

KURUMLAR VERGİSİ BAKIMINDAN YABANCI ULAŞTIRMA KURUMLARINDA VERGİLENDİRME SORUNLARI

Erkan AYDIN*

Özet

Yabancı ulaştırma kurumlarının kurumlar vergisine tabi kazancı, KVK m.23'e göre hasıllata ortalama emsal oranlarının uygulanması suretiyle hesaplanır. Ortalama emsal oranları, kara taşımacılığında % 12, deniz taşımacılığında % 15, hava taşımacılığında % 5 olarak uygulanır. Yabancı ulaştırma kurumları VUK m.207'ye göre hasılat defteri tutmak zorundadırlar. KVK m.23'e göre hasılat, kara ulaştırmalarında Türkiye sınırları dahilinde gerçekleştirilen faaliyetlerden sağlanan kazançlardan, deniz ve hava ulaştırmalarında ise kalkış noktası olarak Türkiye'deki liman ve hava-limanlarının kullanıldığı ulaştırma işlerinden sağlanan kazançlardan oluşur. Ayrıca Türkiye dışındaki taşıma faaliyetleri için diğer kurumlar adına Türkiye'de satılan yolcu ve bagaj biletleri ile yapılan navlun sözleşmelerinden sağlanan komisyon ve ücretlerin hasıllata dahil edilmesi gerekir. Türkiye'de işyeri veya daimi temsilci bulundurmak suretiyle ulaştırma faaliyeti yürüten yabancı ulaştırma kurumları bu kazanç-larını yıllık beyanname ile beyan etmek zorundadırlar.

***Anahtar Kelimeler:** Kurumlar vergisi, yabancı ulaştırma kurumları, hasılat tespiti, hasılat defteri, vergi kesintisi.*

***JEL Sınıflaması:** H25, K34, R49.*

ISSUES ON THE TAXATION OF FOREIGN TRANSPORTATION CORPORATIONS WITHIN THE FRAMEWORK OF CORPORATE TAX

Abstract

The taxable income of foreign transportation corporations is calculated by the application of the average equal rates to the revenue in accordance with the article 23 of the Corporate Tax Code. The average equal rates to be applied are 12% for land

* Doç. Dr., Marmara Üniversitesi İktisat Fakültesi, Maliye Bölümü, Mali Hukuk Anabilim Dalı

transportation, 15% for marine transportation and 5% for air transportation. Foreign transportation corporations are to keep the revenue ledger as per the article 207 of the Tax Procedure Code. According to the article 23 of the Corporate Tax Code, the revenue of foreign transportation corporations consists of the income derived from land transportations within Turkey and in marine and air transportations when the departure port is located within Turkey. Furthermore, the commissions and fees that are earned through the sale of passenger tickets and freight contracts on account of the other corporations for their transportation activities outside Turkey should also be added to the revenue. Active foreign transportation corporations that have business premises or agents in Turkey are obliged to complete a tax return for their income.

Keywords: Corporate tax, foreign transportation corporations, determination of revenue, revenue ledger, tax withholding.

JEL Classification: H25, K34, R49.

1. Giriş

Günümüz dünyasında sınır aşan ekonomik ilişkilerin giderek yoğunlaşması, gerek ekonomik faaliyetlerin vergilendirme bakımından kavranmasında, gerekse ülkelerin vergilendirme yetkilerini kullanmalarında önemli zorlukları beraberinde getirmektedir. Aynı vergi konusu üzerinde vergilendirme yetkisinin birden fazla ülke tarafından kullanılmasının doğurduğu sonuç çifte vergilendirme olmaktadır. Ülkeler çifte vergilendirme sorununu ikili ya da çok taraflı uluslararası anlaşmalar yaparak veya kendi mevzuatlarını düzenleyerek çözüme yoluna gitmektedirler. Ülkemizde de yabancı ulaştırma kurumlarının vergilendirilmesine ilişkin yasal düzenlemelerin bu çerçevede değerlendirilmesi gerekir.

Nitekim ülkemizde, yabancı ulaştırma kurumları vergilendirme bakımından her zaman farklılık arz eden bir konuma sahip olmuşlardır¹. Bunun temel nedeni yabancı ulaştırma kurumlarının genellikle sınır aşan taşımacılık faaliyetinde bulunmaları ve bu faaliyetlerinden doğan kazancın Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilciliğe atfedilecek kısmının belirlenmesinin zorluğudur². 5422 sayılı "eski" Kurumlar Vergisi Kanunu³ m.18 ve m.19'da yer alan vergilendirme esaslarına, 5520 sayılı "yeni" Kurumlar Vergisi Kanunu'nda⁴ (KVK) m.23'te yer verilmiştir. Yasal düzenleme ile yabancı ulaştırma kurumlarının vergilendirme rejiminin genel esaslardan farklı kılınmasının temel nedeni bu kurumların gelirlerinin kavranmasında yaşanan zorlukların yanında uluslararası çifte vergilendirme sorunlarıdır.

¹ Selahattin Tuncer, **Vergi Uygulamaları**, Okan Yay., İstanbul, 1984, s.299

² Ömer Başar, "Yabancı Ulaştırma Kurumlarında Temettü Tevkifatı", **Vergi Sorunları Dergisi**, S.287, Ağustos, 2012, s.154

³ 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 10.06.1949 tarih ve 7229 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁴ 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Bu çalışmada yabancı ulaştırma kurumlarının vergilendirilme esasları ve uygulamada ortaya çıkan sorunlar 5520 sayılı KVK hükümleri başta olmak üzere, idari düzenlemeler ve yargı kararları çerçevesinde ele alınacaktır.

2. Dar Mükellef Kurumların Vergilendirilmesinde Genel İlkeler

KVK m.3/(2)'ye göre kurumlardan, “kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye’de bulunmayanlar” dar mükellef olarak kabul edilirler ve bu kurumlar “sadece Türkiye’de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilirler”. Kanuni merkez, KVK m.3/(5)'te “vergiye tabi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen” merkez olarak tanımlanırken, iş merkezi m.3/(6)'da “iş bakımından işlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği” merkez şeklinde ifade edilmiştir.

Öte yandan dar mükellef kurumların Türkiye’de gelir elde etmeleri belirli koşullara bağlanmıştır. Nitekim KVK m.3/(3)'e göre dar mükellefiyette kurum kazancı, aşağıdaki kazanç ve iratlardan oluşmaktadır:

- i. Vergi Usul Kanunu⁵ (VUK) hükümlerine uygun Türkiye’de işyeri olan veya daimi temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu iş yerlerinde veya bu daimi temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticari kazançlar⁶,
- ii. Türkiye’de bulunan zirai işletmeden elde edilen kazançlar,
- iii. Türkiye’de elde edilen serbest meslek kazançları,
- iv. Taşınır ve taşınmazlar ile hakların Türkiye’de kiralanmasından elde edilen iratlar,
- v. Türkiye’de elde edilen menkul sermaye iratları,
- vi. Türkiye’de elde edilen diğer kazanç ve iratlar.

Görüldüğü üzere KVK m.3/(3) dar mükelleflerin Türkiye’de ticari kazanç elde etmelerini işyeri veya daimi temsilci bulundurmalarına bağlı kılmıştır. İşyeri kavramı VUK’ta tanımlanmıştır. VUK m.156’ya göre “ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette işyeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane, şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yer” işyeridir⁷. Daimi temsilci ise GVK’da tanımlanmıştır. GVK m.8’e göre “ticari mümessiller, tüccar vekilleri ve memurları” ile “Ticaret Kanununun hüküm-

⁵ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 10.01.1961 tarih ve 10703-10705 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

⁶ KVK m.3/(3)-a’da yer alan parantez içi hükme göre “kurumların ihraç edilmek üzere Türkiye’de satın aldıkları malları Türkiye’de satmaksızın yabancı ülkelere göndermelerinden doğan kazançlar, Türkiye’de elde edilmiş sayılmaz.”

⁷ Ayrıntılı bilgi için bkz. Esra Ekmekçi, **Kurumlar Vergisinde Dar Yükümlülük**, Kazancı Yay., İstanbul, 1994, s.30 vd.

lerine göre acente durumunda bulunanlar”, “temsil edilene ait reklam giderleri hariç olmak üzere giderleri devamlı olarak kısmen veya tamamen temsil edilen tarafından ödenenler” ve “mağaza veya depolarında temsil edilen hesabına konsinyasyon suretiyle satmak üzere devamlı olarak mal bulunduranlar”, başka bir koşul aranmaksızın temsil edilenin daimi temsilcisi sayılırlar⁸.

KVK m.3/(4)'e göre yukarıda belirtilen kazanç veya iratların Türkiye'de elde edilmesi ve Türkiye'de daimi temsilci bulundurulması konularında Gelir Vergisi Kanunu'nun⁹ (GVK) ilgili hükümleri uygulanır. Diğer bir ifade ile KVK m.3'te yer alan düzenlemeye koşut olarak GVK m.7 hükmünde dar mükellefiyette kazancın Türkiye'de elde edilmesi “ticari kazançlarda kazanç sahibinin Türkiye'de işyerinin olması veya daimi temsilci bulundurması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla sağlanması” koşuluna bağlanmıştır.

Ayrıca safi kurum kazancının tespiti bakımından KVK m.3 ve GVK m.7 hükümlerine koşut bir düzenleme olan KVK m.22/(1)'de “dar mükellef kurumların işyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde edilen kazançlarının tespitinde, aksi belirtilmediği takdirde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanır” hükmüne yer verilmiştir. KVK m.22/(2)'de ise “dar mükellefiyete tabi kurumların ticari veya zirai kazançlar dışında kalan kazanç ve iratları hakkında”, GVK'nın bu kazanç ve iratların tespitine ilişkin hükümlerinin uygulanacağı, ancak “bu kazanç ve iratların Türkiye'de yapılmakta olan ticari veya zirai faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde” tam mükelleflerin kurum kazançları için geçerli olan hükümlere göre tespit edileceği hükme bağlanmıştır¹⁰.

Yabancı ulaştırma kurumlarının, niteliği itibarıyla ticari faaliyet olarak kabul edilen ulaştırma işlerinden, GVK'nın ve KVK'nın yukarıda anılan hükümleri çerçevesinde Türkiye'de ticari kazanç elde etmeleri için bu faaliyetlerini işyeri açmak veya daimi temsilci bulundurmak suretiyle yapmaları gerekmektedir¹¹. Ancak dar mükellef ulaştırma kurumlarının Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcilerinin bulunmaması Türkiye'de yapılan ulaştırma işlerinden gelir elde etmelerine engel teşkil etmemektedir. Bu kazançların GVK m.7 hükümleri çerçevesinde arazi kazanç olarak nitelendirilmesi gerekmektedir¹². Ancak bu kazançlar arazi kazanç niteliğinde olsa dahi, KVK

⁸ Ayrıca bkz. Ekmekçi, **a.g.k.**, s.37 vd.

⁹ 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 06.01.1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁰ Bu konuda ayrıca bkz. Yılmaz Özbacı, **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Özbacı-Oluş Mali Hukuk Bürosu Yay., Ankara, 2012, s.601 vd.

¹¹ Ali Uysal- Nurettin Eroğlu, **Açıklamalı ve Örnekli Kurumlar Vergisi Kanunu**, 2.Baskı, Ankara, 2008, s.885; Konuya ilişkin bir görüşe göre uluslararası düzlemde yürütülen taşımacılık faaliyetinin teknik özellikleri nedeniyle bu faaliyeti Türkiye'de icra edecek olan yabancı ulaştırma kurumlarının işyeri ya da daimi temsilci bulundurmaları gerekli olup irtibat bürosu faaliyetin yürütülmesi için yeterli değildir. (Levent Başak, “Yabancı Ulaştırma Kurumları Türkiye'de Belirli Faaliyetler İcra Etmek Üzere İrtibat Bürosu Açabilir mi?”, **Vergisi ve Muhasebeciyle Diyalog**, S.257, Eylül, 2009, s.16 vd.

¹² Nevzat Şenses, “Yabancı Ulaştırma Kurumlarında Kurum Kazancının Tespiti”, **Lebib Yalın Mevzuat Dergisi**, S.130, Ekim 2014, s.175; Ayrıca bkz. Ekmekçi, **a.g.k.**, s.95

m.23 hükmü gereğince yabancı ulaştırma kurumlarınca sağlanan ticari kazançlara ilişkin esaslar dahilinde vergilendirilmeleri gerekmektedir.

3. Dar Mükellef Yabancı Ulaştırma Kurumu Kavramı

Yukarıda ifade edildiği üzere ulaştırma işleri, ticari faaliyet kapsamında olduğundan, tam mükelleflerce yürütülmesi halinde bir işyerine bağlı olarak, dar mükellefler tarafından yürütülmesi halinde ise işyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla yapılması zorunlu işlerdir. Her ne kadar “dar mükellef” ve “yabancı” kavramları vergi mevzuatı açısından aynı anlamı taşımıyor olsa da KVK m.23 düzenlemesi bakımından aynı anlamda kullanıldığı düşünülebilir¹³.

Bir kurumun yabancı ulaştırma kurumu olarak nitelendirilebilmesi için, öncelikle kanuni ve iş merkezinin her ikisinin de yurtdışında olması gerekmektedir. Dolayısıyla sermayesi gelir vergisi veya kurumlar vergisi bakımından dar mükellef gerçek kişi ya da kurumlara ait olan kurumlarca yürütülen ulaştırma işleri Türkiye ile yabancı ülkeler arasında cereyan etse dahi, kanuni veya iş merkezi Türkiye’de bulunan bu kurumlar KVK m.23 kapsamında yabancı ulaştırma kurumu olarak sayılmamalıdır. Ulaştırma faaliyetinin Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılması gereği bir başka koşul olarak karşımıza çıkmaktadır. Dolayısıyla sadece Türkiye sınırları dahilinde yürütülen ulaştırma faaliyeti, dar mükellef kurumlarca yürütülse dahi bu faaliyetlerden sağlanan kazancın KVK m.23 kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Bu itibarla yabancı ulaştırma kurumunu kanuni ve iş merkezinden her ikisi de yurtdışında bulunan ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında ulaştırma faaliyeti yürüten kurum olarak tanımlamak mümkündür.

4. Yabancı Ulaştırma Kurumlarında Hasılatın Tespiti

Daha önce de belirtildiği üzere KVK m.22/(1)hükmü gereğince dar mükellef kurumların işyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde edilen kazançlarının tespitinde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanır. Ancak dar mükellef yabancı ulaştırma kurumları ulaştırma faaliyetlerini bütünüyle Türkiye sınırları dahilinde yürütebilecekleri gibi, Türkiye ile diğer ülkeler arasında da yapabilirler. Yabancı ulaştırma kurumlarının taşıma işlerinde kalkış ve varış noktalarının Türkiye sınırları içinde bulunması halinde kurum kazancının tespiti genel hükümlere tabi olduğundan özellik arz eden bir durum ortaya çıkmayacaktır¹⁴.

Öte yandan kalkış ve varış noktalarının birinin Türkiye’de diğerinin yurt dışında olması ya da her ikisinin yurtdışında bulunması, bununla birlikte ulaştırma faaliyetinin bir bölümünün Türkiye sınırları dahilinde icra edilmesi halinde, kazancın Türkiye’de elde edilmiş kısmının tespiti özellik arz edecektir. Dar mükellef ulaştırma kurumunun merkezini yurtdışında olmasından dolayı sağlanan kazancın faaliyet gösterilen ülkelere isabet eden kısmının tespiti için bir ölçü belirlenmesi zorluklar

¹³ Levent Başak, **Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlar ve Vergilendirme**, C.1, Yaklaşım Yay., Ankara, 2007, s.691

¹⁴ Özbalcı, **a.g.k.**, s.616

taşımaktadır¹⁵. Zira böyle bir yöntemin uygulanması için öncelikle her bir taşımacılık faaliyeti için ayrıntılı hesaplamalar yapılması ve ilgili ülkeler arasında mutabakatın sağlanması gerekmektedir¹⁶. Ayrıca indirim konusu yapılacak giderlerin tespiti, belgelendirilmesi ve hesaplanması da karmaşık bir kayıt sistemi oluşturulmasını zorunlu kılmaktadır.

Nitekim bu zorluklar nedeniyle yabancı ulaştırma kurumlarının Türkiye’deki faaliyetlerinden sağladıkları hasılatın safi kazanç olarak vergiye tabi tutulacak kısmının tespitinde KVK m.23 hükmünde düzenlenen ortalama emsal oranları kullanılmaktadır¹⁷. Ancak öncelikli olarak yabancı ulaştırma kurumlarının yürüttükleri faaliyete ilişkin hasılatın, kara, hava ve deniz ulaştırmaları faaliyetlerinin hangi unsurlarından oluşacağını belirlenmesi gerekmektedir¹⁸.

4.1. Kara Yolu Ulaştırma İşlerinde Hasılat

Türkiye’de işyeri ya da daimi temsilci buldurmak suretiyle devamlı olarak ticari faaliyette bulunan veya arızı ticari faaliyet yürütmüş olan dar mükellef yabancı ulaştırma kurumlarının, Türkiye’de elde edilmiş sayılan hasılatlarını oluşturan unsurlar KVK m.23/(3)’te belirlenmiştir. Yasal düzenlemede dikkati çeken husus “elde edilmiş sayılan hasılat” ifadesidir. Yabancı ulaştırma kurumlarının faaliyetlerinin niteliği gereğince, hasılatlarının doğrudan Türkiye’de elde edilmiş kısmının tam olarak belirlenmesinin mümkün olmaması nedeniyle, KVK m.23/(3)’te ifade edilen unsurların Türkiye’de “elde edilmiş sayılacağı” hükme bağlanmıştır¹⁹.

KVK m.23/(3)-a hükmüne göre, “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” Türkiye’de elde edilmiş hasılat sayılır.

¹⁵ Özbalcı, **a.g.k.**, s.615; Gürol Ürel, **Güncel Kurumlar Vergisi Kanunu Uygulaması**, Maliye ve Hukuk Yay., Ankara, 2009, s.891; Uysal-Eroğlu, **a.g.k.**, s.885; Erdoğan Öner, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 3.Baskı, Seçkin Yay., Ankara, 2012, s.414; Ahmet Ulvi Coşkun- İlyas Özel, “Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından Dar Mükellef Yabancı Ulaştırma Kurumları ve Vergilendirme Esasları”, **Vergi Dünyası**, S.380, Nisan, 2013, s.156; Cem Tekin- Emre Kartaloğlu, **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, 2.Baskı, Denetim Türkiye Yay., İstanbul, 2010, s.872.

¹⁶ Erdoğan Öcal, “Yabancı Ulaştırma Kurumlarının Vergilendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S.261, Haziran, 2010, s.19.

¹⁷ Bu konuda ayrıca bkz. İrfan Vural, **Yorum ve Açıklamalarla Kurumlar Vergisi Kanunu**, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yay., İstanbul, 2009, s.941 vd.

¹⁸ GVK m.45’te “dar mükellefiyete tabi olanların Türkiye ile yabancı memleketler arasında yaptıkları ulaştırma işlerinde elde ettikleri kazançlar, kurumlar vergisine tabi yabancı ulaştırma kurumlarının kazançlarının tayinine ait esaslara göre tespit olunur” hükmü ile dar mükellef olup ulaştırma işleri yürüten gelir vergisi mükellefleri açısından KVK m.23’te belirtilen esaslara göre matrahlarının tespit edileceği hükme bağlanmıştır.

¹⁹ Ersin Kaplan, “Yabancı Ulaştırma İşlerinde Vergilendirme”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S.126, Haziran, 2014, s.62.

Öncelikli olarak yabancı ulaştırma kurumları tarafından yapılan ulaştırma işinin KVK m.23 kapsamında değerlendirilmesi için, kalkış ve varış noktalarından birinin Türkiye’de olması ya da kalkış ve varış noktalarından her ikisinin de yabancı ülkede bulunması diğer bir ifade ile transit taşımacılık faaliyeti olması durumunda faaliyetin bir kısmının Türkiye sınırları dahilinde gerçekleşmiş olması gerekmektedir²⁰. Diğer bir ifade ile kalkış veya varış noktalarının her ikisini de Türkiye’de olmasının bir önemi bulunmamakta, ulaşımın bir kısmının Türkiye sınırları dahilinde yapılmış olması hasılatın Türkiye’de elde edilmiş sayılması için yeterli kabul edilmektedir²¹. Bu bakımdan Türkiye’de işyeri ya da daimi temsilci bulundursalar dahi yabancı ulaştırma kurumlarının Türkiye dışında cereyan eden kara ulaştırma işlerinden sağladıkları kazançların Türkiye’de elde edilmiş hasıllata dahil edilmesi söz konusu değildir.

KVK m.23/(3)-a hükmü gereğince kara yolu taşımacılığında hasılat tespiti bakımından faaliyetin ‘‘Türkiye sınırları içinde gerçekleşen’’ kısmı dikkate alınacaktır. Bu itibarla yürütülen faaliyet kapsamında ‘‘yolcu, yük ve bagaj taşıma creti’’ olarak alınan tutarların ulaştırma faaliyetinin Türkiye sınırları dahilindeki mesafeye isabet eden kısmı Türkiye’de elde edilmiş hasılat olarak dikkate alınacaktır²². Ayrıca yapılan taşıma faaliyeti karşılığında, yolcu, yük ve bagaj bedeli dışında, her ne ad altında olursa olsun kabul edilen diğer demeler ve gider karşılıkları da hasıllata dahil edilmelidir²³.

Dar mükellef yabancı ulaştırma kurumlarının karayolu ulaştırma işlerinden sağladıkları hasılatın tespitinde dikkate alınacak husus faaliyetin bir kısmının Türkiye sınırları dahilinde yapılmış olmasıdır. Dolayısıyla taşıma bedelinin Türkiye’de veya yurtdışında alınmış olması önem taşımamaktadır.

4.2. Deniz ve Hava Yolu Ulaştırma İşlerinde Hasılat

KVK m.23/(3)-b hükmüne göre yabancı ulaştırma kurumlarının, ‘‘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 creti olarak her ne adla olursa olsun aldıkları tutarlar’’ Türkiye’de elde edilmiş hasılat sayılır.

Yasal düzenleme ile deniz ve hava ulaştırmalarında hasılat tespitinde kara ulaştırmalarından farklı bir esas belirlendiği görülmektedir. Zira kara ulaştırmalarında hasılatın Türkiye’de elde edilmiş sayılması için kalkış veya varış noktalarından birinin Türkiye içinde bulunması, kalkış veya varış noktalarından her ikisinin yurt-

²⁰ Uysal-Eroğlu, **a.g.k.**, s.886.

²¹ zbalcı, **a.g.k.**, s.616; İlyas Emre Yayla, ‘‘Yabancı Ulaştırma Kurumları ve Kurumlar Vergisi Kanunu Karşısındaki Konumu’’, **Vergi Dünyası**, S.341, Ocak, 2010, s.149.

²² zbalcı, **a.g.k.**, s. 616; Uysal-Eroğlu, **a.g.k.**, s.886; cal, **a.g.m.**, s.20.

²³ Bu kapsamda bilet bedeli, yatak, yemek bedeli adı altında alınan demeler, ayrıca haberleşme, hamaliye, vize creti ve benzeri adlar altında alınan gider karşılıkları da taşıma faaliyeti karşılığında sağlanan hasıllata dahil edilmelidir. (Ayrıca bkz. Uysal-Eroğlu, **a.g.k.**, s.887).

dışında bulunması halinde de ulaştırma faaliyetinin bir kısmının Türkiye üzerinden yapılmış olması gereklidir. Ancak deniz ve hava ulaştırmalarında hasılatın Türkiye’de elde edilmiş sayılması için kalkış noktasının Türkiye’de bulunması gerekmektedir. Nitekim KVK m.23/(3)-b hükmünde “Türkiye’deki yükleme limanlarından yabancı ülke limanlarına” kadar gerçekleşen deniz ve hava taşımacılığı karşılığında sağlanan hasılatın Türkiye’de elde edilmiş sayılacağı ifade edilmiştir.

Ayrıca kalkış limanı Türkiye’de bulunmak kaydıyla diğer bir kurumun gemisine aktarma yapmak üzere yabancı limana kadar gerçekleştirilen deniz ve hava taşımacılığından sağlanan hasılat da Türkiye’de elde edilmiş sayılmaktadır. Aktarma yapılmak üzere varılan liman veya havalimanındaki aktarma işlemi taşıma işini yapan kuruma ait bir gemiye ya da uçağa yapılıyor ise aktarma işleminden sonra varılan liman ya da havalimanı varış noktası olarak kabul edilmeli ve bu noktaya kadar gerçekleşen taşıma faaliyetinin tüm hasılatı Türkiye’de elde edilmiş sayılmalıdır²⁴. Ancak aktarma limanı veya havalimanında aktarma işlemi Türkiye’de kalkan gemi ya da uçağın ait olduğu kurumdan başka bir kurumun gemi ya da uçağına yapılırsa bu durumda varış noktası aktarmanın yapıldığı yer olacağından sadece Türkiye ile aktarma noktası arasındaki ulaştırma faaliyetinin karşılığı olan hasılat Türkiye’de elde edilmiş sayılacaktır²⁵.

Buna karşın kalkış noktasının yurtdışında, varış noktasının Türkiye’de bulunduğu hallerde yabancı ulaştırma kurumlarınca sağlanan bedel Türkiye’de elde edilen hasılat olarak kabul edilmez ve vergilendirilmez. Esasında varış limanının Türkiye’de bulunduğu deniz ve hava ulaştırmalarında da faaliyetin bir kısmı Türkiye’de icra edilmiş olmaktadır. Buna rağmen yasal düzenleme gereğince bu tür durumlarda faaliyetin Türkiye’de yürütülen kısmından sağlanan kazancın vergilendirilmesi yoluna gidilmez.

Ancak kalkış noktasının Türkiye’de ve varış noktası yurtdışında bulunduğu deniz ve hava ulaştırma faaliyetlerinin bir kısmı yurtdışında gerçekleşmesine rağmen bütün kazanç Türkiye’de vergilendirilmekte, diğer bir ifade ile faaliyetin yurt dışında icra edilen kısmına isabet eden hasılat, Türkiye’de elde edilmiş sayılmaktadır²⁶. Böylece kalkış noktası yurt dışında olmakla birlikte bir kısmı Türkiye’de icra edilmiş olan deniz ve hava ulaştırmaları için vergilendirilmeyen hasılat kısmı telafi edilmiş sayılmaktadır.

Yabancı ulaştırma kurumlarının Türkiye sınırları içinde yaptıkları, diğer bir ifade ile kalkış ve varış noktaları Türkiye içinde bulunan taşımacılık faaliyetinden sağladıkları kazançların genel hükümler çerçevesinde Türkiye’de vergilendirilmesi

²⁴ Ayrıca bkz. Coşkun-Özel, **a.g.m.**, s.158.

²⁵ Örneğin; Paris merkezli bir havayolu ulaştırma kurumunun Türkiye’deki acentesi vasıtasıyla bilet satmak suretiyle İstanbul’dan Paris aktarmalı Montreal uçuşu için bilet satması, durumunda; Paris’te aktarma yapılan uçağı aynı havayolu şirketinin uçağı olması halinde İstanbul’dan Montreal’e kadar olan uçuşun tamamının hasılatı Türkiye’de elde edilmiş sayılır. Paris’te bir başka havayolu şirketine ait uçağı aktarma yapılması halinde ise uçuşun sadece İstanbul’dan Paris’e kadar olan kısmına isabet eden hasılat Türkiye’de elde edilmiş sayılır. (Bu konuda bir başka örnek için bkz. Uysal-Eroğlu, **a.g.k.**, s.888).

²⁶ Bu konuda ayrıca bkz. Özbacı, **a.g.k.**, s.617.

gerekmektedir. Konuya ilişkin bir özalgede KVK m.23'te düzenlenen özel vergileme rejiminin "yabancı ulaştırma kurumlarının sadece Türkiye ile yabancı ülkeler arasında gerçekleştirdikleri taşımacılık faaliyetlerini" kapsadığı belirtilmiş, "faaliyetin Türkiye içinde başlayıp biten bir taşımacılık faaliyeti olması halinde" ise genel hükümler çerçevesinde sadece Türkiye'de vergilendirileceği ve dolayısıyla, "yabancı deniz ulaştırma kurumları tarafından deniz taşımacılığı hariç olmak üzere Türkiye içinde gerek yükleme limanına kadar sunulan taşıma hizmeti gerekse söz konusu deniz taşıma işinden bağımsız olarak sunulabilen yükleme ve tahliye gibi hizmetlerin" KVK m.23 kapsamında değerlendirilemeyeceği ve bu faaliyetlere ait hasılatın ayrı olarak tespit edilmesi ve genel hükümler çerçevesinde kurumlar vergisine tabi tutulması gerektiği ifade edilmiřtir²⁷.

Bunun yanında Danıştay bir kararında yabancı havayolu şirketi tarafından bilet bedeli ile birlikte tahsil edilen havalimanına yolcu taşıma servisi ücretinin yabancı ulaştırma kurumunun Türkiye'de elde ettiği hasılatı dahil edilmesi gerektiği yönünde karar vermiřtir²⁸. Dolayısıyla havalimanına yapılan yolcu servisi hizmetinin karayolu ile yapılmış olsa dahi havayolu taşımacılığı kapsamında bilet bedeline dahil olduğundan havayolu ulaştırma faaliyetinden doğan hasılat olarak kabul edilmiştir.

Öte yandan deniz ve hava taşıma yoluyla nakledilen ve anlaşma gereği Türkiye'deki belli yerlere teslim edilmesi gereken malların deniz ve hava limanlarında indirilerek kara yoluyla anlaşmayla belirlenen yerlere taşınması halinde elde edilen gelirin, deniz ve hava taşıma işlemlerinin bir parçası olup olmadığı hususu tartışmalara yol açmıştır. Danıştay konuya ilişkin bir kararında deniz yoluyla taşınan malların limanda indirilerek anlaşmayla belirlenen Türkiye'deki yerlere teslim edilmesi için yapılan kara taşımacılığından elde edilen gelirin Türkiye'de elde edilmiş sayılmayacağını, "yurtdışında başlayıp Türkiye içindeki bir noktada biten taşımacılık içinde yer alan kara taşımacılığının deniz taşımacılığının devamı, diğer bir ifadeyle deniz taşımacılığının içinde sayılacağından söz konusu taşımacılığın bir kısmının Türkiye'de gerçekleştirildiğinin" kabul edilemeyeceği yönünde hükme varmıřtır²⁹.

Deniz ve hava ulaştırmalarında da kara ulaştırmalarında olduğu gibi taşıma bedelinin Türkiye'de veya yurtdışında alınmış olması önem taşımamakta, tahsilatın Türkiye dışında yapılmasının Türkiye'de vergilendirilecek kısmın tespitine etkisi bulunmamaktadır.

²⁷ İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı, 03.04.2014 tarih ve 840981-125 [30-2013/2]-159 sayılı Özelge <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028&tip=7>, Erişim Tarihi (21.03.2015); Aynı yönde bir başka özelge için bkz. Mersin Vergi Dairesi Başkanlığı, 03.12.2013 tarih ve 18008620-125 [ÖZG-2013-7]-125 sayılı Özelge, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/uluslararası_mevzuat/OZEL_10053.htm, Erişim Tarihi (21.03.2015).

²⁸ Danıştay 4.Daire, E.2009/6552, K.2010/2783 sayılı Karar (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Vergi İhtilaflarında Örnek Danıştay Kararları**, C.1, İstanbul, 2014, s.448-451).

²⁹ Danıştay 4.Daire, E.1999/1433, K.2000/699 sayılı Karar (Birol Terlemez- Mustafa Bahattiyar, **Danıştay Dördüncü Daire Kararları**, Arthur Andersen Yay. İstanbul, 2001, s.263-264). Bu konuda ayrıca bkz. İrfan Çetin, "Yabancı Ulaştırma Kurumlarında Matrah ve Dönemsonu İşlemleri", **Vergi Dünyası**, S.292, Aralık, 2005, s.197.

Ayrıca yapılan taşıma faaliyeti karşılığında, yolcu, yük ve bagaj bedeli dışında, her ne ad altında olursa olsun kabul edilen diğer ödemeler ve gider karşılıkları hasıllata dahil edilmesi gereken unsurlar arasındadır.

4.3. Yurtdışında Yapılan Ulaştırma Faaliyetleri İçin Türkiye’de Elde Edilen Komisyonlar ve Ücretler

KVK m.23/(3)-c’ye göre dar mükellef yabancı taşıma kurumlarının “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” Türkiye’de elde edilmiş hasıllat kapsamında değerlendirilir.

KVK m.23/(3)-c hükmü çerçevesinde gerek kara gerekse deniz ve hava taşıma faaliyetlerinde, bütünüyle Türkiye dışında yürütülen taşıma işleri kapsamında Türkiye’de satılan yolcu ve bagaj biletleri ile Türkiye’de yapılan navlun sözleşmeleri nedeniyle alınan komisyon ve benzeri ücretler Türkiye’de elde edilmiş hasıllat sayılır³⁰. Zira bilet satışı veya navlun sözleşmesi yapılmasını taşıma faaliyetleri çerçevesinde değerlendirmek mümkün olsa da yapılan iş özünde acentecilik veya komisyonculuk olarak kabul edilmelidir³¹. Dolayısıyla elde edilen hasıllat bilet satışı veya navlun sözleşmesi yapılması karşılığında alınan komisyon ve ücretten oluşacaktır.

Söz konusu komisyonlar ile ücretlerden oluşan hasıllatın KVK m.23/(3)-c kapsamında değerlendirilmesi için öncelikli olarak yurtdışında yapılacak olan kara, deniz ve hava taşıma işlerine ait yolcu ve bagaj biletlerinin Türkiye’de satılması veya navlun sözleşmesinin Türkiye’de yapılmış olması gerekir³². İkinci olarak Türkiye’de satılan bilet bedeli veya navlun sözleşmesi tutarı Türkiye’de elde edilen hasıllata dahil edilmeyecek, sadece yapılan bu işler nedeniyle alınan komisyon ya da ücret kısmı hasıllata dahil edilecektir³³. Son olarak kalkış noktası yurtdışında varış noktası Türkiye’de bulunan deniz ve hava taşıma işlerine ait yolcu ve bagaj biletinin Türkiye’de satılması veya navlun sözleşmesinin Türkiye’de yapılması nedeniyle alınan komisyon ve ücretler Türkiye’de elde edilmiş hasıllat olarak kabul edilmelidir³⁴.

³⁰ Özbalcı, a.g.k., s.617

³¹ Uysal-Eroğlu, a.g.k., s.889; Yabancı kurumlarca yürütülen deniz taşıma faaliyetlerinde gemi acentelerinin vergi hukuk açısından niteliği hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Ali Çelikkaya, “Gemi Acentelerinin Vergi Hukuku Açısından Niteliği ve Vergi Mükellefiyetlerinin Kapsamı”, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, C.LXIV, S.1, 2006, s.11 vd.

³² Örneğin İzmir’den Valencia limanına İtalya merkezli bir deniz yolu şirketine ait gemi ile giden bir yolcunun, Valencia’dan Brüksel’e merkezi Belçika’da bulunan bir havayolu şirketine ait uçakla seyahat etmesi ve uçak biletini Türkiye’de satın alması halinde bileti satan yabancı taşıma kurumunun bu satış nedeniyle Belçika merkezli şirketin, İtalya merkezli şirketten alacağı satış komisyonu Türkiye’de elde edilmiş hasıllat sayılacaktır. (Bu konuda bir başka örnek için bkz. Uysal-Eroğlu, a.g.k., s.890)

³³ Uysal-Eroğlu, a.g.k., s.890

³⁴ Örneğin Hollanda merkezli bir havayolu şirketinin Türkiye’ye taşıdığı yolcu veya bagaj

5. Yabancı Ulaştırma Kurumlarında Hasılat Tespitinde Özellik Arz Eden Durumlar

Her ne kadar KVK m.23/(3)'te yabancı ulaştırma kurumların hasılatını oluşturan unsurlar belirlenmiş olsa da bazı gelir unsurlarının hasılatı dahil edilmeleri hususunda zaman zaman tartışmalar yaşanmaktadır. Bu kapsamda primaj ücretleri ve sürastarya ücretleri ile time-charter sözleşmelerinden sağlanan gelirlerin hasılatı dahil edilmesi hususları özellik arz eden durumlardandır.

5.1. Primaj Ücretleri

Navlun sözleşmesini düzenleyen Türk Ticaret Kanunu³⁵ (TTK) m.1138/(1)'e göre taşıyan, navlun karşılığında; “yolculuk çarteri sözleşmesinde eşyayı, geminin tamamını veya bir kısmını ya da belli bir yerini taşıtana tahsis ederek” veya “kırkambar sözleşmesinde ayırt edilmiş eşyayı” denizde taşımayı üstlenir.

Primaj ücreti ise, hızlandırma primi adı altında TTK m.1157/(1)'de düzenlenmiştir. Buna göre “yüklemenin, sözleşmede kararlaştırılan yükleme süresinden önce bitirilmesi halinde, taşıyanın, kullanılmayan süre için taşıtana bir para ödemesini öngören anlaşmalar geçerlidir. Bu paraya ilişkin sürenin hesaplanmasında, yükleme süresinin hesabına ilişkin kurallar uygulanır.” Diğer taraftan Gemi Acentelik Hizmetleri Ücret Tarifesine İlişkin Tebliğ³⁶ m.4'te yapılan tanımlamaya göre primaj ücreti, “çıkış limanında yüklemede gösterilen ihtimama karşılık, navluna ek olarak yük sahibi (navlun ödeyen) tarafından ödenen ücreti” ifade eder.

Primaj ücretinin vergilendirilmesi hususunda Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu bir kararında, primajın yabancı ulaştırma kurumlarının hasılatına dahil olması gerektiğini ifade etmiş, primajın acenteye ödenmesi halinde bu gelirin acentenin hasılatına dahil edilmesi gerektiği yönünde görüş beyan etmiştir³⁷. Primaj ücretinin acente ile yabancı ulaştırma kurumu arasındaki anlaşmaya göre yabancı ulaştırma kurumuna bırakılması halinde bu kurumun hasılatına dahil olmalıdır³⁸. Ancak primaj ücretinin, acentelere ödenmek üzere yabancı ulaştırma kurumlarına

biletinin yabancı bir ulaştırma kurumunun Türkiye'deki acentesi tarafından satılmış olması halinde, satışı yapan kurum tarafından alınmış olan komisyon veya ücretler Türkiye'de elde edilmiş hasılat olarak kabul edilir. (Bu konuda bir başka örnek için bkz. Uysal-Eroğlu, **a.g.k.**, s.890)

³⁵ 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, 14.02.2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³⁶ 10.03.2008 tarih ve 26812 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

³⁷ Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu, 20.12.1990 tarih ve 271 Yayın No'lu Karar (bkz. Maliye Hesap Uzmanları Kurulu, **Danışma Komisyonu Kararları**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yay., İstanbul, 2007, s.427-432); Bu konuda ayrıca bkz. Ali Çelikkaya, “Türk Vergi Hukuku Açısından Navlun Sözleşmelerinin Değerlendirilmesi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Y.2005, C.54, S.1, s.86

³⁸ Selçuk Yücel- Hayrettin Turan, **Dar Mükellef Kurumlar**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yay., İstanbul, 1999, s.154

aktarılması ve daha sonra da bu kurumlar tarafından acenteye ödenmesi durumunda yabancı ulaştırma kurumunun hasılatı ile ilişkilendirilmeyip acentenin geliri olarak kabul edilmesi gerekir³⁹.

Esasında sorun, KVK m.23 hükmü çerçevesindeki vergileme rejiminin yabancı ulaştırma kurumlarının vergiye tabi safi kazancın götürü olarak tespit edilmesi ve bu nedenle önemli bir kısmının gider olarak indirmelerine dayanması nedeniyle herhangi bir başka unsurun gider olarak indirmesine izin vermemesinden kaynaklanmaktadır. Bu bakımdan acenteye ödenmiş olan primaj ücretinin acentenin hasılatına dahil edilerek vergilendirilmesi çifte vergilendirmeye yol açan bir durum olarak görülmemelidir⁴⁰.

Danıştay, konuya ilişkin bir kararında “Türkiye’de yaptıkları navlun mukavelesi dolayısıyla kendilerine verilen ve deniz yolu ile yapılan yük taşımacılığı karşılığında navlun bedeli ile birlikte alınan bir ücret olması” ve “yabancı ulaştırma kurumlarının yolcu, yük ve bagaj ücreti olarak hangi isimle olursa olsun aldıkları paraların, Türkiye’de elde edilmiş sayılacağı” hükmünden dolayı, primaj ücretinin yabancı ulaştırma kurumunun elde ettiği bir gelir olup vergiye tabi olması gerektiği” yönünde karar vermiştir⁴¹. Buna karşın Danıştay daha önce verdiği bir başka kararında ise primaj ücretinin vergiye tabi olmadığına hükmetmiştir⁴². Sonuç itibarıyla primaj ücretinin öncelikle acentenin geliri olduğunu kabul etmek gerekir. Ancak acente tarafından primaj ücretini kısmen veya tamamen yabancı ulaştırma kurumuna ödenmesi halinde bu kısmın hasılatına dahil edilmesi gerekecektir⁴³.

5.2. Sürestarya Ücretleri

TTK m.1154/(1)’e göre “sözleşmede kararlaştırılmışta taşıyan, eşyanın yüklenilmesi için yükleme süresinden fazla beklemek zorundadır” ve “fazladan beklenen bu süreye sürastarya süresi denir” ve TTK m.1155/(1)’e göre “sürastarya süresi için taşıyana sürastarya parası ödenir”.

Sürastarya, taşıyandan kaynaklanmayan sebeplerden dolayı yükleme veya boşaltmanın belirlenen sürede tamamlanamaması halinde fazladan beklenen süreyi ifade eder. Fazladan beklenen süre için taşıyanın uğrayacağı zararları telafi etmek amacıyla taşıtan tarafından navluna ek olarak ödenen ücrete sürastarya ücreti denir.

Sürastaryanın en önemli özelliği navlun sözleşmesi uyarınca ve dolayısıyla gemi tahsisi karşılığında elde edilmesidir. Bir başka deyişle sürastarya da navlun gibi

³⁹ Mehmet Maç, **Kurumlar Vergisi**, 3.Baskı, Denet Yay., İstanbul, 1999, s.750; Yücel-Turan, **a.g.k.**, s.154

⁴⁰ Çelikkaya, **Türk Vergi...a.g.m.**, s.88

⁴¹ Danıştay 13.Daire, 09.03.1977 tarih ve E.1975/2799, K.1977/728 sayılı Karar (Bkz. Şükürü Kızılot, **Danıştay Kararları ve Özelgeler**, C.1, Yaklaşım Yay., Ankara, 1994, s.1506-1507)

⁴² Danıştay 4.Daire, 22.10.1970 tarih ve E.1968/6215, K.1970/5300 sayılı Karar (Bkz. Maç, **a.g.k.**, s.750)

⁴³ Aynı yönde bkz. Başak, **a.g.k.**, s.741; Ürel, **Kurumlar Vergisi...a.g.k.**, s.898

tamamen taşıma ile ilgili olarak elde edilen bir ücrettir⁴⁴. Bu itibarla taşıyanların fazladan beklenen süre için hak kazandıkları sürastarya ücretinin taşıma faaliyeti ile ilgili olmalarından dolayı yabancı ulaştırma kurumlarının hasılatına dahil edilmesi gerekmektedir⁴⁵.

Nitekim konuya ilişkin bir özalgede, Türkiye’de yükleme yapan yabancı deniz ulaştırma kurumlarının yabancı ölkelere yaptığı taşımacılık sırasında limanlarda mukavelede belirlenen süreden fazla bekletilmesi nedeniyle ödenen sürastarya ücretinin, yabancı ulaştırma kurumunun Türkiye’de elde ettiği navlun hasılatı olarak nitelendirilmesi gerektiği yönünde görüş beyan edilmiştir⁴⁶.

5.3. Time-Charter İşletmeciliğinden Elde Edilen Gelirler

1 Sıra No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nde⁴⁷ (KVGT), time-charter işletmeciliği, deniz taşımacılığında, zamana veya yüke bağılı olarak geminin tamamını veya bir kısmını taşıtana tahsis etmek suretiyle yük ve eşya taşıma taahhüt sözleşmeleri kapsamında yapılan gemi işletmeciliği faaliyeti olarak tanımlanmıştır.

Bu itibarla yabancı deniz ulaştırma kurumları tarafından time-charter işletmeciliği kapsamında elde ettikleri gelirlerin hasılatına dahil edilerek vergilendirilmesi gerekir. Nitekim konuya ilişkin bir özalgede “time-charter işletmeciliği faaliyeti kapsamında yabancı kurumların elde ettikleri kazanç; süreklilik arz etmesi durumunda ticari kazanç, arızı olması halinde de diğer kazanç ve irat olarak kabul edilmektedir” görüşüne yer verilmiştir⁴⁸. Dolayısıyla time-charter işletmeciliği kapsamında elde edilen gelirler yabancı ulaştırma kurumlarının hasılatına dahil edilecektir.

5.4. Kombine Bilet Satışından Sağlanan Gelirler

Genellikle gidiş ve dönüş şeklinde peşin ödenen bilet ücretlerini ifade etmek üzere kullanılan kombine biletle yolculuklarda, gidiş ve dönüş için başka türden ulaşım araçlarıyla seyahat edilmesi olanağının sağlanması ve gidiş ve dönüş bakımından kalkış ve varış noktalarının farklılaşması nedeniyle vergilendirme sorunları ortaya çıkmaktadır.

Bu durumda kara ulaştırmalarında hasılatın Türkiye içindeki ulaşımaya isabet eden kısmı esas alınacağından bilet ücretinin Türkiye sınırları dahilindeki kara ulaştırmasına ait olan kısmının hesaplanarak hasılatına dahil edilmesi gerekir. Deniz ve hava

⁴⁴ Çelikkaya, **Türk Vergi...a.g.m.**, s.84

⁴⁵ Ayrıca bkz. Başak, **a.g.k.**, s.723

⁴⁶ Maç, adı geçen özalgenin bir mükellefin, 15.03.1985 tarihli dilekçesine istinaden verildiğini belirtmekte, ancak özalgenin tarih ve sayısına ilişkin bir bilgiye yer vermemektedir. (Bkz. Maç, **a.g.k.**, s.751)

⁴⁷ 03.07.2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

⁴⁸ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 23.11.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01- KVK-30-2098 sayılı Özalgge, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028&tip=7>, Erişim Tarihi (15.03.2015)

taşımacılığında ise hasılatın Türkiye’de vergilendirilmesinde kalkış noktasının Türkiye olması gerektiği esasını dikkate alarak bilet ücretinin Türkiye’den kalkışla yapılan seyahate ait kısmının Türkiye’de elde edilmiş hasılat olarak kabul edilmesi gerekir⁴⁹.

Yabancı ulaştırma kurumunun Türkiye’deki şubesi veya acentesi tarafından Türkiye dışındaki ülkeler arasında yapılacak ulaştırma işleri için kombine bilet satması ve bunun karşılığında komisyon veya ücret elde etmesi halinde ise bunun KVK m.23/(3)-c çerçevesinde Türkiye’de elde edilen hasılatı dahil edilmesi gerekir⁵⁰.

6. Yabancı Ulaştırma Kurumlarında Hasılat Defteri

VUK m.207’de “yabancı nakliyat kurumları veya bunları Türkiye’de temsil eden şube veya acenteleri bir hasılat defteri tutmaya ve bu deftere Türkiye’de elde ettikleri hasılatı tarih sırasıyla ve müfredatlı olarak kaydetmeye mecburdurlar” hükmüne yer verilmiştir. Dolayısıyla dar mükellef yabancı ulaştırma kurumları hasılat defteri tutmak zorundadırlar⁵¹. VUK m.207 düzenlemesinin devamında “hasılat defteri tutan yabancı nakliyat kurumları bu işleri için ayrıca muhasebe defteri tutmaya mecbur değildirler” hükmüne yer verilerek yabancı ulaştırma kurumlarının hasılat defteri dışında bir defter tutma zorunluluklarının bulunmadığı belirtilmiştir⁵². Türkiye’de işyeri veya daimi temsilci bulundurmaksızın arazi kazanç elde eden yabancı ulaştırma kurumlarının hasılat defteri tutma zorunlulukları yoktur⁵³. Ayrıca VUK m.220 gereğince hasılat defterinin tasdikinin zorunlu olduğunu da belirtmek gerekir.

Hasılat defteri niteliği itibarıyla sadece hasılatın kaydedilmesi amacıyla kullanılan bir defterdir⁵⁴. Hasılat defteri, yabancı ulaştırma kurumlarının varsa Türkiye’deki şubesi tarafından, şube bulundurulmaması halinde ise daimi temsilcisi tarafından tutulur⁵⁵. Ancak, yabancı ulaştırma kurumlarının hasılat defteri dışında, VUK’da bilanço esasına göre defter tutan mükellefler için düzenlenen yevmiye defteri (VUK m.183), defterikebir (VUK m.184) ve envanter defterini (VUK m.185) tutmalarını engelleyen bir hüküm bulunmamaktadır. Nitekim VUK m.207 hükmü yabancı ulaştırma kurumlarını defter tutma bakımından sınırlayan bir hüküm değildir. Ancak bilanço

⁴⁹ Örneğin Türkiye’den İstanbul’dan Marsilya’ya hava yolu ile ve Marsilya’dan İzmir’e deniz yolu ile seyahati içeren bir kombine biletle kalkış noktası İstanbul olması bakımından havayolu için ödenen bilet ücretini ayırıştırılarak Türkiye’de elde edilen hasılatı dahil edilmesi gerekir. Bu konuda ayrıca bkz. Maç, **a.g.k.**, s.754; Ürel, **Kurumlar Vergisi...a.g.k.**, s.899

⁵⁰ Bkz. Başak, **a.g.k.**, s.743

⁵¹ Bu konuda ayrıca bkz. Nadir Arıca, **213 Sayılı Vergi Usul Kanunu**, Ankara, 1989, s.738; Ekmekçi, **a.g.k.**, s.101

⁵² Ayrıca bkz. Mehmet Ali Özyer, **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu**, 4.Baskı, Hesap Uzmanları Derneği Yay., İstanbul, 2008, s.338; Gürol Ürel, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yay., Ankara, 2007, s.343

⁵³ Ayrıca bkz. Çetin, **a.g.m.**, s.197

⁵⁴ Öcal, **a.g.m.**, s.20

⁵⁵ Maç, **a.g.k.**, s.748

esasında defter tutmaları halinde, bu esasa göre tutmak zorunda oldukları defterlerin yanında hasılat defteri tutmaları VUK m.207 hükmü gereğince zorunludur. Ancak yasal düzenlemede değişiklik yapılarak, bilanço esasına göre defter tutan yabancı ulaştırma kurumlarının bu defterlerin yanında hasılat defteri tutma zorunluluklarının kaldırılması yararlı olacaktır⁵⁶.

Defter tutma ödevleri dışında dar mükellef yabancı ulaştırma kurumlarının diğer kurumlar vergisi mükellefleri gibi VUK hükümleri çerçevesinde belge düzenleme uymak ödevleri bulunmaktadır. Yabancı ulaştırma kurumlarının yolcu, yük, bagaj bilet satış işlemlerini acenteleri vasıtasıyla yapmaları halinde fatura düzenleme zorunluluğu acenteler tarafından yerine getirilmelidir. Bu işlemlerin yabancı ulaştırma kurumlarının Türkiye'deki işyerleri vasıtasıyla yapılması halinde ise fatura kurum adına düzenlenmelidir⁵⁷.

7. Yabancı Ulaştırma Kurumlarında Hasılat Tespitinde Ortalama Emsal Oranları

Daha önce de üzerinde durulduğu üzere KVK m. 23/(1)'e göre "yabancı ulaştırma kurumlarının vergiye matrah olacak kurum kazancı, hasılatla ortalama emsal oranlarının uygulanması suretiyle" hesaplanacaktır.

KVK m.23/(2)'de ise hasılatla uygulanacak olan ortalama emsal oranları, ulaştırma faaliyetinin türü dikkate alınarak belirlenmiştir⁵⁸. Buna göre ortalama emsal oranları, Türkiye'de "daimi veya arızı olarak çalışan" bütün kurumlar için:

- i. Kara taşımacılığında % 12,
- ii. Deniz taşımacılığında % 15,
- iii. Hava taşımacılığında % 5,

olarak uygulanır. KVK m.32/(4)'e göre Bakanlar Kurulu, yabancı ulaştırma kurumlarında vergi oranını karşılıklı olmak şartıyla, ülkeler itibarıyla kara, deniz ve hava ulaş-

⁵⁶ Bu konuda ayrıca bkz. Levent Başak, "Dar Mükellefiyete Tabi Yabancı Ulaştırma Kurumlarının Bilanço Esasında Defter Tutup Tutamayacakları, Uygulamada Karşılaşılan Çeşitli Problemler ve Bir Değişiklik Önerisi", **Yaklaşım**, S.143, Kasım, 2004, s.162

⁵⁷ Ayrıca 334 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (05.05.2004 tarih ve 25453 sayılı Resmi Gazete) düzenlemesinde uluslararası tarifeli hava yolu taşımacılığı yapan IATA (Uluslararası Hava Taşıyıcıları Birliği) üyesi hava yolu şirketleri tarafından, IATA standartlarına göre yolcu taşıma biletleri düzenlenmekte ve havacılıkla ilgili uluslararası mevzuata uygun olarak, bilet üzerinde bulunması zorunlu bilgileri içeren ve IATA standartlarına göre basımı gerçekleştirilen yolcu biletlerinin kullanıldığı belirtilmiş ve IATA üyesi olup hava yolu taşımacılığı yapan mükelleflerin, Tebliğ'de belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde elektronik ortamda bilet düzenleyebilecekleri gibi mevcut uygulamada düzenlenen ve IATA kuralları çerçevesinde tanzim edilen yolcu biletlerini de kullanabilecekleri de ifade edilmiştir.

⁵⁸ 5422 sayılı KVK m.18'de, 5520 sayılı KVK m.23'ten farklı olarak ortalama emsal oranlarına madde metninde yer verilmemiş ve bu oranların, "Türkiye'de daimi veya arızı olarak çalışan bütün kurumlar için aynı; kara, deniz ve hava ulaştırma işleri için ayrı ayrı olmak üzere Maliye Bakanlığı'nca belirleneceği" hükme bağlanmış idi.

tırma kurumları için ayrı ayrı veya topluca sifıra kadar indirmeye veya bu maddede yazılı oranın bir katını geçmemek üzere yeni bir oran tespit etmeye yetkilidir.

KVK m.23/(2)'de belirtilen oranlar uygulanarak yabancı ulaştırma kurumlarının Türkiye'de vergiye tabi safi kazançları götürü olarak tespit edilmektedir⁵⁹. Bir bakıma hasıllattan safi kazanca ulaşmak üzere "bir tür götürü gider" yönteminin kullanıldığını ileri sürmek de mümkündür⁶⁰. Yukarıda sıralanan oranlar yabancı ulaştırma kurumlarının hasılat defterlerine kaydettikleri hasıllata uygulanarak kurumlar vergisine esas alınacak matrah hesaplanmaktadır⁶¹.

8. Yabancı Ulaştırma Kurumlarında Kazancın Beyanı ve Tarhiyatın Muhatabı

KVK m.24/(1)'e göre dar mükellefiyette kurumlar vergisi, mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur. KVK m.28/(1)'de ise tarhiyatın muhatabı belirlenmiştir. Buna göre dar mükellefiyete tabi yabancı kurumların vergisi, "bunlar hesabına Türkiye'deki müdür veya temsilcileri", "müdür veya temsilcileri mevcut değil ise kazanç ve iratları yabancı kuruma sağlayanlar adına" tarh olunur. Dolayısıyla dar mükellef yabancı ulaştırma kurumlarının Türkiye'de işyeri veya daimi temsilci bulundurmaları halinde tarhiyatın muhatabı müdür veya temsilcileri olacaktır⁶². İşyeri veya daimi temsilci bulunmaması halinde ise tarhiyatın muhatabı kuruma vergiye tabi gelirleri sağlayanlar olacaktır.

KVK m.25/(4)'e göre ise "yıllık kurumlar vergisi beyannamesi, kurumun Türkiye'deki işyerinin veya daimi temsilcisinin bulunduğu yerin; Türkiye'de işyeri veya

⁵⁹ Doğan Şenyüz ve diğerleri, **Türk Vergi Sistemi**, 12.Baskı, Ekin Yay., Bursa, 2015, s.158

⁶⁰ Öcal, **a.g.m.**, s.20

⁶¹ Konuya ilişkin olarak 1 Sıra No'lu KVG'T'de verilen örneğe göre; (B) yabancı deniz ulaştırma kurumu, İzmir limanından Romanya'nın Köstence limanına kuru üzüm taşımacılığı yapmaktadır. Kurumun yük taşıma ücreti ile birlikte alınan gider karşılıkları dahil olmak üzere yük taşımacılığı karşılığında elde ettiği hasılat 150.000.- TL'dir.

Buna göre, ortalama emsal oranı, deniz taşımacılığında %15 olacağından, (B) yabancı ulaştırma kurumunun 2006 yılı içinde elde ettiği söz konusu kazanç için beyan etmesi gereken tutar ve ödemesi gereken vergi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır:

$150.000 \times \%15 = 22.500.-$ TL Kurumlar vergisi matrahı (safi kurum kazancı)
 $22.500 \times \%20 = 4.500.-$ TL Kurumlar vergisi

Dar mükellef kurumun söz konusu kazancının ana merkeze aktarılan tutarı üzerinden de Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin altıncı fıkrasına göre vergi kesintisi yapılacaktır. Söz konusu vergi kesintisi bu örneğe göre,

$22.500 - 4.500 = 18.000 \times \%15 = 2.700.-$ TL olarak hesaplanacaktır.

⁶² Konuya ilişkin bir Danıştay kararında Türkiye'de herhangi bir merkez veya şubesi olmayan yabancı deniz taşımacılığı şirketinin, gemi kaptanını kendisini temsilen Türkiye'de resmi işlemlerin takibine yetkili kılması durumunda, kaptanın daimi temsilci olarak kabulü suretiyle, deniz taşımacılığı şirketinin dar mükellefiyet esasına göre vergiye tabi olması gerektiği" yönündeki vergi idaresi görüşünü yerinde bulmamıştır. [Danıştay 13.Daire, E.1976/1743, K.1976/3327 sayılı Karar (Kızılot, **a.g.k.**, s.1507)].

daimi temsilcisi olmadığı takdirde yabancı kuruma kazanç sağlayanların bağlı olduğu yerin vergi dairesine” verilecektir.

Daha önce de bahsedildiği üzere KVK m.3/(3)-a hükmüne göre “Türkiye’de işyeri olan veya daimi temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen kazançlar ticari kazanç olarak kabul edilir. Bu itibarla dar mükellef kurumları, Türkiye’de işyeri açmak veya daimi temsilci bulundurmak suretiyle ulaştırma işlerinden kazanç elde etmeleri halinde, tam mükelleflerin tabi olduğu vergilendirme esasları çerçevesinde kazançlarını yıllık beyanname ile beyan etmek zorundadırlar.

Yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin KVK m.25/(5) hükmü gereğince hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmi beşinci günü akşamına kadar verilmesi gerekir. Buna karşın tarhiyatın muhatabının Türkiye’yi terk etmesi halinde genel kuralın dışına çıkılarak yıllık beyannamenin ülkeyi terkten önceki on beş gün içinde verilmesi zorunludur.

Burada tarhiyatın muhatabının Türkiye’yi terk etmesinden, Türkiye’de faaliyet devam ederken şube müdürü veya temsilcisin Türkiye’yi terk etmesini anlamamak gerekir. Ancak yabancı ulaştırma kurumu Türkiye’de bir yanda faaliyetini sürdürürken aynı zamanda işletmesini tasfiye etmiş ise bu durumda gerçek anlamda bir terkten söz edilebilir⁶³. Bu durumda KVK m.27/(1)-c’deki “ticari veya zirai bir işletmenin faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi” durumunun varlığından söz etmek ve vergi güvenliğini sağlamak bakımından terkten önceki on beş gün içinde beyannamenin verilip kurumlar vergisinin ödenmesi gerekir.

Öte yandan KVK m.26/(1)’e göre dar mükellefiyete tabi olan yabancı kurumların vergiye tabi kazancının telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında alınan bedeller hariç olmak üzere, GVK’da yazılı diğer kazanç ve iratlardan ibaret olması halinde, bu kazanç ve iratlar elde edildikleri tarihten itibaren onbeş gün içinde özel beyanname ile beyan edilecektir. Özel beyanname yabancı kurum veya Türkiye’de adına hareket eden kimse tarafından verilecektir.

O halde işyeri veya daimi temsilci bulundurmaksızın arızı olarak yapılan ulaştırma işinden kazanç elde eden yabancı ulaştırma kurumlarının bu kazançları için özel beyanname vermeleri gerekir.

Buna karşın örneğin Türkiye’de acentesi bulunan bir yabancı ulaştırma kurumunun herhangi hesap döneminde bir kez dahi ulaştırma işi yapmış olması halinde yıllık beyanname vermesi gerekir⁶⁴.

KVK m.27/(1)-ç hükmüne göre, arızı olarak ticari işlemlerin yapılmasından veya bu nitelikteki işlemlere aracılıktan elde edilen kazançlarda özel beyanname, faaliyetin yapıldığı yer vergi dairesine verilecektir. Ancak KVK m.27/(1)-d gereğince

⁶³ Özbalcı, **a.g.k.**, s.626.

⁶⁴ Levent Başak, “Acente Vasıtası İle Faaliyet Gösteren Yabancı Ulaştırma Kurumlarında Vergilendirme Sorunları”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S.64, Nisan, 2009, s.89.

arızı olarak Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık faaliyetlerinden elde edilen kazançlarda özel beyannamenin yolcu veya yükün taşıta alındığı yer vergi dairesine verilmesi gerekir.

9. Yabancı Ulaştırma Kurumlarında Kar Dağıtım Tevkifatı

Yabancı ulaştırma kurumları beyana tabi kazançları üzerinden KVK m.32/(1)'e göre %20 oranında kurumlar vergisi ödedikten sonra yurtdışındaki ana merkeze kar aktarabilirler. Nitekim KVK m.30/(6)'ya 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 aktarıldıkları tutar üzerinden, kurum bünyesinde % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi" yapılması gerekir.

Öte yandan GVK m.74/(2)-4 hükmü gereğince, KVK'ya göre "yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısmı" menkul sermaye iradı sayılmakta ve GVK m.94/(6)-b-iii'e göre menkul sermaye iradı sayılan bu gelir unsurunun "ana merkeze aktarılan tutarı üzerinden" vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Kesintinin KVK m.29/(1)-b uyarınca karın ana merkeze aktarıldığı tarihte yapılması ve takip eden ayda beyan edilerek ödenmesi gerekir. Ancak özel beyanname veren mükelleflerin ana merkeze aktarılması nedeniyle kesintiye konu olan kazançları üzerinden kestikleri vergiye ait beyannameleri ne zaman verecekleri konusu tartışmalıdır. Bu hususta en kullanışlı ve vergi güvenliğine hizmet edecek yöntemin kesilen verginin özel beyanname verme süresi içinde beyan edilerek ödenmesi düşünülebilir⁶⁵.

Ancak birazdan bahse konu olacağı üzere yabancı ulaştırma kurumlarının kazançlarının vergilendirilme esaslarının Türkiye'nin taraf olduğu uluslararası çifte vergilendirmenin önlenmesi anlaşmalarına konu olabileceğini göz önünde bulundurmak gerekir. Bu bakımdan söz konusu anlaşmalar ile Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerin ana merkeze aktardıkları kar üzerinden yapılacak olan vergi kesintisi sınırlandırılabilirdiği gibi tamamen ortadan kaldırılabilir⁶⁶. Dolayısıyla yabancı ulaştırma kurumunun kanuni ya da iş merkezinin bulunduğu ülke ile Türkiye arasında akdedilmiş bir anlaşmanın bulunması halinde anlaşma hükümlerini incelemek gerekecektir.

10. Vergi Anlaşmalarının Yabancı Ulaştırma Kurumlarının Vergilendirilmesine Etkisi

Bilindiği üzere sınır aşan ticari faaliyetlerin yarattığı en önemli sorunlardan biri çifte vergilendirmedir. Bu durumun doğal bir sonucu olarak devletler yaptıkları çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile aynı konu üzerindeki vergilendirme

⁶⁵ Ürel, **Kurumlar Vergisi...a.g.k.**, s.906.

⁶⁶ Başar, **a.g.m.**, s.159; Ayrıca bkz. Öcal, **a.g.m.**, s.21.

yetkilerini karşılıklı olarak sınırlandırma yoluna gitmektedirler⁶⁷. 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.

Türkiye'nin taraf olduğu uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında genellikle yabancı ulaştırma kurum kazançlarını vergilendirme hakkı yabancı kurumun kanuni veya iş merkezinin bulunduğu devlete tanınmaktadır⁶⁸. Bu tür anlaşmaların varlığında Türkiye ile vergi anlaşması imzalamış bulunan bir ülke merkezli yabancı ulaştırma kurumunun Türkiye'de KVK m.23 kapsamına giren faaliyetleri yürütmesi halinde, adı geçen yasal düzenlemenin uygulanması mümkün olmayacaktır.

Bununla birlikte anlaşmalarda gerek yabancı ulaştırma kurumunun esas faaliyet konusu olan KVK m.23 kapsamındaki ulaştırma işlerinden sağladığı gelirler, gerekse KVK m.23 kapsamı dışındaki gelirler bakımından birbirinden farklı düzenlemelere yer verilmesi söz konusu olabilmektedir⁶⁹. Konuya ilişkin bir özelgede Türkiye ile çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması bulunan bir ülke merkezli yabancı havayolu şirketinin Türkiye şubesi adına geçici vergi ve kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirileceği ancak Türkiye'de uluslararası hava taşımacılığı faaliyeti dolayısıyla elde edilecek kazancın Türkiye'de vergilendirilmeyeceği buna karşın bu faaliyet dışında elde edilen kazançların geçici vergi ve yıllık kurumlar vergisi beyan dönemlerinde kurum kazancına dahil edilerek vergilendirileceği ifade edilmiştir⁷⁰. Danıştay'ın konuya ilişkin bir kararında ise Türkiye ile imzalanan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması hükümleri çerçevesinde ilgili ülke ulaştırma kurumunun, finansal kiralama yoluyla uçaklarını kiraladığı şirketlerin elde ettiği gelirin, uluslararası hava taşımacılığından elde edilen kazanç mahiyetinde olmadığına ve KVK m.30 kapsamında tevkifata tabi tutulması gerektiğine hükmedilmiştir⁷¹.

Nitekim konuya ilişkin bir başka özelgede, deniz taşımacılığı yapan yurtdışı merkezli bir şirketin merkezinin bulunduğu devlet ile Türkiye arasında yapılan anlaşma hükümleri gereğince kurumlar vergisi bakımından vergilendirme yetkisinin ilgili akit ülkeye ait olduğu belirtilmiştir⁷². Bir diğer özelgede ise Türkiye merkezli

⁶⁷ Billur Yaltı Soydan, **Uluslar arası Vergi Anlaşmaları**, Beta Yay, İstanbul, İstanbul, 1995, s.29.

⁶⁸ Ayrıca bkz. Kaplan, **a.g.m.**, s.60.

⁶⁹ Bkz. Ürel, **Kurumlar Vergisi...a.g.k.**, s.893.

⁷⁰ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 06.09.2013 tarih ve 11395140-019.01-1455 sayılı Özelge (Kişisel Arşiv).

⁷¹ Danıştay 3.Daire, E.2011/5091, K.2013/4519 sayılı Kararı, Danıştay Dergisi, S.134, 2014, s.335-340, http://www.danistay.gov.tr/upload/yayinlar/17_12_2014_031645.pdf, Erişim Tarihi (02.05.2015).

⁷² İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 26.06.2012 tarih ve B.07.01.GİB.4.34.16.01-KVK 23-1980 sayılı Özelge, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028&tip=7>, Erişim Tarihi (23.03.2015)

bir havayolu şirketinin Türkiye ile çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasına taraf olan bir ülke arasında yaptığı hava ulaştırma faaliyetinden doğan kazancın tamamının Türkiye’de vergilendirileceği ifade edilmiştir⁷³. Bu itibarla vergilendirme esasları bakımından yabancı kurumun merkezinin bulunduğu ülke ile yapılan anlaşmanın hükümlerinin dikkate alınması zorunludur.

11. Sonuç

Uluslararası taşımacılık faaliyeti yürüten dar mükellef yabancı ulaştırma kurumlarının kazançlarının kavranması ve Türkiye’de elde edilen kısmın saptanarak vergilendirilmesi bu faaliyetlerin niteliği gereği çeşitli zorluklar göstermektedir. Bu nedenle karmaşıklık arz edecek ve her ülkede yürütülen faaliyetlerin ayrı ayrı takip ve incelenmesini gerektirecek işlemlerden kaçınılmış ve bunun yerine KVK ile adı geçen kurumlar için özel bir vergileme rejimi benimsenmiştir. KVK m.23 düzenlemesi çerçevesinde yabancı ulaştırma kurumlarının vergilendirilmesi, özellik arz etmekte ve genel vergileme esaslarından birçok noktada ayrılan nitelikler taşımaktadır.

Yabancı ulaştırma kurumlarınca elde edilen hasılat, kara ulaştırmaları bakımından farklı, deniz ve hava ulaştırmaları bakımından farklı unsurlardan oluşmaktadır. Buna göre kara ulaştırmalarında ancak Türkiye sınırları dahilinde gerçekleştirilen faaliyetlerden sağlanan kazançların hasılatı dahil edilmesi öngörülmüştür. Deniz ve hava ulaştırmalarında ise kalkış noktası olarak Türkiye’deki liman ve havalimanlarının kullanıldığı ulaştırma işlerinden sağlanan kazançların hasılatı dahil edilmesi esas alınmıştır. Ayrıca Türkiye dışındaki taşıma faaliyetleri için diğer kurumlar adına Türkiye’de satılan yolcu ve bagaj biletleri ile yapılan navlun sözleşmelerinden sağlanan komisyon ve ücretlerin hasılatı dahil edilmesi yoluna gidilmiştir.

Diğer yandan deniz ve hava ulaştırmalarında aktarma yapılmak üzere varılan liman veya havalimanındaki aktarmanın taşıma işini yapan kuruma ait bir deniz veya hava taşıma yapılması halinde aktarma işleminden sonra varılan liman ya da havalimanı kadar gerçekleşen taşıma faaliyetinin bütün hasılatı Türkiye’de elde edilmiş sayılmaktadır. Bunun yanında yurtdışından Türkiye’ye deniz veya hava yoluyla taşınan unsurların, limana ya da havalimanına indirilerek anlaşmayla belirlenen yerlere karayoluyla taşınması halinde, karayoluyla taşıma kısmından doğan kazancın Türkiye’de elde edilmiş hasılat sayılmamaktadır.

Yabancı deniz ulaştırma kurumlarının elde ettikleri primaj ücretlerinin hasılatı dahil edilip edilmeyeceği konusunda yaşanan belirsizliklerin giderilmesi yerinde olacaktır. Bu itibarla yapılacak düzenleme ile primaj ücretinin öncelikle acentenin geliri olduğu, ancak acente tarafından primaj ücretini kısmen veya tamamen yabancı ulaştırma kurumuna ödenmesi halinde bu kısmın hasılatı dahil edilmesi gerektiği hususu açıklığa kavuşturulmalıdır.

Ayrıca kombine bilet satışlarında gidiş ve dönüş için kara, deniz ve hava ulaşımı bakımından farklı türlerdeki ulaşım araçlarıyla seyahat edilmesi; gidiş ve dönüş

⁷³ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 14.11.2012 tarih ve B.07.01.GİB.4.34.19.02-019.01.13-3033 sayılı Özelge (Kişisel Arşiv)

bakımından kalkış ve varış noktalarının farklılaşması nedeniyle bilet bedeli içindeki Türkiye’de elde edilen hasılatı dahil olacak taşıma bedelinin ayrıştırılmasında yaşanan sorunların tebliğ bazında yapılacak düzenlemeyle açıklığa kavuşturulması gerekmektedir.

Türkiye’de işyeri ya da daimi temsilci bulunduran yabancı ulaştırma kurumlarının VUK m.207’ye göre hasılat defteri tutmaları zorunludur. Ancak adı geçen kurumların bilanço esasına tabi olmaları durumunda tutmak zorunda oldukları defterlerin yanında, hasılat defteri tutma zorunlulukları devam etmektedir. Bilanço esasına göre tutulan defterler vasıtasıyla bu kurumların hasılatının tespiti mümkündür. Dolayısıyla yapılacak yasal düzenleme ile bilanço esasına göre defter tutan yabancı ulaştırma kurumlarının ayrıca hasılat defteri tutma zorunluluklarının kaldırılarak, bundan doğan külfetin giderilmesi yararlı olacaktır.

Türkiye’de işyeri veya daimi temsilci bulunduran yabancı ulaştırma kurumları, tam mükellef kurumların tabi olduğu verilendirme esasları çerçevesinde yıllık kurumlar beyannamesi vermekte ve Türkiye’de sağladıkları hasılatı ortalama emsal oranlarını uygulamak suretiyle ulaştıkları kurumlar vergisi matrahı üzerinden vergilendirilmektedirler. Ancak ana merkeze aktarılan kar üzerinden yapılacak vergi kesintisi için, yabancı kurumun ana merkezinin bulunduğu ülke ile Türkiye arasında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının bulunması halinde anlaşma hükümlerinin dikkate alınması zorunludur.

Ayrıca özel beyanname veren mükelleflerin ana merkeze aktardıkları kar üzerinden KVK m.30’a göre kesilen vergiye ait beyanı ne zaman yapacakları hususunda belirsizlikler vardır. Bu durumda en uygulanabilir yöntemin kesilen verginin özel beyanname verme süresi içinde yani kesintinin yapıldığı tarihten itibaren on beş gün içinde beyan edilerek ödenmesi olduğu görülmektedir.

Kaynakça

- ARICA, Nadir: **213 Sayılı Vergi Usul Kanunu**, Ankara, 1989, s.738
- BAŞAK, Levent: “Acente Vasıtası İle Faaliyet Gösteren Yabancı Ulaştırma Kurumlarında Vergilendirme Sorunları”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S.64, Nisan, 2009, ss.85-90
- BAŞAK, Levent: **Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlar ve Vergilendirme**, C.1, Yaklaşım Yay., Ankara, 2007
- BAŞAK, Levent: “Dar Mükellefiyete Tabi Yabancı Ulaştırma Kurumlarının Bilanço Esasında Defter Tutup Tutamayacakları, Uygulamada Karşılaşılan Çeşitli Problemler ve Bir Değişiklik Önerisi”, **Yaklaşım**, S.143, Kasım, 2004, ss.157-162
- BAŞAK, Levent: “Yabancı Ulaştırma Kurumları Türkiye’de Belirli Faaliyetler İcra Etmek Üzere İrtibat Bürosu Açabilir mi?”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, S.257, Eylül, 2009, ss.13-18
- BAŞAR, Ömer: “Yabancı Ulaştırma Kurumlarında Temettü Tevkifatı”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S.287, Ağustos, 2012, s.151-160
- ÇELİKKAYA, Ali: “Türk Vergi Hukuku Açısından Navlun Sözleşmelerinin Değerlendirilmesi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.54, S.1, 2005, ss.73-90 (Navlun Sözleşmelerinin)
- ÇELİKKAYA, Ali: “Gemi Acentelerinin Vergi Hukuku Açısından Niteliği ve Vergi Mükellefiyetlerinin Kapsamı”, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C.LXIV, S.1, 2006, ss.3-24
- ÇETİN, İrfan: “Yabancı Ulaştırma Kurumlarında Matrah ve Dönemsonu İşlemleri”, **Vergi Dünyası**, S.292, Aralık, 2005, ss.195-199
- COŞKUN, Ahmet Ulvi, Özel, İlyas: “Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından Dar Mükellef Yabancı Ulaştırma Kurumları ve Vergilendirme Esasları”, **Vergi Dünyası**, S.380, Nisan, 2013, ss.156-161
- EKMEKÇİ, Esra: **Kurumlar Vergisinde Dar Yükümlülük**, Kazancı Yay., İstanbul, 1994
- KAPLAN, Ersin, “Yabancı Ulaştırma İşlerinde Vergilendirme”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S.126, Haziran, 2014, ss.59-70
- KIZILOĞLU, Şükrü: **Danıştay Kararları ve Özelgeler**, C.1, Yaklaşım Yay., Ankara, 1994
- MAÇ, Mehmet: **Kurumlar Vergisi**, 3.Baskı, Denet Yay., İstanbul, 1999
- Maliye Hesap Uzmanları Kurulu: **Danışma Komisyonu Kararları**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yay., İstanbul, 2007
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği: **Vergi İhtilaflarında Örnek Danıştay Kararları**, C.1, İstanbul, 2014

-
- ÖCAL, Erdoğan: “Yabancı Ulaştırma Kurumlarının Vergilendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, S.261, Haziran, 2010, ss.19-27
- ÖNER, Erdoğan: **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 3.Baskı, Seçkin Yay., Ankara, 2012
- ÖZBALCI, Yılmaz: **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Özbalci-Oluş Mali Hukuk Bürosu Yay., Ankara, 2012
- ÖZYER, Mehmet Ali: **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu**, 4.Baskı, Hesap Uzmanları Derneği Yay., İstanbul, 2008
- ŞENSES, Nevzat: “Yabancı Ulaştırma Kurumlarında Kurum Kazancının Tespiti”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, S.130, Ekim 2014, ss.174-180
- ŞENYÜZ, Doğan, Yüce, Mehmet, Geçek, Adnan: **Türk Vergi Sistemi**, 12.Baskı, Ekin Yay., Bursa, 2015
- TEKİN, Cem, Kartaloğlu, Emre: **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, 2.Baskı, Denetim Türkiye Yay., İstanbul, 2010
- TERLEMEZ, Birol, Bahtiyar, Mustafa: **Danıştay Dördüncü Daire Kararları**, Arthur Andersen Yay. İstanbul, 2001
- TUNCER, Selahattin, **Vergi Uygulamaları**, Okan Yay., İstanbul, 1984
- UYSAL, Ali, Eroğlu, Nurettin: **Açıklamalı ve Örnekli Kurumlar Vergisi Kanunu**, 2.Baskı, Ankara, 2008
- ÜREL, Gürol: **Güncel Kurumlar Vergisi Kanunu Uygulaması**, Maliye ve Hukuk Yay., Ankara, 2009 (Kurumlar Vergisi)
- ÜREL, Gürol: **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yay., Ankara, 2007
- VURAL, İrfan: **Yorum ve Açıklamalarla Kurumlar Vergisi Kanunu**, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yay., İstanbul, 2009
- YALTI SOYDAN, Billur: **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, Beta Yay, İstanbul, İstanbul, 1995
- YAYLA, İlyas Emre: “Yabancı Ulaştırma Kurumları ve Kurumlar Vergisi Kanunu Karşısındaki Konumu”, **Vergi Dünyası**, S.341, Ocak, 2010, ss.148-151
- YÜCEL, Selçuk, Turan, Hayrettin: **Dar Mükellef Kurumlar**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yay., İstanbul, 1999