

YABANCI ULAŞTIRMA KURUMLARININ VERGİLENDİRİLMESİ

TAXATION OF FOREIGN TRANSPORTATION INSTITUTIONS



Önal AKÇAY*

ÖZ

Yabancı ulaştırma kurumlarının kazançlarının saptanmasında ortaya çıkan güçlükler ve kendine özgü düzenlemelere tabi olmasından dolayı bu faaliyetlerden elde edilen kazançlar gerçek usulde tespit edilememektedir. Bu yüzden yabancı ulaştırma kurumlarının vergilendirilmesinde götürü bir vergilendirme yöntemi olarak belirlenmiştir. Bu yöntem, KVK m.23'e göre hasılatla 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. Türkiye'de işyeri veya daimi temsilci bulundurmamak suretiyle ulaştırma faaliyeti yürüten yabancı ulaştırma kurumları bu kazançlarını yıllık beyanname ile beyan etmek zorundadırlar. Ana merkeze ak-

ABSTRACT

Because of the difficulties in determining the earnings of foreign transport institutions and being subject to its own regulations, the earnings from these activities can not be determined in the real taxation system .Therefore, a lump-sum taxation method has determined for the taxation of foreign transportation institutions. According to Article 23 of the Corporate Tax Law, this method is calculated by applying average precedent rates to gross income. Average precedent rates are 12% for land transport, 15% for sea transport, and 5% for air transport. Foreign transport agencies are obliged to keep a receipt book according to the Tax Procedure Law number 207. Foreign transportation agencies carrying out the transport activities by taking offices or representatives in Turkey must declare this income on their annual tax return. According to Article 30/6 of the Corporate Tax

* Vergi Müfettişi

M.G.T.: 03.05.2018 / M.K.T.: 25.05.2018

tardıkları kazanç üzerinden KVK m. 30/6'ya göre %15 vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Anahtar Kelimeler: Yabancı Ulaştırma Kurum Kazancı, Dar Mükellef, Hasılat Tespit Yöntemleri, Götürü Usul, Hasılat Defteri.

Law, 15% tax cut must be made on the profits they transfer to the headquarters.

Keywords: Foreign transportation institution revenue, limited taxpayer, gross income determination methods, lump-sum method, receipt book

1- GİRİŞ

Günümüz küreselleşen dünyasında ekonomik ilişkiler çok boyutlu olarak gelişmekte ve bunun beraberinde uluslararası ulaşım ve ticarete artmaktadır. Bu durum ülkeler arasında taşımayı sağlayan kara, hava ve deniz uluslararası ulaşım araçlarından elde edilen kazançların ne kadarının hangi ülke işletmesi kazancı olarak atfedilmesi problemini de ortaya çıkarmıştır. Bu zorluk iki yönlüdür: Birincisi Türkiye'deki iş yerine mal edilecek hâsılatın saptanması ve bu hâsılatın indirilecek giderlerin saptanmasındaki zorluklar ve ikincisi uluslararası yolcu ve yük taşıma faaliyetlerinde, hâsılatın geçilen ülkelerdeki yolculuğun uzunluğuna göre söz konusu ülkelere adil dağıtılması sorunudur.

Bu gibi karmaşık ve her ülkenin ayrı ayrı takibini gerektirecek işlemlerden kaçınmak için bu kazançların vergilendirilmesinde daha bir pratik yol seçilmiştir. Yabancı ulaştırma kurumlarının işlerinden dolayı Türkiye'de oluşan safi kurum kazancını gerçek usul yöntemi ile kesin olarak tespit etmek mümkün olmadığından, bu kazancın tespitine ilişkin Türkiye'deki vergi sistemimiz yabancı ulaştırma kurumlarının hasılatlarının tespiti yönünden götürü usul tespit edilmiştir.

Çalışmamızda, kurumlar vergisi mevzuatı kapsamında yabancı ulaştırma kurumlarının vergilendirilmesinin değerlendirilmesi yapılacaktır. Son olarak ise örnek olay çözümü ile konu pekiştirilecektir.

2- TÜRK VERGİ MEVZUATINA GÖRE DAR MÜKELLEF ULAŞTIRMA KURUMLARININ VERGİLENDİRİLMESİ

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.

Dar mükellef kurumların Türkiye'de gelir elde etmeleri belirli koşullara bağlanmış olup, KVK m.3/(3)'de ayrıntılı olarak sayılmıştır. Söz konusu madde de dar mükelleflerin Türkiye'de ticari kazanç elde etmelerini işyeri veya daimi temsilci bulundurmalarına bağlı kılmıştır. İşyeri kavramı VUK m.156'da, daimi temsilci ise GVK m.8'de tanımlanmıştır.

KVK m.3/(4)'e göre KVKm.3/3'de belirtilen kazanç veya iratların Türkiye'de elde edilmesi ve Türkiye'de daimi temsilci bulundurulması konularında Gelir Vergisi Kanunu'nun (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 hükmüne bağlanmıştır.¹

Yabancı ulaştırma kurumlarının, niteliği itibarıyla ticari faaliyet olarak kabul edilen ulaştırma işlemlerinden, GVK'nın ve KVK'nın yukarıda anılan hükümleri çerçevesinde Türkiye'de ticari kazanç elde etmeleri için bu faaliyetlerini işyeri açmak veya daimi temsilci bulundurmaları gerekmektedir. Ancak dar mükellef ulaştırma kurumlarının Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcilerinin bulunmaması Türkiye'de yapılan ulaştırma işlemlerinden gelir elde etmelerine engel teşkil etmemektedir. Bu kazançların GVK m.7 hükümleri çerçevesinde arazi kazanç olarak nitelendirilmesi gerekmektedir. Ancak bu kazançlar arazi kazanç niteliğinde olsa dahi, KVK m.23 hükmü gereğince yabancı ulaştırma kurumlarınınca sağlanan ticari kazançlara ilişkin esaslar dâhilinde vergilendirilmeleri gerekmektedir.

3- YABANCI ULAŞTIRMA KURUMLARINDA KAZANCIN TESPİTİ

Yabancı ulaştırma kurumlarının taşıma işlemlerinde kalkış ve varış noktalarının Türkiye sınırları içinde bulunması halinde kurum kazancının tespiti KVK m. 22/1 hükümlerine göre yapılmakta olup, özellikle bir durum söz konusu değildir.

Ancak yabancı ulaştırma kurumlarının 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 yönünden yabancı ulaştırma kurumlarının Türkiye'deki faaliyetlerinden sağladıkları hasılatın safi kazanç olarak vergiye tabi tutulacak kısmının tespitinde KVK m.23 hükmünde düzenlenen ortalama emsal oranları kullanılmaktadır.² Bunun için öncelikli olarak yabancı ulaştırma kurumlarının yürüttükleri faaliyete ilişkin hasılatın, kara, hava ve deniz ulaştırmaları faaliyetlerinin hangi unsurlarından oluşacağını belirlemek gerekmektedir.

3.1- Kara Yolu Yabancı Ulaştırma İşlemlerinde Hasılat:

KVK m. 23/3(a)'ya göre Türkiye sınırları içerisinde cereyan eden kara taşımacılığında bilet bedeli, yolcu, yük ve bagaj ücretleri, Türkiye'de elde edilmiş sayılan hasılat olarak belirlenmiştir.

Türkiye'de işyeri ya da daimi temsilci bulundurmaları suretiyle devamlı olarak ticari faaliyette bulunan veya arazi 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

¹ Yılmaz Özbalcı, Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Özbalcı-Oluş Mali Hukuk Bürosu Yay., Ankara, 2012, s.601 vd.

² Erkan Aydın, Kurumlar Vergisi Bakımından Yabancı Ulaştırma Kurumlarında Vergilendirme Sorunları Marmara Üniversitesi İ.İ.B. Dergisi, Sayı-I, 2015, s.74

belirlenmesinin mümkün olmaması nedeniyle, KVK m.23/(3)'te ifade edilen unsurların Türkiye'de "elde edilmiş sayılacağı" hükmüne bağlanmıştır.

Yabancı ulaştırma kurumunun ulaştırma işinin KVK m.23 kapsamında değerlendirilebilmesi için; 1- kalkış veya varış noktalarından birinin Türkiye'de olması, 2- kalkış ve varış noktalarından her ikisinin de yabancı ülkede bulunduğu ancak transit taşıma kapsamında taşıma faaliyetinin bir kısmının Türkiye sınırları içerisinde gerçekleşmesi gerekmektedir.

Hasılatın tespiti yönünden kalkış veya varış noktalarının her ikisinin de Türkiye'de olmasının bir önemi bulunmamakta, ulaşımın bir kısmının Türkiye sınırları dahilinde yapılmış olması yeterli kabul edilmektedir. Yabancı ulaştırma kurumlarının Türkiye sınırları dışında cereyan eden kara ulaştırma işlerinden sağladıkları kazançların Türkiye'de elde edilmiş hasılatla 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 ücreti" olarak alınan tutarların ulaştırma faaliyetinin Türkiye sınırları dâhilindeki mesafeye isabet eden kısmı Türkiye'de elde edilmiş hasılat olarak dikkate alınacaktır. Ayrıca yapılan taşıma faaliyeti karşılığında, yolcu, yük ve bagaj bedeli dışında, her ne ad altında olursa olsun kabul edilen diğer ödemeler ve gider karşılıkları da hasılatla dahil edilmelidir.

Yabancı ulaştırma kurumlarının karayolu ulaştırma faaliyetlerinde hasılatın tespitinde dikkat edilmesi gereken husus faaliyetin bir kısmının Türkiye sınırları dahilinde yapılmış olmasıdır. Bu faaliyete ilişkin taşıma bedelinin Türkiye'de veya yurtdışında alınmış olmasının önemi yoktur.

3.2- Deniz ve Hava Yolu Yabancı Ulaştırma İşlerinde Hasılat:

KVK m. 23/3(b)'ye göre Türkiye'deki yükleme limanlarından yabancı ülkelerdeki varış limanlarına veya diğer bir kurumun gemisine aktarma yapılacak yabancı limana kadar gerçekleşen deniz ve hava taşımacılığında yolcu, yük ve bagaj ücreti olarak alınan tutarlar,

KVK m. 23/3(c)'ye göre Türkiye dışındaki taşıma faaliyeti için diğer kurumlar hesabına Türkiye'de sattıkları yolcu ve bagaj biletleri ile Türkiye'de yaptıkları navlun sözleşmeleri dolayısıyla kendilerine verilen komisyon veya ücretler, Türkiye'de elde edilmiş sayılan hasılat olarak belirlenmiştir

Kanuni düzenlemede deniz ve hava ulaştırma işinde hasılatın tespitinde kara ulaştırma işinden değişik bir esas belirlenmiş olup, deniz ve hava ulaştırmalarında hasılatın Türkiye'de elde edilmiş sayılması için kalkış noktasının Türkiye'de bulunması gerekmektedir. KVK m.23/(3)-b hükmü de "Türkiye'deki yükleme limanlarından yabancı ülke limanlarına" kadar gerçekleşen deniz ve hava taşımacılığı karşılığında sağlanan hasılatın Türkiye'de elde edilmiş sayılacağı ifade edilmiştir.

Yine madde hükmünde kalkış limanı Türkiye'de bulunmak kaydıyla diğer bir kurumun gemisine aktarma yapmak üzere yabancı limana kadar gerçekleştirilen deniz ve hava taşımacılığında sağlanan kazançlarda Türkiye'de elde edilmiş hasılat sayılmaktadır. Aktarma yapılmak üzere varılan liman veya havalimanındaki aktarma işlemi taşıma işini yapan kuruma ait bir gemiye ya da uçağa yapıyor 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 sayılmalıdır. 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 olduğundan sadece Türkiye ile aktarma noktası arasındaki ulaştırma faaliyetinin karşılığı olan hasılat Türkiye'de elde edilmiş sayılacaktır.

Yabancı ulaştırma kurumlarının deniz ve hava ulaştırma faaliyetlerinde yurt dışı ülke kalkış, Türkiye varış ülkesi olması durumunda kurumun elde ettiği kazanç KVK m.23 kapsamında hasılat sayı olarak vergilendirmeye tabi tutulmaz.

Yabancı ulaştırma kurumlarının kalkış ve varış noktaları Türkiye sınırları içinde bulunan taşımacılık faaliyetinden sağladıkları kazançların genel hükümler çerçevesinde Türkiye’de vergilendirilmesi gerekmektedir. Konuya ilişkin bir zelgede 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 edilmiştir.

Deniz ve hava ulaşım faaliyetlerinde bu taşıma türleri açısından taşıma fiilen belirli bir deniz ya da hava limanına kadar yapılmaktadır. Bu taşıma faaliyetinin devamı olarak yapılan kara yolu ile taşınma işleminin KVK. 23. madde kapsamında hasılatı dahil edilip edilmemesi hususunda tartışmalar olmaktadır. Danıştay’ın konu ile ilgili kararlarında özetle; Deniz ve hava ulaştırma faaliyetlerinde limanlardan indirilen malların anlaşma ile belirlenen Türkiye’de ki yerlere teslim edilmesinde kara taşımacılığında ki faaliyetin deniz ya da hava taşımacılığının devamı sayılacağından “ 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 varmıştır.

Kara taşımalarında olduğu gibi deniz ve hava ulaştırma faaliyetlerinde de taşıma bedelinin alındığı yerin hasılatın tespitinde önemi yoktur. Deniz ve Hava taşımacılığında yolcu, yük ve bagaj taşıma cretlerinin Türkiye’de elde edilmiş hasılatın sayılması, kalkışın Türkiye’den yapılmış olmasına bağlıdır. Yabancı ulaştırma kurumlarınca yabancı ülkelerdeki yükleme ve kalkış limanlarından Türkiye’deki varış limanlarına kadar yapılan deniz ve hava ulaştırmalarında alınan söz konusu bedeller, KVK m.23/3(b) kapsamında değerlendirilemeyecektir.

3.3- Yabancı Ulaştırma Kurumlarında Hasılat Tespitinde Ortalama Emsal Oranları:

KVK m. 23/(1)’e göre “yabancı ulaştırma kurumlarının vergiye matrah olacak kurum kazancı, hasılatı ortalama emsal oranlarının uygulanması suretiyle” hesaplanacaktır.

KVK m.23/(2)’de ise hasılatı uygulanacak olan ortalama emsal oranları, ulaştırma faaliyetinin türü dikkate alınarak belirlenmiştir. 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,

Buna göre yabancı ulaştırma kurum kazancının tespitinde uygulanacak oranlar yabancı ulaştırma kurumlarının hangi ulaştırma faaliyetinde bulunduğuna göre farklılık arz etmektedir. Bu oranlar kanunda belirlenmiş olmakla birlikte KVK md. 32/4 ile Bakanlar Kuruluna lkeler itibari ile karşılıklı

olmak şartıyla ülkeler itibariyle kara, deniz ve hava ulaştırma kurumları için ayrı ayrı veya topluca yeni bir oran belirlemeye yetkilidir.

4- YABANCI ULAŞTIRMA KURUMUNDA HASILAT DEFTERİ

VUK m.207’de “yabancı nakliyat kurumları veya bunları Türkiye’de temsil eden şube veya acentele-ri 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 zorundadırlar. Bu madde gereğince “hasılat defteri tutan yabancı nakliyat kurumları bu işleri için ayrıca muhasebe defteri tutmaya mecbur değildirler” Türkiye’de işyeri veya daimi temsilci bulundurmaksızın arızı kazanç elde eden yabancı ulaştırma kurumlarının hasılat defteri tutma zorunlulukları yoktur.

Hasılat defterine elde edilen hasılatın tarih sırasıyla ve müfredatlı olarak kayıt edildiği defter olup, yabancı ulaştırma kurumlarının varsa Türkiye’deki şubesi tarafından, şube bulundurulmaması halinde ise daimi temsilcisi tarafından tutulması gerekmektedir.

Ayrıca VUK m.220/7 gereğince yabancı nakliyat kurumlarının hasılat defterinin tasdiki mecburidir.

Defter tutma ödevleri dışında dar mükellef yabancı ulaştırma kurumlarının diğer kurumlar vergisi mükellefleri gibi VUK hükümleri çerçevesinde belge düzenine 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 düzenlenmelidir.

5- YABANCI ULAŞTIRMA KURUMLARINDA KAZANÇ BEYANI

5.1- Yıllık kurumlar Vergisi ile Beyan Edilmesi Gereken Durumlar

Çalışmamızın 2 No.lu bölümünde yer verildiği üzere dar mükellef yabancı ulaştırma kurumlarına ait işyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla KVK m. 3/3(a) göre elde ettiği kazançların tespitinde, **KVK m. 22/1’e göre** aksi belirtilmediği takdirde tam mükellefiyete tâbi kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanacaktır. Yabancı ulaştırma kurumlarının kazancının tespiti, KVK m.23/3’e göre elde edilen hasılatlara, aynı madde 2. bendindeki kazanç türlerine göre belirlenen emsal bedeller uygulanarak tespit edilmesi gerekmektedir.

KVK m.24/1’e göre kurumlar vergisi mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur. KVK m.28’e göre ise tarhiyatın muhatabı dar mükellef yabancı kurumların, bunlar hesabına Türkiye’deki müdür veya temsilcileri”, “müdür veya temsilcileri mevcut değil ise kazanç ve iratları yabancı kuruma sağlayanlar adına” tarh olunur. Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere dar mükellef yabancı ulaştırma kurumlarının Türkiye’de işyeri veya daimi temsilci bulundurmaları halinde tarhiyatın muhatabı müdür veya temsilcileri olacaktır. İşyeri veya daimi temsilci bulunmaması halinde ise tarhiyatın muhatabı kuruma vergiye tabi gelirleri sağlayanlar olacaktır.

Yabancı ulaştırma kurumları yıllık kurumlar vergisi beyannamelerini KVK m. 25/4’e göre, kurumun Türkiye’deki iş yerinin veya daimî temsilcisinin bulunduğu yerin; Türkiye’de iş yeri veya daimî temsilcisi olmadığı takdirde yabancı kuruma kazanç sağlayanların bağlı olduğu yerin vergi dairesine verilmesi gerekir. Yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin vergi dairesine beyanı ise, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmi beşinci günü akşamına kadar, tarhi-

yatın muhatabının Türkiye'yi terk etmesi halinde ise ülkeyi terk etmesinden önceki on beş gün içinde verilmesi gerekir. (KVK m. 25/5)

5.2- Özel Beyanname ile Beyan Edilmesi Gereken Durumlar

Yabancı ulaştırma kurumlarının kazançlarının sadece Gelir Vergisi Kanunu'nun Diğer Kazanç ve İratlar bölümündeki kazançlardan ilgili olması durumunda elde edilen kazançların Özel Beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir. Bu hususa ilişkin KVK m. 26'ya göre "Dar mükellefiyete tâbi olan yabancı kurumların vergiye tâbi kazancının Gelir Vergisi Kanunu'nda yazılı diğer kazanç ve iratlardan (telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayri maddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında alınan bedeller hariç) ibaret bulunması halinde, yabancı kurum veya Türkiye'de adına hareket eden kimse, bu kazançları elde edilme tarihinden itibaren on beş gün içinde" beyan edilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla madde hüküm parantez içi sayılan durumlar haricinde elde edilen diğer kazanç ve iratların on beş gün içerisinde özel beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.

Yabancı ulaştırma kurumlarının özel beyan zamanı tayin edilen gelirlerden elde ettikleri bu kazançlarını KVK m. 27'de sayılan gelirin türüne göre ilgili buldukları yerlerin vergi dairelerine Özel Beyanname ile beyan edeceklerdir. KVK m. 27/1(d)'ye göre Arızî olarak Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık faaliyetlerinden elde edilen kazançlarda yolcu veya yükün taşıta alındığı yer özel beyannamenin verileceği yer vergi dairesi olarak belirlenmiştir. Maddede yer verilen arızî kazanç G.V.K.'nın "Arızî kazançlar" başlıklı 82'nci maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendine göre, dar mükellefiyete tâbi olanları G.V.K.'nın 45'inci maddesinde yazılı işleri arızî olarak yapmalarından elde edilen kazançlardan vergiye tabi arızî kazanç olarak gelir veya kurumlar vergisine tâbi tutulacaktır.

Yabancı ulaştırma kurumlarının kurum kazancının arızî ulaştırma işleri dışında başkaca bir ticarî kazanç ve yıllık beyanname ile beyanı gereken herhangi bir kazanç ve/veya iratla birlikte elde" edilmediği halde, özel beyanname ile beyan edilecek" kazançların da yıllık kurumlar vergisi beyannamesine" dâhil edilmek suretiyle vergilendirilmesi gereklidir.³

5.3 – Kâr Dağıtımına İlişkin Vergi Kesintisinin Beyanı

Dar mükellef Yabancı ulaştırma kurumlarının KVK hükümlerine göre belirlenen beyana tabi kazançları üzerinden KVK m. 32/1'e göre %20 oranında kurumlar vergisi ödendikten sonra kalan kâr tutarı yurt dışında ki ana merkeze aktarılabilir. Kâr aktarımı olması durumunda 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 aktardıkları tutar üzerinden, kurum bünyesinde %15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir". Bu faaliyetin arızî olarak yapılması halinde de, kurumlar vergisi beyannamesini verenler, kesinti beyannamesini de vererek, vergi sonrası kazanç üzerinden ayrıca %15 vergi ödeyeceklerdir.

Kesintinin ne zaman yapılacağı konusuna gelince; yurt dışındaki ana firmaya yapılan transferin gerçekleştiği dönemde kesinti yapılması ve ertesi ay beyan edilmesi genel vergilendirme kuralıdır.

³ Levent Başak, "Yabancı Ulaştırma Kurumlarında Özel Beyanname İle Beyan Esasları ve Uygulamada Karşılaşılan Bir Sorunun Analizi Vergi Sorunları Dergisi, S.319, Nisan, 2015, ss.12)

Ancak burada özel bir durum vardır. Türk Kambiyo Mevzuatı'na göre bu etkinliklerden elde edilen hâsılat yurt içinde yapılan masraflar düşüldükten sonra yurt dışına transfer edilebilmektedir.⁶ Ancak nihai kurumlar vergisi ve vergi sonrası dağıtılabılır kâr ancak kurumlar vergisi beyannamesi üzerine kurumlar vergisinin tahakkukundan sonra kesinleşeceğinden, transfer edilen hâsılatın ne kadarının kazanç transferi niteliğinde olduğu bu tarihte kesinleşecektir. Bu nedenle, vergi kesintisini doğuran olayın bu tarihte vuku bulacağı dolayısıyla vergi kesintisinin bu tarihte yapılması gerektiği görüşündeyiz. Bu görüşe karşı, net kazanç ortalama emsal oranına göre belirlendiğinden, her hâsılat transferinde kurumlar vergisinin ve transfer edilen vergi sonrası kârın belirlenebileceği bu nedenle, kesintinin her transferde yapılması gerektiği ileri sürülebilir.

6- BAKANLAR KURULUNUN VERGİ ORANINI BELİRLEME YETKİSİ

KVK m.32/4'e göre "yabancı ulaştırma kurumlarında vergi oranını karşılıklı olmak şartıyla, ülkeler itibarı ile kara, deniz ve hava ulaştırma kurumları için ayrı ayrı veya topluca sifıra kadar indirmeye veya bu maddede yazılı oranın bir katını geçmemek üzere yeni bir oran tespit etmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir" hükmüne yer verilmiştir. 520 sayılı KVK geçici md.1/4'de Bakanlar Kurulu tarafından yeni karar alınincaya kadar 5422 sayılı Kanunun kapsamında vergi oranları ve diğer hususlara ilişkin olarak yayınlanan kararlar geçerlidir. Eski kanuna göre yabancı ulaştırma kurumlarında vergi oranı '0' olarak belirlenen ülkeler bulunmaktadır.

7- YABANCI ULAŞTIRMA KURUM KAZANCINA İLİŞKİN ÖRNEK OLAY

Örnek: Kanuni ve iş merkezi Danimarka'da olan OZA A/S denizcilik firmasının İstanbul, Şişli'de bir iş yeri bulunmaktadır. 15.11.2017 tarihinde Firma (OZA A/S), Türkiye'de ki ÖNZE A.Ş.'nin 50 konteynerlik yükünü İstanbul'dan Çin Shanghai şehrinde ki X A.Ş.'ye taşınması konusunda 100.000 Dolara anlaşmışlardır. Deniz taşımacılık kısmı (İstanbul/Ambarlı – Çin/Shanghai limanı) Taşıma bedelinin içeriği Navlun bedeli 80.000 Dolar, kara nakliye bedeli (şişli- Ambarlı:5.000, Shanghai-İş Yeri:10.000) 15.000 dolar, liman yük taşıma bedeli 3.000 dolar, liman güvenlik bedeli 2.000 dolardan oluşmaktadır. Kâr nakliye bedeli anlaşmada belirlenen söz konusu 50 konteyner malın satıcı firma iş yerinden alınarak alıcı firma iş yerine teslim edilmesi yani kapı teslim şeklinde kararlaştırılmıştır. OZA A/S bu faaliyetten elde ettiği kazancın tamamını ana merkezine aktarmıştır. (Dolar Kur:1 Dolar = 2,5 TL olarak kabul edilecektir.)

Çözüm: OZA A/S firmasının kanuni ve iş merkezi Danimarka'da olduğu için KVK m.3/2'ye göre dar mükellef kurumdur. Söz konusu firma KVK m.3/3(a)'da yer verildiği üzere İstanbul, Şişli'de VUK m.156'ya uygun iş yeri açarak faaliyet göstermektedir. Bu iş yeri aracılığıyla ÖNZE A.Ş.'nin 50 konteynerlik malını İstanbul'dan, Shanghai'ye deniz taşımacılığı yoluyla taşımaktadır. OZA A/S yabancı ulaştırma kurumunun yapmış olduğu bu faaliyet KVK m. 23/3(b) kapsamında sayılan faaliyetlerden oluşmaktadır.

Firmaların taşıma anlaşmalarının içeriğindeki hizmetler, navlun bedeli, kara nakliye bedeli, liman taşıma bedeli liman güvenlik bedellerinden oluşmaktadır. Bu hizmetlerin tamamı KVK m. 23/3(b) maddesinde sayılan deniz taşımacılığındaki hizmetler olup, yabancı ulaştırma kurumunun Türkiye'de elde etmiş olduğu hasılat olarak kabul edilecektir. Navlun bedeli, liman yük taşıma ve güvenlik giderleri hizmetin deniz ticareti kısmında oluşmakta olduğundan hasılatla dahil edilmesi hususunda

tereddüt yoktur. Anlaşmada yer verilen kara yolu taşımaları de deniz taşımacılığının bir unsuru olması dolayısıyla kazanca dahil edilmesi gerekmektedir. Danıştay'ın bu konuda çok sayıda kararları mevcuttur.

Yukarıda yer verilen açıklamalar çerçevesinde OZA A/S yabancı ulaştırma kurumunun KVK m.23/3(b) kapsamındaki kazancı hizmet unsurlarının tamamını kapsamakta olup, 100.000 Dolardır. Bu tutar VUK m.207'de mecbur kılınan hasılat defterinde yer alması gereken tutardır.

OZA A/S kurum kazancı= (100.000*2,5=) 250.000 TL'dir. Deniz taşımacılığı kapsamındaki kazancına (KVK m.23/2)'de belirlenen %15 emsal oran uygulandığında vergiye matrah olacak kurum kazancı;

Hasılat* emsal oran= 250.000*%15= 37.500 TL'dir. Bu tutar yıllık kurumlar vergisi beyannamesinde (KVK m. 24/1) kurumun ticari bilanço kârıdır. Bu ticari kârdan kurumlar vergisi matrahının tespitinden önce indirilmesi gereken zarar ve indirimler çıkarılması gerekmektedir. Beynamede Kazanç bulunması halinde indirilecek istisna ve indirimler bölümünde çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına istinaden oranların indirimli olması durumu var ise bu tutar hesaplanarak çıkarıldıktan sonra kalan tutar vergi matrahı olarak dikkate alınacaktır. Bu matraha KVK m. 32/1'e göre %20 vergi oranı uygulanacaktır.

Ticari Kâr: : 37.5000 TL

*Diğer İndirimler : 0,000

Kurumlar Vergisi Matrahı : 37.500 TL

Hesaplanan Kurumlar Vergisi: 7.500 TL

OZA A/S firması yıllık kurumlar vergisi beyannamesini KVK m.25/4'e göre iş yerinin bulunduğu Şişli Vergi Dairesine, KVK m. 25/5'de belirlenen 01.04-25.04.2018 tarihleri arasında vererek KVK m.29/1(a)'ya göre 4. ayın sonuna kadar ödemelidir.

OZA A/S firması elde ettiği kazancın tamamını ana merkezine aktarmış olduğundan KVK m.30/6'ya göre; indirim ve istisnalar öncesi kurum kazancı olan 37.500 TL'den hesaplanan kurumlar vergisi düşülerek kalan tutar üzerinden %15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılacaktır.

Kurum Kazancı : 37.500 TL

Hesaplanan Kurum Vergi : 7.500 TL

KVK 30/6 Vergi Kesintisi Matrahı : 30.000 TL

Vergi Kesinti Tutarı (Stopaj) : 30.000*%15= 4.500 TL

OZA A/S firması bu kazanç yönünden muhtasar beyannameyi KVK m.25/4'e göre iş yerinin bulunduğu Şişli Vergi Dairesine, KVK m. 25/2'de vergi kesintisinin ilgili bulunduğu dönemde verilerek KVK m.29/1(b)'ya göre beyannamenin verildiği ayın 26. Günü akşamına kadar ödenmelidir.

(*Örnek olay çözümünde Türkiye – Danimarka arasında imzalanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarındaki oranlar dikkate alınmamıştır.)

8- SONUÇ

Çalışmamızda yabancı ulaştırma kurumlarının kurumlar vergisi kanunu kapsamında, dar mükellef kurumu olarak yeri, bu kurumların 23. madde kapsamındaki kara, deniz ve hava taşımacılık faaliyetlerinde kazançların nasıl hesaplanması gerektiği ortaya konulmuştur. Ayrıca bu kurumların tespit edilen kazançlarda tarhiyatın muhatabı, kâr öncesi ve sonrası vergilendirilme şekli açıklanarak 2017 hesap dönemi dikkate alınarak örnek olayla konu açıklanmıştır.

KAYNAKÇA

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 1 seri No.lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği
- ÖZBALCI, Y. Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Özbalcı-Oluş Mali Hukuk Bürosu Yay., Ankara, 2012, s.601 vd.
- AYDIN, E. Kurumlar Vergisi Bakımından Yabancı Ulaştırma Kurumlarında Vergilendirme Sorunlar Marmara Üniversitesi İ.İ.B. Dergisi, Sayı-I, 2015, s.74
- BAŞAK, L. "Yabancı Ulaştırma Kurumlarında Özel Beyanname İle Beyan Esasları ve Uygulamada Karşılaşılan Bir Sorunun Analizi Vergi Sorunları Dergisi, S.319, Nisan, 2015, ss.12)