

ULUSLARARASI GEMİ TAŞIMACILIĞININ VERGİLENDİRİLMESİNDE MODEL VERGİ ANLAŞMALARINI YAKLAŞIMI¹

MODEL TAX AGREEMENTS APPROACH IN TAXATION OF INTERNATIONAL SHIPPING



Mustafa Cemil KARA*

ÖZ

Türkiye'nin iç hukuk düzenlemesi uyarınca uluslararası gemi taşımacılığı kazançlarında vergiye tâbi matrah 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) madde 23'e göre hasılatı %15 ortalama emsal oranının uygulanmasıyla bulunmaktadır. KVK madde 23, Türkiye'de iş yeri veya daimî temsilci yoluyla uluslararası gemi taşımacılığı faaliyetinde bulunanların bu kazançlarının yıllık beyannameyle beyan etmelerini gerektirmektedir. Öte yandan, OECD Model Vergi Anlaşması (MVA) ve BM MVA'nın 8. maddelerinde deniz taşımacılığı faaliyetinden elde edilen kazançlar özel olarak düzenlenmiştir. OECD MVA deniz taşımacılığından elde edilen kazançların vergilen-

ABSTRACT

In accordance with Türkiye's domestic legal regulation, the taxable base for international shipping earnings is determined by applying an average of 15% to the revenue according to Article 23 of the Corporation Tax Law (CTL) No. 5520. On the other hand, earnings from maritime transport activities are specifically regulated in Articles 8 of the OECD Model Tax Convention (MTC) and UN MTC. While the OECD MTC leaves the taxation of earnings from maritime transportation only to the resident state of the enterprise, the UN MVA proposes an alternative article, emphasizing that the income can be taxed to some extent in the source state. In this paper,

* Dr., Grup Başkanı, Gelir İdaresi Başkanlığı, LLM-Uluslararası ve Avrupa Birliği Vergi Hukuku Yüksek Lisansı (Maastricht Üniversitesi/Hollanda), mustafa.cemil.kara@gelirler.gov.tr, ORC-ID: 0000-0003-3756-8719.

Kara, M. C. (Haziran 2024). Uluslararası Gemi Taşımacılığının Vergilendirilmesinde Model Vergi Anlaşmaları Yaklaşımı, *Vergi Raporu*, 297, (7-14).

¹ Bu çalışma, yazarın 01-02 Haziran 2023 tarihlerinde düzenlenen Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi İİBF Uluslararası Maliye Sempozyumu'nda sunduğu "Uluslararası Gemi Taşımacılığının Vergilendirilmesinde Model Vergi Anlaşmaları Yaklaşımı" isimli tebliğin güncellenmiş halidir. Bu çalışmada yapılan açıklamalar, bütünüyle yazarına ait olup hiçbir şekilde yazarın çalıştığı kurumunu bağlamaz, kurumunun görüşü olarak kullanılamaz ve değerlendirilemez.

Makale Türü: Derleme Makalesi

M.G.T.: 30.03.2024 / M.K.T.: 22.05.2024

dirilmesini sadece teşebbüsün ait olduğu mukim devlete bırakırken, BM MVA alternatif bir madde yazımı önerisinde bulunarak kazancın bir ölçüde kaynak devlette de vergilendirilebileceğine vurgu yapmaktadır. Bu çalışmada, gemi taşımacılığı kazançları ile ilgili Türkiye'nin mevcut vergilendirme sisteminin ne olduğu, MVA'ların ne önerdiği, vergi anlaşmasıyla kaynak devlete de vergi alma hakkının verildiği durumda Türkiye için vergilendirmenin nasıl yapılacağı ve diğer özellik arz eden hususlar incelenmiş ve değerlendirmelerde bulunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Gemi Taşımacılığı Kazançları, Model Vergi Anlaşmaları, Vergilendirme Hakkı, Kaynak Devlet.

JEL Sınıflandırma Kodları: H26, K34.

GİRİŞ

Dünya çapında ekonomik ilişkilerin yoğunlaşması ve bu paralelde taşımacılık teknolojisi ve olanaklarının gelişmesi gemi taşımacılığına olan talebi artırmıştır. Dünyanın diğer ülkelerinde olduğu gibi Türkiye'de de son 20 yıl içinde gemi taşımacılığı bakımından ülke limanlarında büyük hareketlilik gözlemlenmektedir. Uluslararası taşımacılıkta gemi vasıtalarının ve teknolojinin gelişmesiyle *ülkeler arası mesafelerin oldukça kısalmasının* ve sınır ötesi devasa deniz taşımacılığı faaliyetlerinin artmasının bunda rolü büyüktür.

Yaygın uluslararası gemi taşımacılığı faaliyetlerinden kaynaklı kazançların hangi devlette vergilendirileceği sorunu yıllarca dünya gündemini meşgul etmiştir. Zira her bir iş yerine atfedilen kâr, kazancın çoğunun uluslararası sulardaki faaliyetlerden elde edilmesinden dolayı çok zor hesaplanabilmektedir. Bu türden kazançlarda vergi matrahının tespitinin kolay olmaması ve bir

what the current taxation system of Türkiye regarding shipping earnings is, what the MTCs offer, how the taxation will be done for Türkiye in case the source state is also given the right to tax with the tax agreement, and other special issues have been examined and evaluated.

Keywords: Shipping Profits, Model Tax Agreements, Taxation Right, Source State.

JEL Classification Codes: H26, K34.

iş yerine ya da daimî temsilciye¹ kazancın atfedilmesindeki zorluklar nedeniyle birçok ülkede uluslararası gemi taşımacılığı faaliyeti yürüten yabancı kurumların vergilendirme rejimi farklılık arz etmektedir. Uluslararası gemi taşımacılığı teşebbüslerinin vergilendirme biçiminin farklı bir yapıda olmasının ana nedeninin, gelirin kavranmasındaki güçlüklerin yanı sıra uluslararası çifte vergilendirme sorunu olduğu da bilinmelidir (Sayın, 2015: 72).

Uluslararası gemi taşımacılığı kazançlarına uygulanan vergi rejiminin ülkeden ülkeye değişmesi, bu alanın uluslararası anlaşma metinlerine bağlı kılınmasını zorunlu kılmıştır. Gemi taşımacılığı kazançlarında olası bir çifte vergilendirmeye yol açmamak için vergi anlaşmalarına konu ile ilgili madde ilave edilmesinde büyük yarar görülmüştür. Vergi anlaşmalarıyla kazancın vergilendirilmesinin mukim *ülkeye münhasıran bırakılması* ya da kaynak *ülkeye* de bir ölçüde ver-

¹ Daimî temsilci 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK) madde 3'te temsil edilenin nam ve hesabına belirli ya da belirsiz bir süreyle veya birçok kez ticari işlemlerin ifasına bir hizmet ya da vekâlet sözleşmesiyle yetkili kılınan kimse olarak tanımlanmaktadır.

gilendirme hakkının verilmesi, bir diğer deyişle vergi hakkının paylaşılması yoluyla çifte vergilendirmenin önlenmesi yaygın uygulamalardandır. Böylece vergi anlaşmalarıyla birlikte gemi taşımacılığı kazançlarının vergilendirilmesine hukuki belirlilik getirilmekte ve kazancın elde edildiği ülke ile yabancı kurumun mukim olduğu ülke arasında çıkabilecek verginin hangi ülkede ödenmesi gerektiğiyle ilgili sorunlar çözülmüş olmaktadır. Bu nedenle, iki ülke arasında gemi taşımacılığı kazançlarını düzenleyen hükümlerin bulunduğu bir anlaşma mevcut ise vergilendirme rejiminin bu kazançlara tatbik edilmesinde öncelikle bu anlaşma hükümlerinin *göz önünde bulundurulması* gerekmektedir.

Uluslararası gemi taşımacılığından elde edilen kazançların vergilendirilmesi OECD MVA'nın 8. maddesine (uluslararası gemi ve hava taşımacılığı) göre mukim devlete bırakılmaktadır. Ancak, az gelişmiş ve gelişmekte olan ülke yanlısı olan BM MVA'da ise aynı madde altında alternatif bir hükme yer verilmiş ve sınırlı da olsa kaynak ülke vergilendirmesine olanak sağlanmıştır.

Bu *çalışmada*, uluslararası gemi taşımacılığı kazançlarının *Türkiye'de* nasıl vergilendirildiği, model vergi anlaşmalarında vergilendirme rejiminin ne şekilde öngörüldüğü, Türkiye'nin vergi anlaşmalarında ne tür düzenlemelere yer verdiği ve kaynak ülkenin vergilendirme hakkının olduğu durumlarda Türkiye'nin ne tür bir vergilendirme uygulayabileceğine dair değerlendirmelerde bulunulmuştur.

1- TÜRKİYE'DE ULUSLARARASI GEMİ TAŞIMACILIĞI KAZANÇLARININ VERGİLENDİRİLMESİ

Uluslararası gemi taşımacılığı şirketlerinin kanunî ve iş merkezleri bir başka devlette olup bu şirketler Türkiye sınırları içerisinde taşıma-

cılık faaliyetlerinden gelir elde etmektedirler. Kanunî ve iş merkezlerinin tanımlarına KVK'da rastlanmaktadır. Kanunî merkezin, "*vergiye tâbi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkez*"; iş merkezinin "*iş bakımından işlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği merkez*" olduğu ifade edilmiştir (KVK madde 3(5)-(6)). Bu iki merkez Türkiye'de değilse bu kapsamdaki şirketler dar mükellef sayılmaktadır. Uluslararası gemi taşımacılığı şirketleri, kanunî ve iş merkezleri Türkiye'de mevcut olmadığından dar mükellef olarak vergilendirilmektedir. KVK madde 22(1)'de dar mükellef kurumların iş yeri veya daimî temsilci vasıtasıyla elde ettiği kazançların tespitinde tam mükellef kurumlara uygulanan hükümlerin uygulanacağı vurgusu yapılmaktadır. Bir başka ifadeyle, yurt dışında mukim bir gemi taşımacılığı teşebbüsünün Türkiye'deki iş yeri ya da daimî temsilci vasıtası ile temin ettikleri taşımacılık kazançları tam mükellefiyete tâbi kurumlar gibi vergilendirilecektir.

Uluslararası gemi taşımacılığı şirketlerinin taşımacılık faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarının Türkiye'ye isabet eden tutarının tespiti güç olduğundan Türkiye ile yabancı ülkeler arasında taşımacılık faaliyeti² bulunan yabancı şirketlerin vergi matrahı KVK'nın 23. maddesinde özel olarak belirlenmiştir (Coşkun ve Özel, 2013: 156). Maddeye göre uluslararası gemi taşımacılığı şirketlerinin vergilendirilecek kazancı hasılatı ortalama emsal oranlarının tatbik edilmesi yoluyla belirlenmektedir. Ortalama emsal oranı ise gemi taşımacılığı kazançlarında %15 olarak uygulanmaktadır. Aynı maddede, ticarî ve arızî ticarî kazançları dar mükellef temelinde vergilendirilen uluslararası gemi taşımacılığı şirketlerinin Türkiye'de elde edilmiş sayılan hasılatının, yük ve bagaj taşıma ücretlerinden ve Türkiye dışında

² Taşımacılık faaliyeti genellikle yük ve yolcu taşımacılığı olarak anlaşılmaktadır.

yürüttükleri taşımacılık faaliyeti için diğer şirketler hesabına Türkiye’de sattıkları yolcu ve bagaj biletleri ile Türkiye’de gerçekleştirdikleri navlun sözleşmeleri dolayısıyla aldıkları komisyon ve ücretlerden oluştuğu ifade edilmektedir. Türkiye’de uluslararası gemi taşımacılığı şirketleri dar mükellefiyet esasına göre vergilendirilmekte olup Türkiye’de bir iş yeri veya daimî temsilci vasıtasıyla gelir elde ediliyorsa bu gelirin, KVK’nın 3(3)(a) maddesi uyarınca “ticari kazanç”, bir iş yeri ve daimî temsilcinin varlığı söz konusu değilse (e) bendine göre “diğer kazanç ve irat” kapsamında olduğu belirtilmelidir.

Uluslararası gemi taşımacılığı şirketleri, KVK madde 32(1)’e göre kazançlarına %25 oranında kurumlar vergisi uygulandıktan sonra yurt dışındaki ana merkeze kâr aktardıklarında %10 oranında³ vergi kesintisine tâbi tutulmaktadır. KVK madde 30(6) bu kesintinin dayanağını oluşturmaktadır.

Yabancı şirketlerin gemi taşımacılığı faaliyetinden elde ettiği gelire dair kurumlar vergisi matrahı, ödenecek kurumlar vergisi ve kârın aktarılması durumunda yapılacak vergi kesintisi tutarları aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 1: Uluslararası Gemi Taşımacılığı Kazançlarında Vergi Matrahı, Ödenecek Kurumlar Vergisi ve Vergi Kesintisi

Başlık	Tutar	Kanun Maddesi
Kurumlar vergisi matrahı	$(500.000 \times \%15) = 75.000$ TL	KVK madde 23
Hesaplanan kurumlar vergisi	$(75.000 \times \%25) = 18.750$ TL	KVK madde 32
Vergi kesintisi	$(75.000 - 18.750) \times \%10 = 5.625$ TL	KVK madde 30

Kaynak: Coşkun ve Özel, 2013: 158-159.

Türkiye’de iş yerine sahip ve gemi taşımacılığı faaliyeti yürüten İspanya (A) şirketinin 2023 yılı hesap döneminde 500.000 TL tutarında hasılat elde ettiğini varsayalım. Şirket bu tutar üzerinden ödeyeceği kurumlar vergisini hesaplamış, vergi sonrası kalan tutarı İspanya’daki ana merkezine aktarmıştır. Şirketin kazancı, iş yerinin Türkiye’de bulunması nedeniyle KVK madde 3(a) uyarınca ticari kazanç olmaktadır. Şirketin Türkiye’de iş yeri olmasa idi Türkiye’de elde ettiği gelirin ticari kazanç yerine arazi kazanç olarak beyan edilmesi gerekecekti (Yayla, 2009: 148). Gemi taşımacılığı faaliyetlerinde vergi matrahının %15 oranı uygulanmak suretiyle götürü olarak hesaplanmasından sonra KVK madde 32’ye göre bu matraha

%25 oranında kurumlar vergisi uygulanmalıdır. Hesaplanan kurumlar vergisi çıkarıldıktan sonra kalan miktarın ana merkeze aktarılması durumunda KVK madde 30 gereğince %10 oranında vergi kesintisi uygulanacaktır.

Türkiye’nin vergi anlaşmaları incelendiğinde, deniz taşımacılığı faaliyeti gelirlerinin vergilendirilmesi çoğunlukla taşımacılık faaliyetini yürüten teşebbüsün mukim olduğu devlete bırakıldığından bu anlaşmalara iç hukukun uygulanmayacağı bilinmelidir. Takip eden bölümde MVA’larda uluslararası gemi taşımacılığı kazançlarının vergilendirilmesine yönelik düzenlemelere karşılaştırılmalı biçimde yer verilmiştir.³

3 21.12.2021 tarih ve 4936 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile kâr paylarından yapılacak vergi kesintisi oranı %10 olarak belirlenmiştir. Bu oran daha önce %15 olarak uygulanmakta idi.

2- MODEL VERGİ ANLAŞMALARINA GÖRE ULUSLARARASI GEMİ TAŞIMACILIĞI KAZANÇLARINDA VERGİLENDİRME

Ülkeler arasında vergi anlaşmalarının yapılmasını kolaylaştırmak ve hızlandırmak amacıyla model anlaşmalar geliştirilmiş olup bunların en yaygın olanları ise OECD MVA ve BM MVA'dır.⁴ Türkiye'nin vergi anlaşmaları ağırlıklı olarak OECD modelini temel alsa da bazı anlaşmalarda izlediği anlaşma politikasına bağlı olarak BM modelinden etkilendiği görülmektedir. Anlaşmaya dair genel tanımları ortaya koyan OECD MVA'nın madde 3(1)(e)'sinde ve BM MVA'nın madde 3(1)(d)'sinde yer alan "Uluslararası trafik" terimiyle bir taraf devlette bulunan bir teşebbüs tarafından gemi işletilerek yapılan taşımacılık anlaşma kapsamına alınmaktadır. Bu tanımın kapsamına yabancı teşebbüsler tarafından yapılarak Türkiye sınırları içinde başlayıp biten taşımacılıklar girmemektedir.

Model anlaşmaların "Uluslararası Gemi ve Hava Taşımacılığı" başlığı altındaki 8. maddelerinde ise vergilendirme rejimi düzenlenmektedir. OECD MVA'nın 8. maddesindeki yazım BM MVA'nın 8. maddesindeki ilk alternatif yazımla örtüşmektedir. Ancak BM MVA'nın aynı madde altındaki ikinci alternatif yazımı kaynak ülkesine de belli ölçüde vergi alma hakkı tanımaktadır. Öncelikle birçok anlaşmada yaygın olarak yer verilen her iki modeldeki örtüşen yazımları açıklamakta yarar bulunmaktadır. Bu yazımlara göre bir taraf devletin teşebbüsünün uluslararası trafikte gemi işletmeciliğinden kaynaklanan kazancı sadece bu devlette vergilendirilecektir.

BM MVA'nın 8. maddesinde A ve B alternatiflerine yer verilmektedir. OECD MVA'dan farklılık arz eden B alternatifi dikkat çekicidir. B alternatifi, iki model arasındaki temel farklılığı oluşturmaktadır. B alternatifi farklı olarak yer verdiği ikinci fıkrasında⁵, bir taraf devlet teşebbüsünün gemilerinin uluslararası trafikte işletilmesinden elde ettiği kazançların, diğer taraf devlette faaliyetleri süreklilik göstermedikçe, sadece o devlette vergilendirileceğine hükmedilmektedir. Bununla birlikte, gemi işletmeciliği faaliyetleri diğer taraf devlette sürekliliğe sahipse bu faaliyetlerden elde edilen kazançlar bu diğer devlette, başka deyişle kaynak devlette de vergilendirilebilecektir. Kaynak devlete atfedilebilen kazanç üzerinden hesaplanacak vergi miktarı anlaşma müzakerelerinde belirlenecek belli bir oranda düşürülecektir. Ülkelerin gemi taşımacılığı sektöründe farklı gelişmişlik düzeyine sahip olmalarının, gemi taşımacılığı filosu zayıf olan ülkelere kaynak ülke vergilendirmesi açılımını cazip gösterdiği söylenmelidir.

Sonraki başlık altında kaynak ülke olarak Türkiye'nin vergi hakkının olduğu durumda vergilendirmenin ne şekilde yapılacağına ilişkin değerlendirmeler yapılmıştır.

3- VERGİ ANLAŞMALARINI KAPSAMINDA KAYNAK ÜLKE OLARAK TÜRKİYE'NİN GEMİ TAŞIMACILIĞI KAZANÇLARINDA VERGİLENDİRME HAKKI

Türkiye'nin birçok devletle akdettiği vergi anlaşmalarında OECD MVA ile uyumlu bir vergilendirme eğilimi olmakla birlikte genellikle gemi ta-

⁴ OECD MVA 2017 ve BM MVA 2021 olarak model anlaşmaların son sürümleri dikkate alınmıştır.

⁵ BM MVA 2021, madde 8(2): "Bir Akit Devlet teşebbüsünün uluslararası alanda elde ettiği gemi işletmecilik kazançları yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir, bununla birlikte bu durumda diğer Akit Devlette bu tür bir gemi işletmeciliğinden kaynaklanan faaliyetlerin olağan faaliyet alanının dışında olmaması gerekmektedir. Eğer bu tür faaliyetler, olağan faaliyet alanının dışındaysa, bu kazançlar bu diğer Devlette vergilendirilebilir. Bu diğer Devlette vergilendirilecek kazanç, teşebbüsün gemi taşımacılığı faaliyetlerinden elde ettiği toplam net kazancın uygun şekilde dağıtılması yoluyla belirlenecektir. Bu dağıtımına göre hesaplanan vergi daha sonra yüzde ... oranında indirilecektir [yüzde oranı, ikili müzakereler yoluyla belirlenecektir]."

şımacılığı filoları gelişmiş olan ya da uluslararası taşımacılık gelirini kısmen de olsa vergilendirmek isteyen bazı ülkelerle akdedilen anlaşmalarda gemi taşımacılığı gelirinin, bir devlet hariç (Filipinler), yarısının gelirin elde edildiği kaynak

devlette vergilendirilmesi esası benimsenmiştir (Güngör, 1997: 38; Aydın, 2015: 94). Tablo 2’de Türkiye’nin sınırlı kaynak ülke vergilendirme hakkını içeren anlaşma maddesine sahip olduğu ülkeler ve anlaşma hükümleri görülebilmektedir.

Tablo 2: Türkiye’ye Sınırlı Vergilendirme Hakkı Tanyan Vergi Anlaşmaları

Bahreyn	<i>“Bir Akit Devlet teşebbüsünün uluslararası trafikte gemi işletmeciliğinden elde ettiği kazanç, diğer Akit Devlette vergilendirilebilir, ancak bu diğer Devlette alınacak vergi, bu miktarın %50’sine eşit bir tutarda indirilecektir.” (Madde 8)</i>
Bangladeş	<i>“Bir Akit Devlet teşebbüsünün uluslararası trafikte gemi işletmeciliğinden diğer Akit Devlette elde ettiği gelir, bu diğer Akit Devlette vergilendirilebilir. Ancak, diğer Devlette bu gelir üzerinden alınacak vergi, alınması gereken verginin yüzde ellisine eşit bir tutarda indirilecektir.” (Madde 8)</i>
Danimarka	<i>“Bir Akit Devlet teşebbüsünün uluslararası trafikte gemi işletmeciliğinden elde ettiği kazanç, yalnızca bu Devlette vergilendirilebilecektir. Ancak, diğer Devletten yapılan deniz taşımacılığı nedeniyle elde edilen bu tür kazançlar, aynı zamanda bu diğer Akit Devlette de vergilendirilebilir; bununla birlikte, böyle bir durumda bu diğer Devlette alınacak vergi, alınması gereken verginin %50’sine eşit tutarda azaltılacaktır.” (Madde 8)</i>
İsveç	<i>“Bir Akit Devlet teşebbüsünün uluslararası trafikte gemi işletmeciliğinden elde ettiği kazanç, yalnızca bu Devlette vergilendirilebilecektir. Bununla birlikte, diğer Akit Devletten yapılan yüklemeler dolayısıyla elde edilen bu tür kazançlar, aynı zamanda bu diğer Devlette de vergilendirilebilir; böyle bir durumda bu diğer Devlette alınacak vergi, alınması gereken verginin yüzde ellisine eşit bir tutarda azaltılacaktır.” (Madde 8)</i>
Rusya	<i>“Bir Akit Devlet teşebbüsünün uluslararası trafikte gemi işletmeciliğinden diğer Akit Devlette elde ettiği kazanç, ilk bahsedilen Devlette vergilendirilecektir. Ancak, söz konusu kazanç diğer Akit Devlette ve bu Devletin mevzuatına göre de vergilendirilebilir; bununla birlikte, söz konusu kazançlar üzerinden bu diğer Devlette alınacak vergi, yüzde ellisine eşit bir tutarda indirilecektir.” (Madde 8)</i>
Singapur	<i>“Bir Akit Devlet teşebbüsünün uluslararası trafikte gemi işletmeciliğinden diğer Akit Devlette elde ettiği kazançlar, bu Devlette vergilendirilebilir. Bununla birlikte, diğer Devlet içerisindeki kaynaklardan elde edilen söz konusu kazançlar, aynı zamanda bu diğer Devlette de vergilendirilebilir; ancak, bu şekilde alınacak vergi yüzde elli indirilecektir.” (Madde 8)</i>
Tayland	<i>“Bir Akit Devlet teşebbüsünün uluslararası trafikte gemi taşımacılığından elde ettiği kazançlar diğer Akit Devlette vergilendirilebilir, ancak, bu diğer Devlette alınacak vergi, alınması gereken verginin %50’sine eşit bir tutarda indirilecektir.” (Madde 8)</i>
Filipinler	<i>“Bir Akit Devlet teşebbüsünün uluslararası trafikte gemi veya uçak işletmeciliğinden diğer Akit Devlette elde ettiği kazançlar, diğer Devletin kanunlarına göre bu diğer Devlette vergilendirilebilir. Ancak, bu şekilde alınacak vergi, bu Devletteki kaynaklardan elde edilen gayrisafi hasılatın yüzde birbuçüğünü aşmayacaktır.” (Madde 8)</i>

Kaynak: Türkiye'nin Adı Geçen Ülkelerle Olan Vergi Anlaşmaları (<https://gib.gov.tr/node/152274>).

Tablo 2'den anlaşılacağı üzere Türkiye'nin yedi devletle yaptığı anlaşmaların 8. maddelerinde bir taraf devlet teşebbüsünün gemi işletmeciliğinden Türkiye'den temin ettiği kazancın yalnızca bu devlette vergilendirilebileceği, ancak Türkiye'den yapılan gemi taşımacılığı faaliyeti nedeniyle elde edilen bu tür kazançların Türkiye'de de alınması gereken verginin %50'sine eşit tutarda azaltılmak şartıyla, vergilendirilebileceğine hükmedilmektedir. Filipinler ile olan anlaşmadaki madde hükmünün diğerlerinden farklılaştığı görülmektedir. Bu hükme göre alınacak vergi gemi taşımacılığı faaliyetlerinden dolayı Türkiye'deki kaynaklardan elde edilen gayrisafi hasılatın %1,5'iyle sınırlandırılmıştır.

Örneğin, vergi anlaşmasının kaynak ülkeye vergi alma hakkını verdiği durumda, A ülkesinin mukimi şirket Türkiye'de uluslararası trafik kapsamında gemi işletmeciliği faaliyetinde bulunmaktadır. Bu şirketin Türkiye'de bir şubesi ya da daimî temsilcisi mevcut olup bu yapılar şirket adına müşteri sözleşmeleri hazırlamak, rezervasyonlar yapmak, müşterilerden ödemeler almak gibi birtakım faaliyetler yürütmektedir. Şirket uluslararası trafikte gemi işletmeciliği faaliyetinden Türkiye kaynaklı gelir elde ettiğinde şubesi ya da daimî temsilcisi vasıtasıyla söz konusu kazancına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesini ilgili vergi dairesine verecektir. Türkiye anlaşmanın kendisine sağladığı vergi hakkını, bu kazanca %25 oranında kurumlar vergisi uygulamak yerine %50 oranında (vergi anlaşmalarında çoğunlukla tercih edilen) azaltım yapmak suretiyle %12,5 kurumlar vergisi oranı uygulamak biçiminde kullanacaktır. Bunun dışında, Türkiye'de GVK madde 75(4) ve KVK madde 30(6) gereğince dar mükellef bir kurumun Türkiye'deki iş yerinin yıllık kazancından kurumlar vergisi indirildikten sonra kalan tutar bir menkul sermaye olarak tanımlanmış ve bu tutarın ana merkeze aktarılması halinde %10 olarak uygulanmaya başlayan vergi kesintisi söz konusu olmaktadır (Özen, 2012:

144). Diğer anlatımla, vergi anlaşması mevcut değilken dar mükellef bir kurumun Türkiye'deki iş yeri kazancı önce %25 oranında kurumlar vergisine tâbi tutulmakta, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kazancın kalan tutarının ana merkeze aktarılması durumunda ise bu tutara ayrıca %10 oranında kurumlar vergisi kesintisi uygulanmaktadır. Bununla birlikte, vergi anlaşmasının alınması gereken verginin %50'sine eşit tutarda azaltılmasını öngördüğü ve anlaşmanın diğer maddelerinde de buna engel bir hüküm bulunmadığı durumda, sırasıyla kurumlar vergisi oranının %12,5, kazancın ana merkeze aktarılması esnasında ise kurumlar vergisi tevkifat oranının %5 olarak uygulanacağı düşünülmektedir.

SONUÇ

Uluslararası gemi taşımacılığı kazançlarında vergilendirme hakkının hangi devlette bulunduğu belirlenmesi önem arz etmektedir. Birçok devlet iç mevzuatlarında bu türden kazançların vergilendirilmesinde farklı bir yol izleyebilmektedir. *Türkiye de bu ülkelerden biri* olarak dikkat çekmektedir. Türk vergi mevzuatında uluslararası taşımacılık kurumlarının götürü usulde vergilendirilmesiyle bu alanı gerçek usulde vergilendirmenin birtakım zorluklarından kaçınılmış olunmaktadır. Uluslararası hareketliliğe sahip bu teşebbüslerin faaliyetlerinin niteliği gereği vergilendirilecek kazancı belirlemenin çok zor, hatta mümkün olmadığı söylenebilir. Zira her devlette yapılan faaliyetlerin karmaşık bir durum arz etmesi nedeniyle adım adım incelenmesi ve takibi gerekmektedir.

Türkiye ile bir başka devlet arasında taşımacılık faaliyeti bulunan yabancı teşebbüslerin kazançları üzerinden Türkiye'nin kaynak devlet olarak vergilendirme yetkisinin bulunup bulunmadığı ilgili anlaşmanın 8. maddesi hükmü kapsamında tespit edilecektir. Eğer kaynak ülkeye vergi alma hakkı verilmişse Türkiye de gemi işletmeciliğinden kaynaklanan kazançları kaynak

ülke vasfıyla vergilendirme hakkına sahip olacaktır. Türkiye’de iş yeri ya da daimî temsilcisi bulunan uluslararası gemi taşımacılığı şirketleri tam mükellef şirketler için geçerli olan vergilendirme rejimi kapsamında vergilendirilmektedir. Şayet Türkiye ile bir başka taraf devlet arasında vergi anlaşması yürürlükteyse ve kaynak ülkeye vergi alma hakkı veriyorsa bu şirketlerin Türkiye’de elde ettikleri hasılatı ortalama emsal oranı uygulanarak vergi matrahı bulunduktan sonra bu matrah üzerinden vergilendirme yapılacaktır.

KAYNAKÇA

- AYDIN, E. (2015). “Kurumlar Vergisi Bakımından Yabancı Ulaştırma Kurumlarında Vergilendirme Sorunları”. Marmara Üniversitesi İ.İ.B. Dergisi, 71-93.
- Birleşmiş Milletler Model Vergi Anlaşması 2021.
- COŞKUN, A. U. ve ÖZEL, İ. (2013). “Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından Dar Mükellef Yabancı Ulaştırma Kurumları ve Vergilendirme Esasları”. Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 380.
- GÜNGÖR, A. F. (1997). “Uluslararası Hukuksal Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi ve Türkiye Uygulaması”. Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 190.
- OECD Model Vergi Anlaşması 2017.
- ÖZEN, O. (2012). “Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşmaları Bağlamında Dar Mükellef Kurum Kazancı Stopajı”, Vergi Dünyası Dergisi. Sayı 370.
- SAYIN, A. S. (2015). *Türk Vergi Hukukunda Yabancı Ulaştırma Kurumlarının Vergilendirilmesi*. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi.
- YAYLA, İ. E. (2009). “Yabancı Ulaştırma Kurumları ve Kurumlar Vergisi Kanunları Karşısındaki Konumu”. Vergi Dünyası Dergisi.
- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu.
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu.
- Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Türkçe Metinleri. (<https://gib.gov.tr/node/152274>). Erişim Tarihi: 30 Mart 2024.