uygulamasından 347 adet mükellef 937.159.351,13 TL tutarında faydalanmıştır.²

2- TÜRK ULUSLARARASI GEMİ SİCİLİ

Türk Uluslararası Gemi Sicili (TUGS), bu sicile tescil edilen gemiler ile turizm şirketi envanterlerinde kayıtlı ticari yatların temin ve işletilmesinde kolaylık sağlamak suretiyle Türk denizciliğinin geliştirilmesini hızlandırmak ve ekonomiye katkısını artırmak üzere Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı Deniz Ticareti Genel Müdürlüğü³ nezdinde kurulmuştur.

Türkiye’de mukim Türk ve yabancı uyruklu gerçek kişiler ile Türkiye’de Türk mevzuatına göre kurulmuş şirketlere ait gemiler ve yatlar Türk Uluslararası Gemi Siciline tescil ettirilebilir. Yurt dışından finansal kiralama yoluyla temin edilecek gemiler ve yatlar Türk Uluslararası Gemi Sicilinin özel bir sütununa kayıt edilir.⁴

Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıt edilebilecek gemiler ve yatlar şu şekildedir:⁵

- 4490 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği tarihte Milli Gemi Siciline⁶ kayıtlı bulunan Kanun’un 1’inci ve 2’nci maddesi kapsamındaki bütün gemiler ve yatlar.
- Yurt içinde inşa edilen gemiler ve yatlar.
- Yurt dışından ithal edilen 3.000 DWT’nin⁷ (yolcu gemileri ile özel maksatlı, özel yapılı gemilerde ise 300 grostonun) üzerindeki gemiler.

¹ Hayrettin Kurt, Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu’nun Değerlendirilmesi, <http://www.ankarabarusu.org.tr/sites/ankarabarusu/tekmakale/2014-2/10.pdf>, Erişim tarihi: 25 Eylül 2017

² http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/201385.htm. Erişim tarihi: 24 Eylül 2017

³ 655 sayılı Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile yürürlükten kaldırılan 491 sayılı Denizcilik Müsteşarlığının Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname hükümlerine göre bu görev Denizcilik Müsteşarlığına aittir.

⁴ 4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu md.5

⁵ 4490 sayılı Kanun md.4

⁶ 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 954’üncü ve diğer maddelerinde öngörülen gemi sicilini ifade etmektedir.

⁷ Bir geminin taşıyabileceği en çok ağırlık olup, ham yükün, yakıtın, suyun, kumanyanın, yolcu ve gemi adamlarının kendilerinin ve eşyalarının ağırlıklarının toplamını ifade eder. 4490 sayılı Kanun md.2

3- TUGS'a KAYITLI GEMİLERİN ve YATLARIN İŞLETİLMESİNDEN ve DEVRİNDEN ELDE EDİLECEK KAZANÇLARA İLİŞKİN İSTISNA UYGULAMASI

4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanununun 12'nci maddesinin birinci fıkrasında, "Bu Kanun uyarınca oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar, gelir ve kurumlar vergileriyle fonlardan istisnadır." hükmü yer almaktadır. Söz konusu istisna hükmünün uygulanmasına yönelik olarak 1 Seri No.'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde (Genel Tebliğ) açıklamalarda bulunulmuştur.

3.1- İstisnanın Kapsamı

Genel Tebliğ'in 5.12.1.1 bölümünde açıklandığı üzere; "4490 sayılı Kanunun 12/1 inci maddesine göre, Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı **gemilerin ve yatların işletilmesinden** elde edilen kazançlar, faaliyetin gelir vergisi mükelleflerince (dar mükellefler dahil) yapılması halinde gelir vergisinden, kurumlar vergisi mükelleflerince (dar mükellefler dahil) yapılması halinde kurumlar vergisinden; Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı **gemilerin devrinden** elde edilecek kazançlar da gelir ve kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

Bu istisna, gerçek ve tüzel kişilerin Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıt ettirdikleri **gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden** elde ettikleri kazançları ile sınırlıdır. Ancak, Türkiye'de inşa edilen gemi ve yatlardan anılan Sicile kayıtlı olanların işletilip işletilmediğine bakılmaksızın devrinden elde edilen kazançlar da istisna kapsamında değerlendirilecektir.

Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların otel veya restoran işletmeciliğinde (yüzer otel veya restoran) kullanılması durumunda bu faaliyet gemi işletmeciliği faaliyeti kapsamında değerlendirilemeyeceğinden, elde edilen kazançların söz konusu istisnalardan yararlandırılması mümkün değildir."

Genel Tebliğ'de yapılan yukarıdaki açıklamalar incelendiğinde; ilk paragrafta işletilme sonucu elde edilen kazançlar gemi ve yatları kapsarken, devirden elde edilen kazançlar ise sadece gemileri kapsamaktadır. Ancak ikinci paragrafta ise işletilme ve devirden elde edilen kazançlar hem gemileri hem de yatları kapsamaktadır. Genel Tebliğin ilgili bölümünün iki paragrafı arasında bir çelişkinin mevcudiyeti ortadadır. Kanımızca; yapılacak bir düzenleme ile Genel Tebliğ'in bu bölümündeki açıklamalarda yeknesaklık sağlanması gerekmektedir.

3.2- Gemilerin Devir Sonunda TUGS'dan Terkin Edilerek Başka Bir Sicile Kaydedilmesi Durumunda İstisna Uygulaması

Son yapılan yasal düzenleme ile⁸ 4490 sayılı Kanunun 12'nci maddesine ikinci fıkrasından sonra gelmek üzere; "Birinci ve ikinci fıkra hükümleri, gemi ve yatların, Türk Uluslararası Gemi Sicilinden terkin edilerek bir başka sicile kaydedilmek üzere veya sair suretlerle devri aşamasında da uygulanır. Ancak, bu Kanun'un 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi uyarınca Türk Uluslararası Gemi Siciline kaydedilen gemilerin, bu sicilden terkin edilerek başka bir sicile kaydedilmek üzere veya sair suretlerle devri halinde, bunların en az altı ay süreyle Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı olarak işletilmiş olması şartı aranır." hükümlerini içeren üçüncü fıkra eklenmiştir. Söz konusu maddenin yürürlük tarihi 27.01.2017'dir.

⁸ 18.01.2017 tarihli ve 6770 sayılı Kanunun 14'üncü maddesi.

Bu düzenleme yapılmadan önce; gemilerin devir sonucu TUGS'dan terkin edilerek başka bir sicile kayıt edilmesi halinde elde edilen kazancın istisnadan yararlanıp yararlanamayacağına yönelik olarak vergi idaresinin görüşü aşağıdaki gibiydi:

“Bu açıklamalar çerçevesinde, gemi ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançların istisnadan yararlanabilmesi için gemi ve yatların Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı olması zorunlu olup devir halinde istisnadan yararlanılabilmesi için, devir sonrasında da anılan sicile kaydın devam etme zorunluluğu bulunmaktadır.

Bu çerçevede, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin,

- Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıt ettirdikleri gemilerin ve yatların işletilmesinden elde ettikleri kazançlar ile,
- Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıt ettirdikleri gemilerin ve yatların işletilip işletilmediğine bakılmaksızın aynı sicile bir başkası adına tescil edilmek üzere devrinden elde ettikleri kazançlar, gelir ve kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

Buna göre, şirketinize ait tersanede imal ve inşası tamamlanan özel amaçlı gemilerin (römorkör) Türk Uluslararası Gemi Siciline kaydedtirilerek işletilmesi sırasında veya işletilmeksizin yurt içine ya da yurt dışına satılmasından elde edilen kazancın, geminin satışı sonrasında da anılan sicile kaydının devam etmesi şartıyla, kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmaktadır.”⁹

Verilen görüşe göre istisnadan yararlanılması için TUGS'a kayıtlı gemi ve yatlarından devirden sonra da TUGS'a kaydının devam etmesi gerekmektedir.

Ancak 4490 sayılı Kanuna eklenen yukarıdaki fıkra ile; Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemi ve yatların 6770 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği 27.01.2017 tarihinden itibaren bu sicilden terkin edilerek başka bir sicile kaydedilmek üzere veya başka suretlerle devrinden doğan kazançlar için de bu istisnadan yararlanılabilecektir. Öte yandan, yurt dışından ithal edilerek 4490 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi uyarınca Türk Uluslararası Gemi Siciline kaydedilen 3.000 DWT'nin (yolcu gemileri ile özel maksatlı, özel yapılı gemilerde ise 300 grostonun) üzerindeki gemilerin, bu sicilden terkin edilerek başka bir sicile kaydedilmek üzere veya sair suretlerle devrinden elde edilecek kazançların gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilebilmesi için, en az altı ay süreyle Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı olarak işletilmiş olmaları şartı aranacaktır.

Ayrıca 4490 sayılı Kanuna geçici 3'üncü madde eklenmiştir. Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce (27.01.2017), bu Kanun kapsamında tescile tabi deniz araçları arasında bulunan gemi ve yatların Türk Uluslararası Gemi Sicilinden terkin edilerek bir başka sicile kaydedilmek üzere veya sair suretlerle devrine ilişkin olarak bu Kanun'un 12'nci maddesi kapsamında istisnalardan yararlananlar hakkında, yararlandıkları bu istisna dolayısıyla geçmişe dönük herhangi bir tarhiyat yapılmayacak, daha önce yapılmış olan tarhiyatlardan varsa açılmış davalardan feragat edilmesi kaydıyla vazgeçilecek, tahakkuk eden tutarlar terkin edilecek, tahsil edilen tutarlar red ve iade edilmeyecektir.

3.3- İstisna Kazanç Tutarının Tespiti

İstisnanın uygulanabilmesi için gemilerin işletilmesinden ve devrinden elde edilen hasılatın, bu faaliyetlere ilişkin giderlerin düşülmesi suretiyle istisna kazancın tespiti gerekir. Türk Uluslararası

⁹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 02.02.2012 tarih ve 406 sayılı özelgesi.

Gemi Siciline kayıtlı gemilerin işletilmesi sonucunda zarar doğması halinde, bu zararın diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlardan indirilmesi mümkün değildir.¹⁰ Aynı şekilde, gemiye ait amortisman ve itfa payları da dahil olmak üzere bu faaliyet için yapılan giderler, istisna kapsamı dışında elde edilen kazançlardan indirilemeyecektir.

Münhasıran Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerle yapılan deniz taşımacılığı faaliyetlerinden elde edilen kazançlar ile bu gemilerin devrinden doğan kazançlar istisnaya konu olacağından, anılan faaliyetler nedeniyle doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkı gelirlerinin kurumlar vergisinden **istisna edilmesi mümkün bulunmaktadır.**

Öte yandan, anılan sicile kayıtlı gemilerle yapılan deniz taşımacılığı ile bu gemilerin devrine ilişkin faaliyetlerle ilişkili olmaksızın elde edilen kur farkı, vade farkı gelirleri ile faiz, repo ve benzeri faaliyet dışı gelirler için söz konusu **istisna uygulanmayacaktır.**

Bu durumda; satış bedelinin tahsiline kadar, Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin satışından doğan alacaklara isabet eden kur farkı ve vade farkı gelirlerinin istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmakta olup, söz konusu satıştan elde edilen hasılatın tahsil edildikten sonra bankalara yatırılmasından elde edilen faiz ve kur farkı gelirlerinin istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.¹¹

Ayrıca istisnadan yararlanılabilmesi için kayıtların, istisna kazanç ile diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç ayrımının yapılmasını sağlayacak şekilde tutulması gerekmektedir.

3.4- Müşterek Genel Giderlerin Dağıtımı

Mükelleflerin, Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin işletilmesi faaliyetinin yanı sıra başka faaliyetlerinin de bulunması halinde, varsa müşterek genel giderlerin bu faaliyetlerden elde edilen hasılatla orantılı olarak dağıtılması suretiyle kazanç tespitinin yapılması gerekmektedir.

3.5- İstisna Kapsamındaki Kazançların Dağıtılması

Kurumların, Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden ve bunların devrinden elde ettiği kazançların, kâr payı olarak dağıtılması halinde, kurum kazancının tamamen veya kısmen gemi ve yatların işletmeciliğinden elde edilip edilmediğine bakılmaksızın, gerçek kişi ortaklara dağıtılan kâr payları üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendine göre vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.¹² Tam mükellef kurumlar vergisi mükelleflerine dağıtılan kâr payları üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır. Vergi kesintisi, kâr payı elde eden gerçek kişilerin gelir vergisine mahsuben yapıldığından, istisna hükmünün yapılacak vergi kesintisine etkisi bulunmamaktadır.

3.6- İhtiyaç Fazlası Malzemenin Satılması Halinde İstisna Uygulaması

Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilere ait ihtiyaç fazlası malzeme ve sabit kıymetlerin,

¹⁰ Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin üçüncü fıkrasında, iştirak hissesi alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesinin kabul edilmeyeceği hükmü yer almaktadır.

¹¹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 25.01.2012 tarih ve 305 sayılı özeldes.

¹² Ancak 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun geçici 62'nci maddesine göre dağıtılacak istisna kazanç 01.01.1999 ila 31.12.2002 hesap dönemlerine ait ise 94'üncü madde uyarınca tevkifat yapılmayacaktır.

deniz taşımacılığı faaliyetinin yürütülebilmesi için gemide bulunması zorunlu olan malzeme ve sabit kıymetlerden olması halinde, bunların devrinden elde edilen kazançlar istisnadan yararlanabilecektir.

3.7- Time-Charter İşletmeciliği

Deniz taşımacılığında, zamana veya yüke bağlı olarak geminin tamamını veya bir kısmını taşıtana tahsis etmek suretiyle yük ve eşya taşıma taahhüt sözleşmeleri kapsamında yapılan "Time-Charter İşletmeciliği" gemi işletmeciliği faaliyeti kapsamında değerlendirileceğinden, söz konusu faaliyetlerden elde edilen kazançların kurumlar vergisinden istisna edilmesi gerekmektedir.

Ancak, uluslararası gemi siciline kayıtlı gemilerin zamana ve yüke bağlı olmaksızın doğrudan kiraya verilmesi durumunda gemi işletmeciliği faaliyetinden söz edilemeyeceğinden elde edilen kira gelirine istisna uygulanmayacağı tabiidir.

Gemi kiralama hizmetleri iki şekilde yapılabilmektedir.

- 1- Navlun (Time Charter) Sözleşmesi
- 2- Gemi Kira Sözleşmesi

Navlun sözleşmesinde, taşımayı taahhüt eden asıl taşıyıcı firmaya, taşıma işi şeklinde bir hizmet verilmekte ve gemi asıl taşıyıcıya kiralanmamaktadır. Geminin bir bölümü ya da tamamı yükün belirli bir süre içinde taşınması için tahsis edildiği için time charter sözleşmelerinde bedel, belirli bir yükün taşınması karşılığı olarak değil, yükün belirli bir süre içinde taşınması karşılığı olarak belirlenmektedir. Bu açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, burada geminin kiralanması değil, taşımanın taahhüdü söz konusudur.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 1119'uncu maddesinde; **gemi kira sözleşmesi**, kiraya verenin belirli bir süre için geminin kullanılmasını, kira bedeli karşılığında kiracıya bırakmayı üstlendiği bir sözleşme olarak tanımlanmış olup müteakip maddelerde kiracının gemiyi tahsis amacına uygun olarak sözleşme hükümleri çerçevesinde dilediği gibi kullanabileceği, gemi adamlarının çalıştırılmasından doğan bütün borç ve yükümlülüklerin kiracıya ait olduğu hüküm altına alınmıştır.

Bu durumda kiralamanın gemi kira sözleşmesi kapsamında olduğu durumlarda elde edilen kazancın istisnaya tabi tutulması mümkün bulunmamaktadır.¹³

3.8- İstisna Kazanca İlişkin Örnek Uygulama

Deniz taşımacılığı faaliyetinde bulunan (SDT) A.Ş'nin faaliyetlerine ilişkin bilgiler şu şekildedir:

- Türk Uluslararası Gemi Siciline (TUGS) kayıtlı bulunan 'Malaklı' isimli geminin satışından 2.000.000 TL kazanç elde edilmiştir. Söz konusu geminin kaydı TUGS'da devam etmektedir.
- TUGS'da kayıtlı bulunan ve yurtdışında inşa edilen 'Kangal' isimli geminin hiç işletilmeden satılması sonucu 1.000.000 TL kazanç elde edilmiştir. Söz konusu geminin kaydı TUGS'da devam etmektedir.
- TUGS'da kayıtlı bulunan 'Akbaş' isimli geminin yurtdışına satışından 900.000 TL kazanç elde edilmiştir. Söz konusu geminin kaydı TUGS'da devam etmemektedir.
- TUGS'da kayıtlı bulunan 'Tazi' isimli geminin time-charter işletmeciliği kapsamında tam mükellef (İ) Ltd. Şti'ye tahsis edilmesi sonucunda 400.000 TL kazanç elde edilmiştir.

¹³ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 10.03.2017 tarih ve 69775 sayılı özelgesi

- TUGS'da kayıtlı bulunan 'Çoban' isimli geminin doğrudan kiraya verilmesi sebebiyle 700.000 TL kazanç elde edilmiştir.

Bu veriler doğrultusunda (SDT) A.Ş tarafından;

- 'Malaklı' isimli geminin satışından elde edilen 2.000.000 TL kazanç istisna olacaktır. Çünkü söz konusu gemi TUGS'a kayıtlıdır.
- 'Kangal' isimli geminin hiç işletilmeden satılması sonucu elde edilen 1.000.000 TL kazanç için çalışmamızın 3.1 bölümünde yapılan açıklama dikkate alınacaktır. Türkiye'de inşa edilen gemi ve yatlardan TUGS'a kayıtlı olanların işletilip işletilmediğine bakılmaksızın devrinden elde edilen kazançlar da istisna kapsamında değerlendirilecektir. Bu durumda bu geminin satışından elde edilen kazançta istisna olacaktır.
- 'Akbaş' isimli geminin satışından elde edilen 900.000 TL kazanç istisna olacaktır. Her ne kadar satış işleminden sonra söz konusu gemi TUGS'dan silinse bile 6770 sayılı Kanunun 14'üncü maddesiyle 4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanununun 12'nci maddesine eklenen hüküm dikkate alındığında istisna uygulamasına engel bir durum bulunmamaktadır.
- Çalışmamızın 3.7 bölümünde açıklandığı üzere; 'Tazi' isimli geminin time-charter işletmeciliği kapsamında kiralanması sonucu elde edilen kazanç istisna olurken, 'Çoban' isimli geminin doğrudan kiraya verilmesi sonucu elde edilen kazanç istisna olmayacaktır.

Bu durumda mükellefin yararlanabileceği istisna tutarı (2.000.000 + 1.000.000 + 900.000 + 400.000=) 4.300.000 TL olacaktır.

4- SONUÇ

4490 sayılı Kanunun 12'nci maddesine göre Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

İstisnadan faydalanabilmek için vergi idaresi tarafından benimsenen TUGS'a kayıtlı geminin devirden sonra yine TUGS'a kayıtlı olma şartı yapılan son değişikliklerle ortadan kaldırılmıştır. TUGS'a kayıtlı gemi ve yatların devirden sonra TUGS'dan terkin edilerek başka sicile kayıt edilmesi durumunda da istisna uygulaması söz konusu olacaktır. Bu yeni durum için 4490 sayılı Kanunun 4/1-c maddesi hükmüne dikkat etmek gerekmektedir. Ayrıca 4490 sayılı Kanuna eklenen geçici 3 üncü madde ile bu şekilde istisnadan yararlanan mükelleflere geçmişe dönük tarhiyat yapılamayacaktır.

Navlun (Time Charter) Sözleşmesi kapsamında yapılan kiralamalar sonucu elde edilen kazanç istisna hükmünden faydalanacakken, Gemi Kira Sözleşmesi kapsamında yapılan kiralamalar sonucu elde edilen kazançta istisna uygulanmayacaktır.

KAYNAKÇA

- 1 Seri No.'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 02.02.2012 tarih ve 406 sayılı özelgesi
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 25.01.2012 tarih ve 305 sayılı özelgesi
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 10.03.2017 tarih ve 69775 sayılı özelgesi
- KURT, H. Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu'nun Değerlendirilmesi, Ankara Barosu Dergisi, Şubat/2014