



Dar Mükellef Yabancı Ulaştırma Kurumlarının Vergilendirme Esasları



Yılmaz DÖNMEZ
Vergi Denetmeni

Her kanun gibi, vergi kanunlarının uygulama alanı da, Devletlerin egemenlik hakkının geçerli olduğu saha ile sınırlıdır. Dolayısıyla, mükellefiyetin belirlenmesi bakımından, Kanunun mükellef saydığı gerçek ve tüzel kişiyi, Devletin egemenlik hakkının geçerli olduğu saha içinde tespit ve tayin etmek gerekir. Bu ihtiyaç vergi hukukunda tam ve dar mükellefiyet esaslarının doğmasına neden olmuştur.

Bu doğrultuda, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun uygulamasında da tam ve dar olmak üzere iki tür mükellefiyet bulunmaktadır. Bahse konu kanunda mükellefiyet türü, kurumun kanuni veya iş merkezinin Türkiye'de bulunup bulunmadığına göre belirlenmektedir.

Tam ve dar mükellef kurumların vergilendirilme esaslarında farklılık bulunduğu; mükellefiyeti etkileyen kanuni merkez ile iş merkezinin ne anlama geldiği Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 9 ve 10 uncu maddelerinde belirtilmiştir.

Kanuni veya iş merkezleri Türkiye'de bulunan kurumlar, Kurumlar Vergisi açısından tam mükellef olup, gerek Türkiye'de, gerekse yabancı ülkelerde elde ettikleri kurum kazançları üzerinden vergilendirilirler. Tam mükellefiyet açısından ka-

nuni veya iş merkezinden herhangi birinin Türkiye’de bulunması yeterlidir.¹

Kanuni merkez, vergiye tabi kurumların esas nizamname veya sözleşmelerinde veya teşkilat kanunlarında gösterilen yerdir. Buna göre; bir kurumun kanuni merkezinin tespiti için, o kurumun ana sözleşme veya kuruluş kanunlarına bakılması yeterlidir .

İş merkezi, kurumun iş bakımından muamelelerin fiilen toplandığı ve idare edildiği merkez olarak Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 10 uncu maddesinde tanımlanmaktadır. Kurumların, kanuni merkezi yabancı ülkede bulunsada, iş merkezi Türkiye’de bulunduğunda, tam mükellefiyet esasında vergileme yapılacaktır.

Normal olarak kurumların, kanuni ve iş merkezleri aynı yerdir. Kurumun iş bakımından muameleleri de kanuni merkezinde toplanır ve oradan idare edilir. Dolayısıyla birçok halde, iş merkezinin tayini gereği doğmaz. İş merkezinin ölçü olarak alınması; kurumların, kanuni merkezlerindeki düzenleme ile tam mükellefiyet esastaki vergilendirilmelerini diledikleri ülkeye kaydırma larını önlemek amacına yöneliktir.

Örneğin, kanuni merkezi İtalya’da bulunan bir şirketin iş bakımından işlemlerinin fiilen toplandığı ve yönetildiği yer Türkiye’de ise, bu şirket iş merkezinin Türkiye’de bulunması nedeniyle tam mükellefiyete tabi olacaktır.

Tam mükellef kurumların gerek Türkiye içinde, gerekse Türkiye dışında elde ettikleri toplam kurum kazancı Türkiye’de vergilendirilirken; dar mükellef kurumların sadece Türkiye’de elde ettikleri kurum kazancı Türkiye’de vergilendirilmektedir.

Dar Mükellef Yabancı Ulaştırma Kurumlarında Kazancının Tespiti :

Bir önceki bölümde açıklanan dar mükellefiyet; kanuni ve iş merkezinden her ikisi de Türkiye dışında bulunan, fakat kazançlarının bir kısmını Türkiye’de elde eden kurumların yalnız bu kazançlarını vergilendirmeyi öngören bir mükellefiyet şeklidir. Dar mükellef kurumlar, sadece Türkiye’de elde ettikleri kazançlarla ilgili olarak kurumlar vergisine tabidirler.

Dar mükellefiyette vergilemenin Türkiye’de faaliyet ve kazançla sınırlı olması, vergi mevzuu kazancın hangi halde Türkiye’de elde edilmiş sayılacağı nın belirlenmesini gerektirmektedir. Bu konuda gerekli hükümler, Kurumlar

¹ Sermaye şirketleri ile kooperatiflerin, ana sözleşmelerinde kanuni merkezlerini göstermeleri; Türk Ticaret Kanunu ve Kooperatifler Kanunu uyarınca bir zorunluluktur.

Vergisi Kanunu'nun 12 ve 45 inci maddelerinde yer almaktadır. Söze konu 12 nci maddede dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturacak kazanç ve iratlar belirtilmiş olup, 45 inci maddede ise bu kazanç ve iratların Türkiye'de elde edilmesi ve Türkiye'de daimi temsilci bulundurulması hususlarında, Gelir Vergisi Kanunu'nun 7 ve 8 inci madde hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12 nci maddesinin 1 numaralı bendinde ticari kazançta elde etmenin tanımı yapılmıştır. Bu bent uyarınca kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye dışında bulunan yabancı kurumların Türkiye'de Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun bir işyerinin olması veya daimi temsilci bulundurmaları ve kazançlarını bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden sağlamaları gerekir.

Bu şartları haiz olsalar dahi, kurumların ihraç edilmek üzere Türkiye'de satın aldıkları veya imal ettikleri malları, Türkiye'de satmaksızın yabancı memleketlere göndermelerinden doğan kazançlar, Türkiye'de elde edilmiş sayılmaz. Türkiye'de satmaktan maksat, alıcı veya satıcının veya her ikisinin Türkiye'de olması veya satış akdinin Türkiye'de yapılmasıdır.

Vergi Usul Kanunu'nun 156 ncı maddesine göre işyeri; mağaza, yazıhane, idarehane, imalathane, şube, depo, otel kahvehane, eğlence ve spor yerleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri ve vapur büfeleri gibi ticari ve sınai faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerlerdir.

Daimi temsilci ise Gelir Vergisi Kanunu'nun 8 inci maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre, bir hizmet veya vekalet akdi ile temsil edilene bağlı olup, onun nam ve hesabına muayyen veya gayrimuayyen bir müddet veya müteaddit ticari muamelelerin ifasına yetkili bulunan kimseler daimi temsilcidir.

Ticari mümessiller, tüccar vekilleri, tüccar memurları, Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre acenta durumunda bulunanlar, temsil edilene ait reklam giderleri hariç olmak üzere giderleri devamlı olarak kısmen veya tamamen temsil edilen tarafından ödenenler ile mağaza ve depolarında temsil edilen hesabına konsinyasyon suretiyle satmak üzere devamlı olarak mal bulunduranlar; yukarıda belirtilen şartları haiz olup olmadığına bakılmaksızın Gelir Vergisi Kanunu'nun 8 inci maddesi uyarınca daimi temsilci sayılırlar.

Ayrıca, bir kimsenin birkaç kişiyi aynı zamanda temsil etmesinin, daimi

temsilcilik vasfını değiştirmeyeceği de, yine aynı maddenin son fıkrasında belirtilmiştir.

Yukarıda yapılan açıklamalardan sonra, dar mükellefiyete tabi yabancı ulaştırma kurumlarının vergilendirilmesine ilişkin özel hükümlere geçebiliriz.

Dar Mükellef Yabancı Ulaştırma Kurumlarının Türkiye'de Elde Ettiği Kazancın Vergilendirilmesi

Dar mükellef kurumların vergiye tabi kazançları, tam mükellefiyete tabi olan kurumlardaki gibi tespit edilecektir. Dolayısıyla, dar mükellef kurumların niteliği itibariyle ticari kazanç olan ulaştırma işlerinden elde ettikleri kazançların da Kurumlar Vergisi Kanunu'ndaki esaslar uyarınca ticari kazanç hakkındaki hükümlere göre saptanması gerekmektedir. Buna göre, örneğin Türkiye sınırları içinde ulaştırma faaliyetinde bulunan dar mükellef kurum kazancı, ticari kazanç olarak vergilenecektir.

Fakat kanuni ve iş merkezleri Türkiye dışında bulunan kurumların ulaştırma işlerinden elde ettikleri kazancın gerçek ve safi miktarlarının tespiti bazı güçlükler arz eder. Şöyle ki: Bunların ana merkezleri Türkiye dışında bulunduğundan, kurum safi kazancının Türkiye'ye isabet eden miktarı kesin olarak bilinemeyeceği gibi, kontrolünü yapmak da oldukça zordur.

Kısaca belirtilen bu nedenlerle, Türkiye ile yabancı ülkeler arasında ulaştırma işleri ile uğraşan yabancı kurumların vergi matrahı, Kurumlar Vergi Kanunu'nun 18 ve 19 uncu maddeleri ile ayrı bir esasa bağlanmıştır. Bu esas, ulaştırma işi ile uğraşan dar mükellefiyete tabi gerçek kişilerin safi kazançlarının tespitinde de Gelir Vergi Kanunu'nun 45 inci maddesi uyarınca uygulanır.

Buna göre; yabancı ulaştırma kurumlarının hem arızı ve hem de devamlı olarak yaptıkları taşımalarda vergiye matrah olacak safi kurum kazancı, Türkiye'de elde edilen hasılatla ortalama emsal oranlarının uygulanması suretiyle uygulanır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 18 inci maddesinde, yabancı ulaştırma kurumlarında kurum kazancının tespiti hükme bağlanmış, 19 uncu maddesinde ise, Türkiye'de elde edilen hasılatın hangi unsurlardan oluştuğu belirlenmiş bulunmaktadır. KVK.'nın 18 ve 19. maddeleri aşağıdaki gibidir.

"Yabancı ulaştırma kurumlarında kurum kazancının tesbiti:

Madde 18— (199 sayılı Kanunun 14. maddesiyle değişen şekli) Yabancı ulaştırma kurumlarının vergiye matrah olacak kurum kazancı, 19. maddeye göre tespit edilecek hasılatla ortalama emsal nispetlerinin uygulanması suretiyle hesaplanır.

Ortalama emsal nispetleri. Türkiye'de daimi veya arızı olarak çalışan bütün kurumlar için aynı; kara, deniz ve hava ulaştırma işleri için ayrı ayrı olmak üzere Maliye Bakanlığınca tayin olunur. Maliye Bakanlığı lüzum gördüğü takdirde (En az bir yıl uygulanmış olmak suretiyle) cari ortalama emsal nispetlerini değiştirebilir.

Ortalama emsal nispetleri Resmi Gazete'de yayınlanır ve yayınlanma tarihini takib eden takvim yılı başından itibaren elde edilen kurum kazançları hakkında uygulanır."

"Türkiye'de elde edilen hasılat:

Madde 19— (199 sayılı Kanunu 15. maddesiyle değişen şekli) Onikinci maddenin 1 ve 7 numaralı bentlerine göre ticari ve arızı ticari kazançları dar mükellefiyet mevzuuna alınan yabancı ulaştırma kurumlarının Türkiye'de elde edilmiş sayılan hasılatı aşağıda yazılı unsurlardan terekküpler eder;

1—Türkiye hudutları içinde cereyan eden kara ulaştırmalarında yolcu, yük ve bagaj taşıma ücreti (bilet bedeli ile birlikte alınan gider karşılıkları dahil) olarak ne isimle olursa olsun aldıkları paralar.

2— Türkiye'deki yükleme limanlarından yabancı memleketlerdeki varış limanlarına veya diğer bir kurumun gemisine aktarma yapılacak yabancı limana kadar cereyan eden deniz, hava ulaştırmalarında yolcu, yük ve bagaj taşıma ücreti (Bilet bedeli ile birlikte alınan gider karşılıkları dahil) olarak ne isimle olursa olsun aldıkları paralar.

3— Türkiye dışındaki ulaştırma işleri için diğer kurumlar hesabına Türkiye'de sattıkları yolcu ve bagaj biletleri ile Türkiye'de yaptıkları navlun mukaveleleri dolayısıyla kendilerine verilen komisyonlar ve ücretler."

K.V.K.'nın 18. maddesinde, yabancı ulaştırma kurumların kazancının Türkiye'de elde ettikleri hasılatla ortalama emsal nispetlerinin uygulanması suretiyle hesaplanacağı belirtilmiştir.

Bu itibarla, bunların vergilendirmelerinde iki önemli aşama mevcuttur. Bunlardan birincisi, Türkiye'de elde edilecek hasılatın ne suretle tespit edileceği; ikincisi de ortalama emsal nispetlerinin tayinidir.

Ticari ve arızı ticari kazançları dar mükellefiyet mevzuuna alınan yabancı ulaştırma kurumlarının Türkiye'de elde edilmiş sayılacak hasılatının hangi unsurlardan oluştuğu Kanunun 19 uncu maddesinde belirtilmiştir.

Ortalama emsal nispetleri ise Kara, Deniz ve Hava ulaştırma işleri için ayrı ayrı olmak üzere Maliye Bakanlığınca tayin edilmekte ve resmi gazetede yayımlanmaktadır.

Bu nispetler yayımlandıkları tarihi takip eden takvim yılı başından itibaren elde edilen kurum kazançları hakkında uygulanır. En az bir yıl uygulanmaları şarttır. Bundan sonra Maliye Bakanlığınca değiştirilebilirler.

Bugüne kadar uygulanan nispetler; 1, 3, 5, 6, 11, 14, 16 ve 19 No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğlerinde gösterilmiştir. Halen geçerli olan ortalama emsal oranları, 19 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yayımlanmıştır. Buna göre, dar mükellefiyete tabi ulaştırma kurumlarına aşağıdaki ortalama emsal oranları uygulanır.

— Kara ulaştırmaları için % 12,

— Deniz ulaştırmaları için % 15,

— Hava ulaştırmaları için % 5.

Dar Mükellef Yabancı Ulaştırma Kurumlarının Türkiye'de Elde Ettiği Hasılat :

Yabancı ulaştırma kurumlarında, ticari ve arızı kurum kazancının dar mükellefiyet esasına göre tespitinde Türkiye'de elde edilmiş sayılan hasılatın hangi unsurlardan oluşacağı 19 uncu maddede belirtildiğine, yazımızın önceki bölümünde yer verilmişti.

Ticari ve arızı kazançları dar mükellefiyet konusuna alınan yabancı ulaştırma kurumlarının Türkiye'de elde edilmiş sayılan hasılatı, madde hükmüne göre aşağıdaki gibi üçe ayırarak açıklayalım:

1-Kara Ulaştırmalarında Türkiye'de Elde Edilen Hasılat:

2-Deniz ve Hava Ulaştırmalarında Türkiye'de Elde Edilen Hasılat:

3-Ülke Dışı Taşımlarla ilgili Bilet Satışı ve Türkiye'de Yapılan Navlun Mukavelelerinden Alınan Komisyon ve Ücretler:

1-Kara Ulaştırma Yollarında Türkiye'de Elde Edilen Hasılat :

Türkiye sınırları içinde cereyan eden kara ulaşımlarında, bilet bedeli ile birlikte alınan gider karşılıkları da dahil olmak üzere, yolcu, yük ve bagaj ücreti vb. adlarla alınan paralar Türkiye'de elde edilmiş hasılat sayılır.

Kara ulaştırması tren, otobüs, otomobil vb gibi kara ulaşım araçları ile yapılan yolcu ve yük taşımalarını ifade eder. Taşıma işinde kalkış ve varış noktalarından sadece biri Türkiye'de olabilir veya her ikisi de dışarıda olmakla beraber, kara ulaşımının bir kısmı Türkiye sınırları içinde cereyan etmiş olabilir.

Bütün bu hallerde, Türkiye'de elde edilmiş sayılan hasılat; yazının önceki bölümlerinde yer verilen 19 uncu maddenin birinci fıkrasına göre; yolcu, yük ve bagaj taşıma ücreti olarak ne ad altında olursa olsun alınan paralardan oluşur. Buna bilet bedeli ile birlikte alınan gider karşılıkları da dahildir.

Taşımanın Türkiye sınırları içinde olması esas kabul edildiğinden ücretin Türkiye'de alınması şart değildir. Örneğin uluslararası bir firmanın Münih-Halep tren seferi için Paris'te satmış olduğu bir yolcu bilet bedelinin tamamı Paris'te tahsil edilmiş olsa bile, bu bilet bedelinin Türkiye sınırları içinde geçen yolculuğa isabet eden kısmı Türkiye'de elde edilmiş hasılat sayılır.

Bu arada yabancı ulaştırma kurumları, bir kısım tali hasılat da elde edebilirler. Yemekli vagonlardan ve vagonlara konulan reklamlardan alınan hasılatlar gibi, bilet bedellerinden ayrı olarak tahsil edilen bu paraların taşımacılıkla bir ilgisi olmadığından, taşıma işi ve hasılatı ile karıştırılmaksızın, genel hükümler çerçevesinde ayrıca vergilendirilmesi gerekir. Ancak bunlar, örneğin yemek bedeli, bilet bedeline dahilse; taşımacılık hasılatı sayılacaktır.

2-Deniz ve Hava Ulaştırma Yollarında Türkiye'de Elde Edilen Hasılat :

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19 uncu maddesinin 2 numaralı bendinde, "Türkiye'deki yükleme limanlarından yabancı memleketlerdeki varış limanlarına veya diğer bir kurumun gemisine aktarma yapılacak yabancı limana kadar cereyan eden deniz, hava ulaşımlarında yolcu, yük ve bagaj taşıma ücreti" Türkiye'de elde edilmiş hasılat sayılmıştır.

Metin içinde geçen yükleme limanı, yük ve yolcunun gemiye alındığı liman şehri hudutları içinde kalan idarece yükleme ve aktarmaya tahsis edilen kara parçası (rıhtım) ile liman kara sularını ifade eder. Yük ve yolcu, bir gemiye rıhtımda yüklenebileceği gibi deniz üstünde mavna veya gemi gibi başka bir vasıttan da yüklenebilir, aktarma yapılabilir.

Görüldüğü üzere, kanun koyucu, yabancı ulaştırma kurumları tarafından Türkiye'de başlatılan deniz ve hava taşımacılığında Türkiye'de elde edilmiş sayılan hasılatı, taşımanın Türkiye karasuları veya hava sahası içinde kalan bölümünü vergilendirmekle yetinmemiş, aksine yükün veya yolcunun Türkiye limanlarından varış limanlarına veya diğer bir kurumun gemisine aktarma yapıldığı yabancı limana kadar (Kara suları dışında aktarma yapılan yer neresi olursa olsun liman sayılmıştır.) taşınmasından sağlanan ücretin tamamını Türkiye'de elde edilmiş hasılat kabul etmiştir. Buna karşın, yabancı ulaştırma kurumunun deniz ve hava yolu ile Türkiye'ye yük ve yolcu taşımasını tümüyle vergi kapsamı dışında bırakmış vergilendirmede bir anlamda dengeyi sağlayarak, zorlukları en az düzeye indirmeyi amaçlamıştır.

Burada; daha çok havayolu taşımacılığında görülen gidiş dönüş biletleri bir özellik taşımaktadır. Böyle durumlarda, bilet bedellerinin, Türkiye ile varış limanı arasındaki mesafeye isabet eden kısmının (bilette belirtilmemişse, bilet bedelinin yarısının) Türkiye'de elde edilen hasılat olarak kabul edilmesi gerekir. Diğer yandan, ödemenin Türkiye'de ya da yurtdışında yapılmış olması da önemli değildir. Hasılatın Türkiye'de elde edilmiş olması için Türkiye'deki bir deniz ya da hava limanından yüklemenin (yolcu ya da eşya) yapılmış olması yeterli olduğundan, taşıma ücretleri yurtdışında ödenmiş olsa bile, hasılat Türkiye'de elde edilmiş sayılır.

Kanun'un 19 uncu maddesinde, yolcu veya yükün yabancı ulaştırma kurumu tarafından Türkiye'deki yükleme limanlarından yurt dışına taşınması, hasılatın Türkiye'de elde edilmesi için yeterli sayılmış; taşıma sözleşmesinin Türkiye'de yapılması yolcu biletinin Türkiye'de satılması gibi başkaca koşul aranmamıştır.

3-Ülke Dışı Taşımalarla İlgili Bilet Satışı ve Türkiye'de Yapılan Navlun Mukavelelerinden Alınan Komisyon ve Ücretler:

Dar mükellef yabancı ulaştırma kurumlarının Türkiye'deki işyerlerinde veya daimi temsilcileri tarafından Türkiye dışındaki ulaştırma işleri için diğer ku-

rumlar hesabına Türkiye'de sattıkları yolcu ve bagaj biletleri ile Türkiye'de yaptıkları navlun mukaveleleri dolayısıyla aldıkları komisyon ve ücretler Türkiye'de elde edilmiş hasılat sayılmış ve vergiye tabi tutulmuştur.

Dar mükellef yabancı ulaştırma kurumlarının Türkiye'deki asıl faaliyetleri, yukarıda (1) ve (2) başlıkları altında açıkladığımız ulaştırma işleridir. Ne var ki, yabancı ulaştırma kurumları bu tür ulaştırma işleri yanında başkaca acentalik hizmetleri de yapabilirler, komisyon ve ücret elde edebilirler. Örneğin, dar mükellef bir hava ulaştırma şirketinin Türkiye'deki bürosunda, yabancı bir şirketin Türkiye dışındaki iki hava limanı arasında yapılacak seferle ilgili bir bileti satılabilir ve bu nedenle bir komisyon elde edilebilir. Türkiye dışındaki iki liman arasında başka bir kurum tarafından yapılacak bir taşıma ile ilgili navlun mukavelesi belli bir ücret karşılığında Türkiye'de yapılabilir. İşte, dar mükellef yabancı ulaştırma kurumlarının bu yollardan elde ettiği komisyon ve ücretler de K.V.K.'nın 19 uncu maddesi uyarınca Türkiye'de elde edilmiş hasılat sayılmıştır.

Burada dikkat edilmesi gereken husus, tamamen Türkiye dışında gerçekleşen taşıma işine ilişkin olarak Türkiye'de satılan veya Türkiye'de yapılan navlun sözleşmesine istinaden (satılan bilet veya yapılan navlun bedeli yerine) satılan bilet veya navlun sözleşmeleri karşılığında alınan komisyon veya ücret, hasılat sayılmıştır.

Yukarıda genel esasları belirtilen dar mükellefler yabancı ulaştırma kurumlarının vergilendirilmesinde dikkat edilmesi gereken bazı hususlar, aşağıda belirtildiği gibidir.

Alınan Gider Karşılıklarının Durumu :

Gider karşılıklarından maksat, yük ve yolcuya isabet eden masraflara karşılık olarak alınan paralardır. Örneğin, Türkiye'de hava ve deniz vasıtaları ile yabancı limana taşınan yolcu için liman hizmetleri karşılığı olarak ödenen ayak bastı parası gibi.

İsminden de anlaşıldığı gibi gider karşılıkları yük ve yolcu için yapılacak giderleri karşılamak üzere tahsil edilirler. Yani alındıktan sonra sarf edilirler. Bu nedenledir ki, yabancı ulaştırma kurumunun bu tahsilatlardan kar sağla-

maları çoğu kez sözkonusu olamaz. Buna rağmen kanun koyucu gider karşılıklarının yabancı kurum için hasılat sayılmasını öngörmüştür.

Nitekim Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 05.01.1959 gün 207-207/202 sayılı yazısında (Genelge No. 196); yabancı ulaştırma kurumlarının bilet bedeli ile birlikte almış oldukları Gider Vergisi nakliyat ve damga resimleri ile asker ailelerine yardım paralarının, bilet bedellerine dahil bulunan yemek masrafları, D.D.Y.'na ödenen taşıma bedelleri aktarma karşılığı, vagon kirası, liman resimleri, yükleme-boşaltma masrafları, sigorta ücretleri gibi gider karşılıklarının hasılatla ilavesi gerektiği; Bakanlıkça tayin ve ilan olunan ortalama emsal nispetlerinin bu görüş ve çerçeve dahilinde tespit ve ilan olunduğu belirtilmiştir.

Yük Taşımacılığından Elde Edilen Navlun Hasılatı :

Deniz Ticareti Hukukundaki ifadesi ile bir "Navlun Mukavelesi"ne bağlanmış ve varış limanı yabancı bir liman olan yük taşımacılığı işlemine, Türkiye'deki bir limandan başlanmış olması, sözkonusu taşıma işlemine ilişkin hasılatın Türkiye'de elde edilmiş navlun hasılatı olarak addedilmesi için yeterli olmaktadır.

Taşımacılık işlemine Türkiye'den başlanılmasından kasıt; yükün bağımsız bir taşıma işlemi olarak ilk defa (başlangıç olarak) gemiye Türkiye'de yüklenmesidir. Yükün hangi ülkeye ya da hangi yabancı limana gittiği önemli değildir. Önemli olan taşımacılık işlemine Türkiye'den başlanılmış olmasıdır. Transit olmamasıdır.

Türkiye'de elde edilmiş sayılan hasılat, Türkiye'de başlayan taşıma işleminin, nihai varış yerine kadar olan veya belli bir noktadan sonraki taşıma işlemi başka bir kurum tarafından yapılacaksa yükün sözkonusu kurumun işlettiği gemiye aktarmanın yapıldığı limana kadar olan kısmı ile ilgilidir. Burada önemli olan aktarmanın başka bir kurumun işlettiği (ya da onun adına çalışan) gemiye yapılmasıdır.

Aktarma işlemi aynı kurum bünyesinde yer alan gemilerden birine yapılmışsa; bu aktarmanın yapıldığı limana bakılmaksızın nihai varış limanına kadar olan taşıma ücreti Türkiye'de elde edilmiş hasılat sayılacaktır.

Transit Taşımacılıkta Durum :

Türk limanlarına uğranılarak yapılan transit taşımalarda, taşıma ücreti, hasılat olarak Türkiye'de elde edilmiş sayılmamaktadır. Bu bağlamda hangi taşımacılığın transit taşıma olduğu önem taşımaktadır.

Transit taşıma; yükü taşıyan geminin Türk limanlarına uğramakla beraber, taşımaya ara vermeksizin ve yükün, taşıyan ulaştırma kurumu ile ilgisi kesilmeksizin yoluna devam etmesi durumudur.

Türkiye'ye gelen yük (veya yolcu) bir süre Türkiye'de kaldıktan ve taşıyan ulaştırma kurumu ile ilgisi kesildikten sonra başka bir kurum tarafından yurt dışına götürülmesi halinde transit durumu yoktur. Türkiye'de bitmiş ve Türkiye'de başlamış olan iki ayrı taşıma işlemi söz konusudur. Bu durumda Türkiye'de başlayan taşıma işlemi vergiye tabi olacaktır.

Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının Vergilendirmeye Etkisi :

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları, yabancı ulaştırma kurumlarının vergilendirilmesini düzenleyen Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 18 ve 19 uncu maddeleri ile getirilen esaslar üzerinde değişikliklere yol açabilmektedir.

Bu konuda çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında farklı vergilendirme rejimlerini içeren özel hükümler bulunmaktadır. Bu nedenle vergi anlaşmalarının ilgili maddelerinin çok dikkatli bir biçimde yorumlanması gerekmektedir.

Vergi anlaşmalarında ulaştırma kurumlarının vergilendirilmesine ilişkin özel hükümler bulunması halinde; bu özel hükümler, Kurumlar Vergisi Kanunu'ndaki hükümlerden önce gelecektir. Örneğin, 22.12.1987 tarihinde imzalanan ve 01.01.1989 tarihinden itibaren yürürlüğe giren Türkiye Cumhuriyeti ile Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi ve Vergi Kaybını Önleme Anlaşmasının sekizinci maddesine istinaden Türkiye ile Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti arasında yapılacak taşımacılık faaliyetinden elde edilecek hasılatın hesaplanacak verginin yüzde ellisine eşit bir miktarda indirim yapılması gerekecektir. Yani taşımacılık faaliyetinden elde edilen hasılat, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 18 ve 19 uncu maddelerine göre belirlenecek ve belirlenecek matrah üzerinden

tarh edilmesi gereken Kurumlar Vergisinden % 50 oranında indirim yapılacaktır.

Yararlanılan Kaynaklar:

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- Hesap Uzmanları Derneği, Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2004
- Türkiye Cumhuriyeti ile Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi ve Vergi Kaybını Önleme Anlaşması