



VERGİDE GÜNDEM

M. FATİH KÖPRÜ fattb.kopru@tr.ey.com
www.vergidegundem.com

Gemi işletmeciliğinin vergisel avantajları

TÜRKİYE'DE MUKİM TÜRK VE YABANCI UYRUKLU GERÇEK KİŞİLER İLE TÜRKİYE'DE TÜRK MEVZUATINA GÖRE KURULMUŞ ŞİRKETLERE AİT GEMİLER VE YATLAR, 1999 YILINDAN BU YANA TÜRK ULUSLARARASI GEMİ SİCİLİ'NE (TUGS) TESCİL ETTİRİLEBİLİYOR. BU SİCİLE KAYITLI GEMİLER VE YATLAR İÇİN GEÇERLİ OLAN BİRÇOK VERGİSEL TEŞVİK BULUNUYOR.

4490 sayılı Kanun ile 1999 yılında Denizcilik Müsteşarlığı nezdinde, İstanbul'da Türk Uluslararası Gemi Sicili (TUGS) oluşturuldu. Aynı yasa da bu sicile kayıtlı gemi ve yatlar için geçerli olan birçok vergisel teşvik yer alıyor. Tabii ki bunlar içerisinde en önemlisi, bu faaliyetlerden elde edilen kazançlar ile gemi ve yatların devrinden sağlanan kazançlara ilişkin gelir ve kurumlar vergisi istisnası.

Bu yazımızda, TUGS'a kayıtlı gemiler ve yatlarla deniz taşımacılığı faaliyetinde bulunan kişi ve kurumlara, 4490 sayılı yasa çerçevesinde tanınan vergisel avantajlara, Vergi İdaresinin konuya ilişkin yazılı görüşlerini de dikkate alarak yer vereceğiz.

GEMİ SİCİLİ

Türkiye'de mukim Türk ve yabancı uyruklu gerçek kişiler ile Türkiye'de Türk mevzuatına göre kurulmuş şirketlere ait gemiler ve yatlar Türk Uluslararası Gemi Sicili'ne (TUGS) tescil ettirilebilirler.

Bu kişi ve kurumlarca sahip olunan ve 4490 sayılı yasanın yürürlüğe girdiği 21 Aralık 1999 tarihi itibarıyla Milli Gemi Siciline kayıtlı bulunan bütün gemi ve yatlar o tarihte TUGS'a tescil edildi. Bunlardan baş-

ka aşağıdaki gemi ve yatların TUGS'a tescil ettirilebilmesi mümkün:

- Tonaj sınırı aranmaksızın, yurtiçinde inşa edilen gemiler ve yatlar,
- Yurtdışından ithal edilecek 3 bin DWT'in üzerindeki ticari amaçla kullanılan her türlü yük ve açık deniz balıkçı gemileri ile 300 grostonun üzerindeki yolcu ve özel maksatlı, özel yapılı gemiler.

Yasada gemi; ticari amaçla kullanılan her türlü yük, yolcu ve açık deniz balıkçı gemileri, yat ise yat tipinde inşa edilmiş, gezi ve spor amacıyla yararlanılan, taşıyacakları yatçı sayısı 36'yı geçmeyen, yük ve yolcu gemisi niteliğinde olmayan, turizm şirketi envanterlerinde kayıtlı ve tonlato belgelerinde "Ticari Yat" olarak belirtilen deniz araçları olarak tanımlanıyor. Sicile tescil edilen bu gemiler ve yatlar Türk bayrağı çekiyorlar.

FAALİYET İSTİSNASI

Türk Uluslararası Gemi Sicili'ne (TUGS) kayıtlı gemi ve yatlardan iki tür kazanç elde edilebiliyor. Birincisi bunların işletilmesinden, ikincisi de satışından sağlanan kazançlar. 4490 sayılı yasa da söz konusu kazançların her ikisinin de gelir ve kurumlar vergileriyle fonlardan istisna

olduğuna ilişkin hüküm yer alıyor. Bu hükme göre, TUGS'a kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden elde edilen kazançlar, faaliyetin gelir vergisi mükelleflerince (dar mükellefler dahil) yapılması halinde gelir vergisinden, kurumlar vergisi mükelleflerince (dar mükellefler dahil) yapılması halinde kurumlar vergisinden istisna olarak değerlendiriliyor.

Bu gemi ve yatların otel veya restoran işletmeciliğinde (yüzer otel veya restoran) kullanılması durumunda söz konusu istisnadan yararlanılması mümkün değil. Çünkü bu faaliyet gemi işletmeciliği faaliyeti kapsamında değerlendirilmiyor.

TUGS'a kayıtlı gemilerle yapılan deniz taşımacılığı faaliyetlerinden oluşan kur farkı ve vade farkı gelirleri de istisnadan yararlandırılabilir. Faaliyetle ilgili olmayanlar ise istisna kapsamında değerlendirilmiyor.

TIME-CHARTER İŞLETMECİLİĞİ

Deniz taşımacılığında, zamana veya yüke bağlı olarak geminin tamamını veya bir kısmını taşıtana tahsis etmek suretiyle yük ve eşya taşıma taahhüt sözleşmeleri kapsamında yapılan gemi işletmeciliğine "Time-Charter İşletmeciliği" deniyor. Bu faaliyet de gemi işletmeciliği faaliyeti kapsamında değerlendiriliyor. Bu nedenle elde edilen kazançlar da kurumlar vergisinden istisna edilebiliyor.

Ancak, uluslararası gemi siciline kayıtlı gemilerin zamana ve yüke bağlı olmaksızın doğrudan kiraya verilmesi durumunda gemi işletmeciliği faaliyetinden söz edilemeyece-

ğinden elde edilen kira gelirine istisna uygulanmıyor.

SATIŞ KAZANCI DA İSTİSNA

4490 sayılı yasadaki istisna hükmü temel olarak, TUGS'a kayıt ettirdikleri gemi ve yatları işletenlerin bu araçları satmaları durumunda elde ettikleri kazancın gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilmesi anlamına geliyor. Ancak, Türkiye'de inşa edilen gemi ve yatlardan anılan sicile kayıtlı olanların işletilip işletilmediğine bakılmaksızın devrinden elde edilen kazançlar da aşağıdaki şartla istisna kapsamında değerlendiriliyor.

Yukarıdaki yasa hükmünün gerekçesinde, TUGS'a tescil edilen gemi ve yatların aynı sicile bir başkası adına tescil edilmek üzere devrinden doğan kazançların gelir ve kurumlar vergisinden istisna olacağı açık olarak belirtiliyor. Bu nedenle gemi ve yatların devrinde istisnadan yararlanabilmesi için, devir sonrasında da Türkiye Uluslararası Gemi Sicili'ne kaydın devam etme zorunluluğu bulunuyor.

Vergi İdaresi tarafından verilen yazılı görüşlerde de bu husus vurgulanıyor. Nitekim bir mükellef tersanesinde inşa ettiği gemileri, TUGS'a kaydettirerek işletmesi sırasında ya da işletmeksizin satması halinde elde ettiği kazancın istisnadan yararlanıp yararlanamayacağını sormuş. Vergi İdaresi, verdiği yazılı görüşte, geminin satışı sonrasında da anılan sicile kaydının devam etmesi şartıyla kurumlar vergisi istisnasından yararlanabileceğini belirtiyor.

ALACAK KUR FARKI

TUGS'a kayıtlı gemi vadeli satıldı. Satış bedelinin tahsiline kadar geçen zaman içerisinde oluşan; vade farkı gelirleri ile dövizli satışlarda oluşan kur farkı gelirleri istisnadan yararlanabilir mi? Vergi İdaresi, söz konusu gemi ve yatların satışından kaynaklanan ve satış bedelinin tahsiline kadar oluşanların istisnadan



yararlanabileceğini söylüyor. Ancak söz konusu satıştan elde edilen hasılatın, tahsil edildikten sonra bankaya yatırılmasından elde edilen faiz ve kur farkı gelirlerinin istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değil.

ZARARINA SATIŞ

Kurumlar vergisi yasasında kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin giderlerin ya da istisna kapsamındaki faaliyetlerden doğan zararların istisna dışı kurum kazancından indirilmesinin mümkün olmadığına dair bir hüküm yer alıyor. Buna göre TUGS'a kayıtlı gemi ve yatların işletilmesi veya satışından zarar doğması durumunda, bu zarar tutarının vergi hesaplaması sırasında kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerekiyor.

AYRI İZLENMELİ

Zararına satışta matraha eklenecek zarar tutarının tespiti, satıştan kazanç elde edilmesi durumunda istisna kazancın tespiti ya da gemi ve yatların işletilmesinden sağlanan kâr/zararın doğru olarak tespiti açısından; istisna kazançlar ve diğer faaliyetlerden doğan kazançlar ile bunlara ilişkin maliyet ve gider unsurlarının işletme kayıtlarında aynı ayn takip edilmesi gerekiyor. Bu kayıt şekli, beyannamede istisna olarak değerlendirilecek olan kazanç ya da matraha ilave edilecek tutarın doğru olması açısından büyük önem arz ediyor.

DAMGA VERGİSİ VE HARÇ

Yasada Türk Uluslararası Gemi Sicili'ne kaydedilecek gemilere ve yatlarla ilişkin alım, satım, ipotek, tescil, kredi ve navlun mukavelelerinin damga vergisine, harçlara, BSMV'ye (banka ve sigorta muameleleri vergisi) ve fonlara tâbi tutulmayacağına ilişkin hüküm bulunuyor.

Bu hüküm ile TUGS'a kayıtlı gemiyle ilgili alım, satım, ipotek, tescil, kredi ve navlun sözleşmelerinin damga vergisinden istisna edilmesi sağlanıyor. Bir de devredilecek olan geminin Türk Uluslararası Gemi Sicil belgesinin ibraz edilmesi halinde noterde yapılacak işlemlerden harç alınmıyor.

ÜCRET VERGİ İSTİSNASI

Yasada TUGS'a kayıtlı gemilerde ve yatlarda çalışan personele ödenen ücretlerin gelir vergisi ve fonlardan müstesna olduğuna ilişkin hüküm yer alıyor. Ancak ücretler üzerinden sadece gelir vergisi kesilmiyor. Ayrıca binde 7,59 oranında damga vergisinin işveren tarafından çalışanın ücretinden kesilerek vergi dairesine yatırılması gerekiyor.

Acaba TUGS'a kayıtlı gemi ve yatlarda çalışan personelden bu vergi de kesilmiyor mu? Vergi İdaresi, bu soruya, 4490 sayılı yasadaki buna ilişkin bir düzenleme olmadığından, personele ödenen ücretlerden damga vergisi kesintisi yapılması gerekir diye cevap vermiş.

KİRALANAN GEMİDE OLUR MU?

Yukarıda gemi ve yatların doğrudan kiraya verilmesinden elde edilen kira gelirinin, gelir ve kurumlar vergisi istisnasından yararlanamayacağını söylemiştik. Ücret için aynı şey geçerli değil. Vergi İdaresi, TUGS'a kayıtlı olan gemi ve yatların doğrudan kiralınması durumunda dahi bunlarda çalışan personelin ücretlerinin gelir vergisi istisnasından yararlanabileceğini söylüyor.