

ULUSLARARASI TAŞIMACILIK YAPAN ŞİRKETLERİN KURUMLAR VERGİSİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ

CORPORATE TAX LIABILITY OF INTERNATIONAL
SHIPPING COMPANIES



Servet UÇKAN*

ÖZ

Teknolojik gelişmeler ve her geçen gün hızla artan yeni ihtiyaçlar nedeniyle ulusal pazarlar ihtiyaçlara cevap veremeyip, uluslararası pazarlara yönelim hızla artmaktadır. Bu durum uluslararası taşımacılık sektörünün önemini artırmaktadır. Uluslararası taşımacılık sektörü Türkiye'nin bulunduğu coğrafi konumu dolayısıyla büyük önem arz etmektedir. Büyük önem arzeden bir sektörde elde edilen kazançların vergilendirilmesi de kuşkusuz bir o kadar önemlidir. Bu çalışmamızda, uluslararası taşımacılık faaliyetinden elde edilen gelirlerin kurumlar vergisi açısından nasıl vergilendirileceği üzerinde durulacaktır.

Anahtar Kelimeler: Uluslararası Taşımacılık, Kurumlar Vergisi, Tam ve Dar Mükellef.

ABSTRACT

Due to technological advances and ever increasing new needs, national markets remain insufficient and companies try to penetrate international markets. This makes international shipping even more important. International shipping is of great importance as a result of Turkey geographical position. No doubt, taxation of income generated in such an important industry is also important. This article focuses on the taxation of income derived from international shipping business.

Keywords: International shipping, corporate tax, full liability, limited liability

* Vergi Müfettişi

M.G.T.: 29.02.2016 / M.K.T.: 16.03.2016

1- GİRİŞ

Küreselleşme ve hızlı teknolojik gelişmelerle birlikte taşımacılık sektörünün önemi hızla artmaktadır. Ülkeler arasındaki ekonomik duvarlar hızla yıkılmakta ve ülke pazarlarına giriş çıkışlar giderek artmaktadır. Hızla gelişen teknolojiyle birlikte ulaşım sektöründe de büyük gelişmeler yaşanmaktadır. Uluslararası rekabette başarıyı sağlayan en önemli faktörlerden biride kuşkusuz ulaşımır.

Türkiye doğu-batı, kuzey-güney eksenlerinin ortasında bulunan coğrafi konumundan ve üç tarafının denizlerle kaplı olmasından dolayı, uluslararası taşımacılık faaliyetinde büyük önem arz etmektedir. Büyük önem arzeden bir sektörde elde edilen kazançların vergilendirilmesi de kuşkusuz bir o kadar önemli olacaktır.

Uluslararası taşımacılık faaliyetinde bulunan kurumların elde etmiş oldukları kazançların kurumlar vergisi açısından değerlendirilmesi çalışmamızın esas konusunu oluşturmaktadır. Çalışmamızın ikinci bölümünde bazı kavramlara yer verilecek, üçüncü bölümünde elde edilen kazancın tespiti ve dördüncü bölümde ise uluslararası taşımacılıkta kurum kazancının vergilendirilmesine ilişkin örneklerle yer verilecektir.

Sınır aşan ticari faaliyetlerin yarattığı en önemli sorunlardan biri çifte vergilendirmedir. Bu durum doğal bir sonucu olarak ülkeler yaptıkları çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile aynı konu üzerindeki vergilendirme yetkilerini karşılıklı olarak sınırlandırma yoluna gitmektedirler. Türkiye de çeşitli devletler ile yaptığı uluslararası anlaşmalar ile çifte vergilendirme sorununu ortadan kaldırma yoluna gitmiştir. Bu itibarla Türkiye'nin taraf olduğu anlaşmaların düzenlendiği konular arasında yabancı ulaştırma kurumlarının vergilendirilmesi konusunun bulunması halinde, Türk vergi mevzuatı yerine anlaşma hükümlerine başvurmak gerekecektir. Bu çalışmamızda verilen örneklerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme anlaşmaları göz ardı edilerek hesaplamalar yapılacaktır.

2- ULUSLARARASI TAŞIMACILIK KAVRAMI ve KURUMLAR VERGİSİ AÇISINDAN MÜKELLEFİYET ÇEŞİTLERİ

2.1- Uluslararası Taşımacılık Kavramı

Uluslararası taşımacılık; farklı özelliklere sahip karayolu, hava yolu, deniz yolu, demir yolu, iç suyolu ve boru hattı aracılığıyla mal veya insan faktörlerinin iki veya daha fazla ülke sınırından geçişi olarak tanımlanabilir. Bu hizmeti sağlayan kişi veya kurumların, bu işlemlerden sağladıkları kazançlar uluslararası taşımacılık faaliyet kazancı olarak adlandırılabilir.

Karayoluyla Uluslararası Yolcu ve Eşya Taşımaları Hakkında Yönetmelik'in 3'üncü maddesinde; *"Uluslararası taşıma: Türkiye'den veya Türkiye'ye karayoluyla; Türkiye üzerinden karayoluyla transit; Türkiye'ye denizyolu, demiryolu ve havayoluyla gelip karayolundan üçüncü ülkelere yapılan taşımaları,"* olarak tanımlanmıştır.

Taşımacılık alanında sadece iki nokta arasındaki mal ve araç hareketi anlayışı, günümüzde, tedarikçilerden, üreticilere, oradan dağıtım kanallarına ve daha sonra müşterilere kadar uzanan bir zincire dönüşmüştür. Taşımacılık yönetimi de zamanla lojistik yönetimine dönüşmüştür. Modern lojistik yönetimi anlayışı olarak karşımıza çıkan bu yeni yapı "tedarik zinciri yönetimi" olarak ifade edilmektedir.¹

¹ Oruç Kaya, "Logistics Approach in EU and Turkey", Bahçeşehir Üniversitesi, Lojistik Demeği ve Robert Morris Üniversitesi tarafından 30 Haziran-01 Temmuz 2003 tarihleri arasında İstanbul'da gerçekleştirilen Uluslararası Lojistik Kongresi 2003'de sunulan tebliğ.

2.2- Kurumlar Vergisi Açısından Mükellefiyet Çeşitleri

2.2.1- Tam Mükellef

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 3'üncü maddesinin (1) fıkrasında; Kanun'un 1'inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî veya iş merkezi Türkiye'de bulunanların tam mükellef oldukları belirtilmiştir. Dolayısıyla uluslararası taşımacılık faaliyetinde bulunan bir kurumun iş merkezi veya kanuni merkezi Türkiye'de bulunuyorsa, tam mükellef olarak değerlendirilecek ve gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettiği kazançların tamamı üzerinden vergilendirilecektir.

2.2.2- Dar Mükellef

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun² 3'üncü maddesinin (2) fıkrasında; Kanun'un 1'inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar dar mükellef olarak tanımlanmıştır. Dar mükellef kurumlar sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirileceği hüküm altına alınmış ve ilgili maddenin (3) fıkrasında ise dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratlar sayılmıştır.

Vergi mevzuatı çerçevesinde her ne kadar "dar mükellef" ve "yabancı" kavramları farklı anlamlar taşıyor olsa da, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 23. maddesinde yer alan düzenlemeler bakımından aynı anlamda kullanıldığı düşünülebilir³.

3- ULUSLARARASI TAŞIMACILIKTA KAZANÇ TESPİTİ

3.1- Tam Mükelleflerde Kazanç Tespiti

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6'ncı maddesinde; kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun⁴ ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun "Bilanço Esasında Ticari Kazancın Tespiti" başlıklı 38'inci maddesinde ise; bilanço esasına göre ticari kazancın, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark olduğu, bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce işletmeye ilave olunan değerlerin bu farktan indirileceği, işletmeden çekilen değerlerin ise farka ilave olunacağı, ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanunu'nun⁵ değerlemeye ait hükümleri ile bu Kanun'un 40 ve 41'inci maddeleri hükümlerine uyulacağı hükme bağlanmıştır. Anılan Kanun'un 40'inci maddesinde de; safi kazancın tespit edilmesinde indirilecek giderler sayılmıştır.

Ayrıca Gelir Vergisi Kanunu'nun "İndirilecek Giderler" başlığı altında yer alan 40'inci maddesinin 1 numaralı bendinde, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler, düzenlenmiştir. 4108 sayılı Kanunla bu bende eklenen hüküm ile ihracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükelleflerin, bu bentte yazılı giderlere ilaveten bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hâsılâtın binde beşini aşmamak şartıyla yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebilecekleri belirtilmiştir.

² 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 13.06.2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

³ Levent Başak, "Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlar ve Vergilendirme", C.1, Yaklaşım, Ankara, 2007, s.691

⁴ 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

⁵ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

Diğer taraftan, 194 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin “4-Götürü gider uygulamasında hasılat” başlıklı bölümünün, “c) Yurt Dışı Taşımacılık Hasılatı” alt başlıklı bölümünde ise;

Her türlü yurt dışı taşımacılık faaliyetinden döviz olarak sağlanan hasılatın götürü gider uygulamasına konu olabileceği ve “Yurt dışı taşımacılık” ifadesinden başlangıç veya bitiş noktasından herhangi biri veya her ikisi yurt dışında bulunan taşımacılık işlerinin anlaşılması gerektiği belirtilmiştir. Yük taşımacılığının yanısıra yolcu taşımacılığından sağlanan hasılat da götürü gider uygulamasına konu olabilecektir.

Döviz olarak elde edilen yurt dışı taşımacılık hasılatının Türk Lirası karşılığının tespitinde, hasılatın kanuni defterlere kaydedildiği tarihte geçerli olan ve T.C. Merkez Bankasına tespit ve ilan edilmiş döviz alış kurları esas alınacaktır. Hasılatın kanuni süreden sonra kayıtlara intikal ettirilmesi halinde götürü gider uygulamasında dikkate alınacak hasılat, kayıtlara intikal ettirilmesi gerektiği tarihteki kur üzerinden hesaplanacaktır. Dövizlerin yurda getirilmesi gerektiği tarihe kadar doğan kur farklarının ise bu uygulamada dikkate alınmayacağı tabiidir.

Götürü gider hükmünden faydalanmak için gereken iki şart bulunmaktadır. Bunlar; hasılatın döviz olarak ve yurt dışında elde edilmesi ve hasılatın ihracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinden elde edilmesidir. Bunun dışında başkaca bir şart düzenlenmemektedir.

Ancak konuya ilişkin yayımlanan 194 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinde, Kanun hükmünde yer verilen şartlara ilave olarak götürü gider hesaplanabilmesi için harcamanın yapılmış ve işletmenin mal varlığında bir azalma meydana gelmiş olması gerektiği belirtilmiş ve bu azalmanın muhasebeleştirilmesi gerektiği düzenlenmiştir.

3.2- Dar Mükelleflerde Kazanç Tespiti

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 22'nci maddesinin (1) fıkrasında dar mükellef kurumların işyeri veya daimî temsilci vasıtasıyla elde edilen kazançlarının tespitinde, aksi belirtilmediği takdirde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümlerin uygulanacağı belirtilmiştir.

Ancak anılan Kanun'un 23. maddesinde dar mükellef yabancı ulaştırma kurumlarının vergiye tabi matrah olacak kurum kazancı hasılatı ortalama emsal oranlarının uygulanması suretiyle hesaplanacağı belirtilmiştir.

Ortalama emsal oranları ise (2) fıkrada;

- a) Kara taşımacılığında % 12,
- b) Deniz taşımacılığında % 15,
- c) Hava taşımacılığında % 5,

olarak uygulanacağı belirtilmiştir.

Anılan Kanun'un 23. maddesinin (3) fıkrasında dar mükellef yabancı ulaştırma kurumlarının, Türkiye'de elde edilmiş sayılan hasılatları aşağıdaki unsurlardan oluştuğu belirtilmiştir.

- a) Türkiye sınırları içinde gerçekleşen kara taşımacılığında, bilet bedeli ile birlikte alınan gider karşılıkları dahil olmak üzere yolcu, yük ve bagaj taşıma ücreti olarak her ne adla olursa olsun aldıkları tutarlar.
- b) Türkiye'deki yükleme limanlarından yabancı ülkelerdeki varış limanlarına veya diğer bir kurumun gemisine aktarma yapılacak yabancı limana kadar gerçekleşen deniz ve hava taşımacılığında, bilet bedeli ile birlikte alınan gider karşılıkları dahil olmak üzere yolcu, yük ve bagaj taşıma ücreti olarak her ne adla olursa olsun aldıkları tutarlar.

c) *Türkiye dışındaki taşımacılık faaliyeti için diğer kurumlar hesabına Türkiye’de sattıkları yolcu ve bagaj biletleri ile Türkiye’de yaptıkları navlun sözleşmeleri dolayısıyla kendilerine verilen komisyonlar ve ücretler.”*

Dolayısıyla, Kurumlar Vergisi Kanunu’nda düzenlenen bu özel vergileme rejimi,⁶ dar mükellef ulaştırma kurumlarının sadece Türkiye ile yabancı ülkeler arasında gerçekleştirdikleri taşımacılık faaliyetlerini kapsadığı, Türkiye içinde başlayıp biten bir taşımacılık faaliyetini kapsamadığı, böyle bir faaliyete ait hasılatın ayrı olarak tespit edilmesi ve genel hükümler çerçevesinde kurumlar vergisine tabi tutulması gerekmektedir. Bu aşamada yabancı ulaştırma kurumlarının elde ettiği kazancın Türkiye’de elde edilip edilmediği konusu ve hususunun tespiti önem arz etmektedir.

Yabancı ulaştırma kurumlarının, ticari faaliyet olarak kabul edilen ulaştırma işlerinden, Gelir Vergisi Kanunu’nun ve Kurumlar Vergisi Kanunu’nun yukarıda anılan hükümleri çerçevesinde Türkiye’de ticari kazanç elde etmeleri için bu faaliyetlerini işyeri açmak veya daimi temsilci bulundurmamak suretiyle yapmaları gerekmektedir.⁷ Dar mükellef ulaştırma kurumlarının Türkiye’de işyeri veya daimi temsilcilerinin bulunmaması durumunda bu kazançların Gelir Vergisi Kanunu’nun 7. maddesi uyarınca arazi kazanç olarak nitelendirilmesi gerekmektedir.⁸ Ancak bu kazançlar arazi kazanç niteliğinde olsa dahi, Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 23. maddesi hükmü uyarınca yabancı ulaştırma kurumlarının sağlanan ticari kazançlara ilişkin esaslar dahilinde vergilendirilmeleri gerekmektedir.⁹

Yabancı ulaştırma kurumları, beyana tabi kazançları üzerinden Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 32. maddesinin (1) fıkrasına göre %20 oranında kurumlar vergisi ödedikten sonra yurtdışındaki ana merkeze kar aktarabilirler. Nitekim Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 30. maddesinin (6) fıkrasına göre *“yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısımdan ana merkeze aktardıkları tutar üzerinden, kurum bünyesinde % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi”* yapılması gerekir.

4- ULUSLARARASI TAŞIMACILIKTA KURUM KAZANCININ VERGİLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN ÖRNEKLER

Örnek: (X) Uluslararası Taşımacılık Ltd.Şti. 2015/Aralık döneminde yaptığı anlaşma üzerine Türkiye’de faaliyet gösteren bir firmanın mallarını 2015/Aralık döneminde teslim almış ve söz konusu malları Çin’deki teslim noktasına 2016/Ocak ayında teslim etmiştir. (X) Uluslararası Taşımacılık Ltd. Şti. bu faaliyetine ilişkin geliri hangi döneme ait kurum kazancına dahil edecektir?

(X) Uluslararası Taşımacılık Ltd. Şti.’nin yapmış olduğu bu faaliyet ticari bir faaliyet olup, uluslararası taşımacılık işlemlerinde kurumlar vergisi yönünden gelir vergisine paralel olarak ticari kazanç tahakkuk esasına göre belirlendiğinden, uluslararası taşımacılık işlemlerinde, taşınan malların fiilen

⁶ Koray Ateş, Uluslararası taşımacılık faaliyetinden elde edilen kazançların vergilendirilmesi, http://www.muhasabetr.com/sorucevap/haber_oku.php?haber_id=1869, Erişim Tarihi: 20 Şubat 2016

⁷ Ali Uysal ve Nurettin Eroğlu, Açıklamalı ve Örnekli Kurumlar Vergisi Kanunu, 2.Baskı, Ankara, 2008, s.885

⁸ Nevzat Şenses, “Yabancı Ulaştırma Kurumlarında Kurum Kazancının Tespiti”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı 130, Ekim 2014, s.175

⁹ Erkan Aydın, Kurumlar Vergisi Bakımından Yabancı Ulaştırma Kurumlarında Vergilendirme Sorunları, Marmara Üniversitesi İ.İ.B. Dergisi, Cilt XXXVII, Sayı I, 2015, s. 74,75.

adrese teslim edildiği tarihte alacağın kesinleşmesi nedeniyle, gelir bu tarihte tahakkuk etmiş sayılacağından (X) Uluslararası Taşımacılık Ltd. Şti.'nin bu faaliyete ilişkin gelirini 2016 hesap döneminde dikkate alması gerekir.

Örnek: (A) firması gemi acentalığı konusunda faaliyet göstermektedir. (A) firması, merkezi Almanya'da bulunan yabancı bir şirkete ait geminin İzmir'den İtalya'ya navlun bedeli 400.000 TL olan yükü taşımasına aracılık etmiştir. Aracılık yaptığı yabancı şirketin Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi bulunmamaktadır. Bu durumda kurumlar vergisi açısından vergi yükümlülüğü nasıl olur?

Yabancı şirket dar mükellef olduğu için Türkiye'de elde ettiği kazanç üzerinden vergilendirilecektir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 23. maddesine göre, yabancı ulaştırma kurumlarının vergiye matrah olacak kurum kazancı, hasılatla ortalama emsal oranının uygulanması suretiyle hesaplanmaktadır. Aynı maddede Türkiye'de ki yükleme limanlarından yabancı ülkelerdeki varış limanlarına kadar gerçekleşen deniz taşımacılığında, bilet bedeli ile birlikte alınan gider karşılıkları dahil olmak üzere yolcu, yük ve bagaj taşıma ücreti olarak her ne adla olursa olsun aldıkları yabancı ulaştırma kurumlarının, Türkiye'de elde edilmiş hasılatı sayılmaktadır. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 23. maddesinin (2) fıkrasına göre deniz taşımacılığında ortalama emsal oranı %15'dir.

Buna göre yurt dışındaki kurumun Türkiye'de gerçekleştirdiği taşıma faaliyetinde kurum vergisi matrahı olacak kazanç (400.000 TL x 0,15=) 60.000 TL olacaktır. Yabancı ulaştırma kurumun elde ettiği 60.000 TL kazanç üzerinden (60.000 x 0,20=) 12.000 TL kurumlar vergisi hesaplanması gerekmektedir.

Ayrıca Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesinin (6) fıkrasına göre; Yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısımdan ana merkeze aktardıkları tutar üzerinden, kurum bünyesinde %15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır. Buna göre yapılacak kurumlar vergisi stopaj tutarı (60.000 - 12.000=)48.000 TL matrah üzerinden 48.000 x 0,15=) 7.200 TL olacaktır.

Örnek: (X) Uluslararası Taşımacılık Ltd.Şti., 2015 yılında döviz karşılığı yapılan taşımacılıktan Türk Lirası cinsinden 10.000.000 hasılat elde etmiştir. Şirketin anılan yılda uluslararası taşımacılık faaliyeti ile ilgili Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/1'inci maddesi kapsamına giren 200.000 TL gideri bulunmaktadır. Bu giderlerin 110.000 TL'sinin belgesi temin edilememiştir. Bu durumda kurumlar vergisi ne kadar olacaktır? (Şirketin ilgili yılda başka gelir ve giderinin olmadığı varsayılacaktır)

- Elde Edilmiş Hasılat	:	10.000.000 TL
- Belgelendirilmiş Giderler	:	90.000 TL
- Belgelendirilememiş Giderler	:	110.000 TL
- Toplam Giderler	:	200.000 TL
- Belgesiz Giderlere Karşılık Olmak Üzere Ticari Kazançtan İndirilebilecek Götürü Gider Tutarı (10.000.000 x 0,005 =)	:	50.000 TL
- Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler (110.000 - 50.000 =)	:	60.000 TL
- Ticari Kazançtan İndirilecek Belgeli Giderler ile Götürü Olarak Hesaplanan Giderlerin Toplamı (90.000 + 50.000 =)	:	140.000 TL
- Kurumlar Vergisi Matrahı (10.000.000 - 140.000 =)	:	9.860.000 TL
- Ödenecek Kurumlar Vergisi (9.860.000 x 0,20 =)	:	1.972.000 TL

Not: Uluslararası taşımacılıkta götürü gider uygulamasından yararlanabilmek için taşımacılık hasılatının döviz olarak elde edilmiş olması gerekmektedir. Uluslararası taşımacılığın Türk Lirası karşılığı yapılması durumunda taşımacının bu hasılatı dolayısıyla götürü gider uygulamasından yararlanması mümkün değildir.

Örnek: (X) Uluslararası taşımacılık Ltd.Şti. 2015 yılında döviz karşılığı yapılan uluslararası taşımacılık faaliyetinden 20.000.000 Dolar hasılat elde etmiştir. Şirketin anılan yılda yurtdışı taşımacılık faaliyeti ile ilgili 80.000 Dolar yurt dışı gideri bulunmaktadır. Bu giderlerin 60.000 Dolarlık kısmı için belge temin edilememiştir. Bu durumda ticari kazançtan indirilebilecek götürü gider tutarı ne kadar olacaktır? (bütün dönemlerde 1 \$ = 1 TL varsayılırsa)

A. Belgelendirilmiş Giderler	20.000 \$
B. Belgelendirilmemiş Giderler	60.000 \$
C. Toplam Giderler	80.000 \$
D. Belgesiz Giderlere karşılık olmak üzere ticari kazançtan indirilebilecek götürü gider tutarı (20.000.000*0,005)	100.000 \$
E. Ticari Kazançtan indirilecek belgeli giderler ile götürü olarak hesaplanan giderlerin toplamı (A+D)	120.000 \$

Bu işlemler sonucunda belgesiz giderlere karşılık olmak üzere ticari kazançtan indirilebilecek götürü gider tutarı (100.000 \$), belgelendirilmemiş giderler toplamından (60.000 \$) fazla olduğu için, indirim konusu yapılacak gider toplamı (20.000 \$ + 60.000 \$=) 80.000 \$ olacaktır.

5-SONUÇ

Uluslararası taşımacılık faaliyetinde bulunan kurumların elde etmiş oldukları kazançların kurumlar vergisi açısından değerlendirilmesinde, kazancı elde eden kurumun tam mükellef veya dar mükellef olmamasına göre farklılık arz edecektir. Uluslararası taşımacılık faaliyetinde bulunan tam mükellef kurumlar, bu faaliyetleri dolayısıyla yurt içinde veya yurt dışında elde etmiş oldukları gelirim tamamı üzerinden, genel hükümlere göre vergilendirilir.

Yurt dışında yapılan taşımacılıkta Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/1. maddesi ve 194 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği uyarınca, yurt dışı taşımacılıkta belgelendirilemeyen giderlere karşılık, yurt dışında döviz olarak elde edilen hasılatın binde beşi kadarı götürü gider olarak indirim konusu yapılabilir.

Dar mükellef kurumların, uluslararası taşımacılık faaliyetinde sadece Türkiye'de elde etmiş oldukları gelirleri üzerinden kurumlar vergisi hesaplanır. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 22'nci maddesinin (1) fıkrasında dar mükellef kurumların işyeri veya daimî temsilci vasıtasıyla elde edilen kazançlarının tespitinde, aksi belirtilmediği takdirde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümlerin uygulanacağı belirtilmiştir. Ancak anılan Kanun'un 23'üncü maddesinde dar mükellef yabancı ulaştırma kurumlarının vergiye tabi matrah olacak kurum kazancı hasılatına ortalama emsal oranlarının uygulanması suretiyle hesaplanacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla Türkiye'de işyeri veya daimi temsilci bulunduran yabancı ulaştırma kurumları, tam mükellef kurumların tabi olduğu verilendirme esasları çerçevesinde yıllık kurumlar vergisi beyannamesi vermekte ve Türkiye'de sağladıkları hasılatına ortalama emsal oranlarını uygulamak suretiyle ulaştıkları kurumlar vergisi matrahı üzerinden vergilendirilmektedirler.

KAYNAKÇA

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- ATEŞ K. "Uluslararası taşımacılık faaliyetinden elde edilen kazançların vergilendirilmesi", http://www.muhasibetr.com/sorucevap/haber_oku.php?haber_id=1869 , Erişim Tarihi: 20 Şubat 2016
- AYDIN, E. (2015), "Kurumlar Vergisi Bakımından Yabancı Ulaştırma Kurumlarında Vergilendirme Sorunları", Marmara Üniversitesi İ.İ.B. Dergisi, Cilt XXXVII, Sayı I, s. 74,75.
- BAŞAK, L. (2007), "Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlar ve Vergilendirme", C.1, Yaklaşım, Ankara
- KAYA, O. (2003), "Logistics Approach in EU and Turkey", Bahçeşehir Üniversitesi, Lojistik Demegi ve Robert Morris Üniversitesi tarafından 30 Haziran-01 Temmuz 2003 tarihleri arasında İstanbul'da gerçekleştirilen Uluslararası Lojistik Kongresi tebliği
- ŞENSES, N. (2014), "Yabancı Ulaştırma Kurumlarında Kurum Kazancının Tespiti", Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı 130, Ekim 2014, s.175
- UYSAL, A. ve EROĞLU, N. (2008), Açıklamalı ve Örnekli Kurumlar Vergisi Kanunu, 2. Baskı, Ankara