

Türk uluslararası gemi sicili kapsamında sağlanan vergisel teşvikler

Merve Dolbun

1. Giriş

Denizcilik sektörü, ülkelerin dünyaya açılımını ve ticaretin gelişimini sağlayan en önemli sektörlerden biridir. Ülkemizin coğrafi konumu dikkate alındığında denizcilik sektörünün en çok gelişmesi gereken ülkelerden biri olduğu sonucu ile karşılaşmak kaçınılmaz olacaktır.

Ekonomik büyümeye katkıda bulunmak amacıyla denizcilik sektörünün gelişimini ve sektördeki faaliyetleri artırmak için özel kanunlarla ve vergi kanunlarıyla bu sektöre çeşitli vergisel teşvikler sağlanmıştır.

4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu (TUGSK) 16.12.1999 tarihinde kabul edilip 21.12.1999 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Anılan Kanun ile Denizcilik Müsteşarlığı nezdinde İstanbul'da oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Sicili'ne (TUGS) tescil edilen gemiler ile turizm şirketlerinin envanterlerinde kayıtlı ticari yatların temin ve işletilmesinde kolaylık sağlamak suretiyle Türk denizciliğinin geliştirilmesini hızlandırmak ve ekonomiye katkısını artırmak amaçlanmıştır.

4490 sayılı Kanun'da; TUGS'a ilişkin esaslar, sicilde kayıtlı hakların devri, sicil kaydının terkinine ilişkin usul ve esasların uygulanacak yönetmelikle tespit edileceği belirtilmiş ve 23.06.2000 tarihli Resmi Gazete'de Türk Uluslararası Gemi Sicili Yönetmeliği yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. TUGS'a tescil edilecek gemilerle ilgili olarak 4490 sayılı Kanun'un 12. maddesinde mali hükümlere yer verilerek, sicile kayıtlı gemilerin işletilmesine ve devrine yönelik önemli vergisel ayrıcalıklar düzenlenmiştir.

Kanun'da bahsedilen ayrıcalıklardan yararlanılabilmesi için öncelikle işlemin konusunu bu Kanun ve Yönetmelik kapsamında sayılan deniz araçlarının oluşturması gerekmektedir. Kanun kapsamında sayılmayan araçlar istisnadan faydalanamayacaktır.

4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu'nun 12. maddesinin 1. fıkrasında, "Bu Kanun uyarınca oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Sicili'ne kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar, gelir ve kurumlar vergileriyle fonlardan istisnadır." hükmü yer almaktadır.

Denizcilik sektörüne sağlanan vergisel teşviklere ana hatlarıyla 4490 sayılı Kanun'un 12. maddesinde yer verilmiş iken, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun uygulamasına ilişkin olarak, 03.04.2007 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe giren 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde ise söz konusu istisnanın uygulanmasına yönelik açıklamalara yer verilmiştir.

Makalemizde yukarıda bahsedilen düzenlemelerin ilgili maddelerinde yer verilen vergisel teşvikler incelenerek ilgili teşviklerin uygulanmasına yönelik özellik arz eden konulara değinilecektir. Ayrıca yurt dışından kiralanan ve işletilen gemilere ilişkin yurt dışına yapılan ödemelerde mükelleflere sağlanan vergisel avantajlar ve bu alanda ortaya çıkan eleştiriler; muktezalar ve mahkeme kararları eşliğinde incelenecektir.

2. Gelir ve kurumlar vergisi istisnası

4490 sayılı Kanun'un 4. maddesi ile TUGS Yönetmeliği'nin 2. maddesinde TUGS'a hangi gemi ve yatların talep üzerine tescil edileceği belirtilmiş, Kanun'un 2. maddesi ile Yönetmelik'in 4. maddesinde ise Kanun'da geçen terimlerin tanımlarına yer verilmiştir.

4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu'nun 12. maddesinin 1. fıkrasında, "Bu Kanun uyarınca oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Sicili'ne kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar, gelir ve kurumlar vergileriyle fonlardan istisnadır." hükmü yer almaktadır.

1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde yapılan açıklamalar uyarınca; 4490 sayılı Kanun'la oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Sicili'ne 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 olacaktır.¹

¹Erdem Teksoy "Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Elde Edilecek Kazançlar", **Lebib Yalkın**, Nisan 2011, Sayı:88

Yapılan açıklamalardan anlaşılacağı üzere gemilerden elde edilen kazancın gelir vergisi veya kurumlar vergisinden istisna olmasındaki belirleyici özellik söz konusu olan geminin TUGS kaydının olup olmadığıdır. TUGS kaydı olan gemiler ister gerçek ister tüzel kişiler tarafından işletilsin, işleticisi ister tam mükellef ister dar mükellef olsun elde edilen kazançlar vergiden istisna edilecektir.

a. Gemilerin işletilmesi ve devrinden sağlanan kazançlarda istisna uygulaması

Kanun maddesinde istisnanın TUGS kaydı olan gemilerin işletilmesi ve devrine ilişkin olduğu hükmü yer almaktadır. TUGS kaydı olan gemilerin işletilmesinden elde edilen kazancın istisna kazanç olarak değerlendirilmesi hususunda çok fazla tereddütü konu bulunmazken, bahsedilen gemilerin devrinden elde edilen kazançların istisna olarak değerlendirilmesi konusu tartışma yaratmaktadır. Bu konuda Kanun'da yer almamasına rağmen İdare tarafından ilave şartlar öngörülmektedir. Bu nedenle makalemizde devir kazançların istisna durumuna ağırlık verilecek olup, konu muktezalar çerçevesinde incelenecektir.

Kanun'da sayılan gemiler ister yurt dışından ister yurt içinden alınmış olsun TUGS kaydı yapıp işletilmesi durumunda elde edilen kazançlar istisna olarak değerlendirilmektedir. İlgili gemilerin hangi firmanın aktifinde kayıtlı olduğunun da bir önemi yoktur. Tam mükellef olmayan bir kurumun aktifinde kayıtlı olan gemilerin kiralanmak suretiyle işletilmesi durumunda bile TUGS kaydı olması halinde elde edilen kazançlar istisna kazanç olarak dikkate alınabilecektir.

TUGS'a kayıtlı gemilerin devrinden elde edilen kazançların istisna edilip edilmeyeceği konusunda 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin "5.12.1. Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Elde Edilecek Kazançlara İlişkin İstisna" başlıklı bölümünde yer alan açıklamalardan dolayı özellik arz eden durumlar mevcuttur. İlgili Tebliğ'de devir konusundaki açıklama şu şekildedir: "Bu istisna, gerçek ve tüzel kişilerin Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıt ettirdikleri gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde ettikleri kazançları ile sınırlıdır. Ancak, Türkiye'de inşa edilen gemi ve yatlardan anılan sicile kayıtlı olanların işletilip işletilmediğine bakılmaksızın devrinden elde edilen kazançlar da istisna kapsamında değerlendirilecektir."

Tebliğ'de ve Kanun'da açıkça belirtilmemiş olmasına rağmen İdarenin verdiği görüşlerden devir halinde istisnadan yararlanılabilmesi için, devir sonrasında da anılan sicil kaydının devamı gerektiği anlaşılmaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı web sitesinde yer alan 02.02.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 5-406 sayılı özelgede: "... Bu açıklamalar çerçevesinde, gemi ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançların istisnadan yararlanabilmesi için gemi ve yatların Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı olması zorunlu olup devir halinde istisnadan yararlanılabilmesi için, devir sonrasında da anılan sicile kaydın devam etme zorunluluğu bulunmaktadır." ifadelerine yer verilmiş olup TUGS kaydı olan gemilerin devir kazançlarında vergi istisnasından faydalanılabilmesi için TUGS kaydı devam edecek şekilde devrolması gerektiği açıklanmıştır.

Tebliğ'de yer alan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere Türkiye'de inşa edilmiş bir geminin TUGS kaydı yapıldıktan sonra işletilmeksizin yine TUGS kaydı devam edecek şekilde devredilmesi halinde söz konusu devre ilişkin kazançlar istisnadan yararlanabilecektir. Ancak, Türkiye'de inşa edilmemiş bir geminin TUGS kaydı yapıp işletilmeden, yine TUGS kaydı devam edecek şekilde devredilmesi halinde ise istisnadan yararlanılması mümkün olmayacaktır. Kısacası Türkiye'de inşa edilmeyen gemilerin devrinden istisna kazançtan yararlanılabilmesi için TUGS kaydı yapılması ve TUGS kaydı devam edecek şekilde devir edilmesi şartı yanında işletilme şartı da bulunmaktadır. Tebliğ'deki bu şartı Kanun'un genel gerekçesinde belirtilen denizcilik sektörünün teşvik edilmesi konusu ile ilişkilendirmek mümkündür.

Burada bir hususa daha değinmek yerinde olacaktır. İdare'nin verdiği görüşlerden, Kanun'da tanımlı olmayan deniz araçlarının TUGS kaydı yapılmış olsa dahi, bu araçların işletilmesinden elde edilen kazançların vergisel teşviklerden faydalanamayacağı anlaşılmaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığının web sitesinde yer alan 19.07.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01 KVK-6-7168 sayılı özelgede "... Bu hükümlere göre, söz konusu istisna, sadece 4490 sayılı Kanun uyarınca oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar için geçerli olduğundan, Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı olsa bile, kılavuz botlarının 4490 sayılı Kanun'un 2. maddesinde tanımlanmamış olması nedeniyle, söz konusu botlarının işletilmesinden elde edilen kazançların kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün değildir." ifadelerine yer verilerek Kanun'da tanımlı olmayan devir verilmeyen deniz araçlarının TUGS kaydı yapılsa bile bahsedilen vergi istisnasından faydalanamayacağı açıklanmıştır.

TUGS Kanunu'nun 4. maddesinde hangi gemi ve yatların talep üzerine sicile tescil edileceği açıklanmış ve Kanun'un 2. maddesinde ise Kanun kapsamında geçen terimlerin tanımlarına yer verilmiştir. Bu terimler içerisinde deniz araçlarından gemi ve yatlar tanımlanmış, bunun dışında herhangi bir deniz aracının tanımlı yapılmamıştır.

b. Faaliyetlere ilişkin giderlerin matrahtan düşülmesi

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin 3. fıkrası uyarınca, iştirak hisseleri alımı ile ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin giderlerin ve istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararların, istisna dışı kurum kazancından indirilmesi kabul edilmemektedir.

Bu kapsamda istisnanın uygulanabilmesi için gemilerin işletilmesinden ve devrinden elde edilen hasıllardan, bu faaliyete ilişkin giderlerin düşülmesi suretiyle istisna kazancın tespiti gerekir.

Türk Uluslararası Gemi Sicili'ne kayıtlı gemilerin işletilmesi sonucunda zarar doğması halinde, bu zararın diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlardan indirilmesi mümkün değildir. Aynı şekilde, gemiye ait amortisman ve itfa payları dahil olmak üzere bu faaliyet için yapılan giderler de, istisna dışında elde edilen kazançlardan indirilemeyecektir.

Firmanın gemi işletmeciliği dışında uğraştığı faaliyetler de mevcut ise buna ilişkin gelir ve gider hesaplamaları TUGS hesaplamalarından ayrı bir hesapta takip edilecek ve TUGS kapsamında istisna yapılacak herhangi bir gelir olarak veya TUGS kapsamındaki kazancı azaltıcı bir gider olarak değerlendirilmeyecektir. Keza TUGS kapsamındaki kazançlara ilişkin oluşan giderlerin de işletmenin diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarından indirilmesi durumu söz konusu olmayacaktır. İşte bu ayırımın vergi kanunlarına uygun bir şekilde yapılabilmesi için muhasebe anlamında TUGS faaliyetlerine ilişkin gelir ve giderler ile diğer faaliyetlere ilişkin gelir ve giderlerin ayrı bir biçimde takip ediliyor olması uygulamada kolaylık sağlamaktadır.

TUGS kapsamında ve dışında faaliyeti bulunan firmaların her iki faaliyetinde de ortak kullandığı genel yönetim giderleri gibi bazı giderleri olacaktır. İşte bu giderlerin hangi kapsamda değerlendirileceği hususunda genel olarak firmalar ciro bazlı bir dağıtım anahtarı kullanarak bir kısım ortak giderler TUGS kapsamında bir kısım ortak giderler ise diğer faaliyetler kapsamında değerlendirilerek vergi matrahında dikkate alınmaktadır.

Şirketlerin ortak giderlerini belirlerken söz konusu gelirin bahsi geçen faaliyet ile birebir ilişkilendirilip ilişkilendirilemeyeceği noktasından hareket edilerek karar verilmesi gerekmektedir. Bu konuda en büyük problem vadeli mevduat nedeniyle elde edilen faiz ve kur farkı gelirlerinin istisna kazanç olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceğidir. Gelir İdaresi Başkanlığının web sitesinde yer alan 25.01.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 5-305 sayılı özelgede "...*Bununla beraber satış işleminden elde edilen kazançların istisnaya konu olması halinde, bu kazançla ilişkin giderlerin veya zararların, diğer faaliyetlerden doğan kurum kazancından indirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Diğer taraftan, satış bedelinin tahsiline kadar TUGS'a kayıtlı gemilerin satışından doğan alacaklara isabet eden kur farkı ve vade farkı gelirlerinin istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmakta olup, söz konusu satıştan elde edilen hasılların tahsil edildikten sonra bankalara yatırılmasından elde edilen faiz ve kur farkı gelirlerinin istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır*" ifadelerine yer verilmiştir.

c. Gemi alımı sırasında oluşan finansman giderlerinin durumu

TUGS kapsamında vergisel teşviklerden faydalanılacak gemilerin alımı sırasında kredi kullanılması durumunda 163 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ve TUGS Kanunu kapsamında oluşabilecek özellikli durumlardan ve bu durumda mükelleflerin uyması gereken kurallardan bahsetmek yerinde olacaktır. Buna göre TUGS kapsamında işletilmek üzere satın alınan gemiler bir sabit kıymet alımında uyulması gereken kurallardaki gibi aktive alınacak ve alımında kullanılan kredilere ilişkin oluşan ilk yıl finansman giderleri (faiz, kur farkı vb.) aktifleştirilecektir. Bir sonraki yıl ve izleyen yıllarda doğacak olan finansman giderlerinin aktifleştirilmesi veya gider yazılması seçimlik hak olarak mükellefe ait olacaktır.

Buraya kadar genel kurallar işlemişken, TUGS kapsamında değerlendirilmesi bakımından ortaya çıkan özellikli durum, aktive kaydedilen finansman giderlerine amortisman ayrılması durumunda ortaya çıkmaktadır. İlgili amortisman giderlerinin istisna kazanç kapsamında oluşan bir gider olarak değerlendirilip istisna kazancı azaltıcı bir unsur gibi matrah hesaplamasında dikkate alınması gerekir. Takip eden yıllarda ilgili finansman giderleri için aktifleştirme yöntemi yerine gider yazma yöntemi kullanılıyorsa gider yazılan tüm finansman giderlerinin ve yine ayrılan amortisman giderlerinin istisna kazancı azaltıcı bir unsur olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Öte yandan mükelleflerin finansman giderleri konusunda ikinci yıldan itibaren aktifleştirme veya gider yazma seçimlik hakkını kullanmasına etki eden husus yine TUGS Kanunu'nun kendi içerisinden gelmektedir. Mükellefler TUGS dışında bir satış yapıldığında satıştan elde edilecek kazancı minimum tutabilmek için ikinci yıldan itibaren de genellikle aktifleştirme yöntemini kullanmaktadırlar. Nitekim Gelir İdaresi Başkanlığı

tarafından verilen bir özeltede² gemilerin hurdaya satışında elde edilen kazancın veya zararın TUGS kapsamı içinde değerdendirilmeyeceği ifade edilmiştir.

3. TUGS kapsamında gemi kiralaması

Gemi işletmeciliği faaliyetinde bulunan firmanın bizzat kendi aktifinde olan gemiler dışında kiraladığı gemilerle de denizcilik faaliyetlerini yürütmesi mümkün bulunmaktadır. Bahsedilen gemilerin TUGS kaydı olması durumunda gemi işletmeciliği kapsamında elde edilen kazançlar şirket tarafından kurumlar vergisi hesabında istisna kazanç olarak değerdendirilebilecektir.

Kiracı tarafından gemi işletmeciliği kapsamında elde edilen kazançların vergisel teşvik konusunda ne şekilde değerdendirileceği açık iken gemiyi kiraya veren tarafından elde edilen kazancın istisna kazanç olarak değerdendirilip değerdendirilmeyeceği konusu tartışma yaratmaktadır.

a. Yurt içinden yapılan kiralamalar

Yurt içindeki bir mükelleften yapılan kiralamada kira geliri elde eden mükellefin bu kazancı istisna kazanç olarak değerdendirip değerdendiremeyeceği konusunda temel olan bu kazancın içeriğini belirlemektir. Bu nedenle de yapılan sözleşmenin hükümleri incelenerek, sözleşmenin “kira sözleşmesi” olarak mı yoksa “time-charter (taşınmanın taahhüdü) sözleşmesi” olarak mı değerdendirileceğine karar vermek gerekir.

Geminin mürettebatıyla birlikte ve işletilmesinin tüm sorumluluğu belli bir taşımayı yapmak üzere kiracıda kalacak şekilde verilmesi durumunda ilgili sözleşmenin “time-charter sözleşmesi” olarak değerdendirilmesi mümkün olacaktır. Öte yandan kiraya verenin gemiyi çıplak bir biçimde, geminin işletilmesi sırasında herhangi bir sorumluluğu almadan ve taşıma süresi olarak değil de gün bazlı kiraya vermesi durumunda ilgili sözleşmenin “kira sözleşmesi” olarak değerdendirilmesi gerekecektir. Sözleşmenin ne tip bir sözleşme olarak değerdendirileceğine karar verilirken sözleşmenin ismi ile bağlı kalmayıp muhteviyatına göre değerdendirilmesi gerekmektedir. İstisna kazanç hükümlerinden faydalanmak amacıyla bazı durumlarda sözleşmenin ismi muvazaalı bir biçimde içeriğinden farklı olarak belirlenebilmektedir. Yapılan kiralamalarda sözleşmenin içeriği kira kazancının TUGS kapsamında istisna kazanç olarak değerdendirilip değerdendiremeyeceğinin belirlenmesi açısından önem arz eder.

İdarenin görüşüne göre, TUGS’a kayıt edilen gemilerin time-charter sözleşmesi dışında tahsis edilmesi, bu durumun bir gemi işletme faaliyeti sayılmamasından dolayı, kurumlar vergisi istisnasının uygulanamayacağı yönündedir. Gemisini bu şekilde tahsis edenin sağladığı kazanç gayrimenkul sermaye iradı olarak beyan edilmelidir. Gemi mülkiyetinin devri, gemi işletme faaliyeti olmadığı halde vergi avantajından yararlanmaktadır. Ancak, kullanım hakkının devrine yönelik kira sözleşmeleri için vergi muafiyeti tanınmamaktadır. Bu durum, TUGSK düzenlemesi bakımından bir eksiklik olarak görülmektedir.³

Daha açık bir ifade ile deniz taşımacılığında, zamana veya yüke bağlı olarak geminin tamamını veya bir kısmını taşıtana tahsis etmek suretiyle yük ve eşya taşıma taahhüt sözleşmeleri kapsamında yapılan “Time-Charter İşletmeciliği” gemi işletmeciliği faaliyeti kapsamında değerdendirileceğinden, söz konusu faaliyetlerden elde edilen kazançların kurumlar vergisinden istisna edilmesi gerekmektedir. Ancak uluslararası gemi siciline kayıtlı gemilerin zamana ve yüke bağlı olmaksızın doğrudan kiraya verilmesi durumunda gemi işletmeciliği faaliyetinden söz edilemeyeceğinden elde edilen kira gelirine istisna uygulanmayacaktır.

Bu konu Gelir İdaresi Başkanlığı’nın 28.03.2007 tarihli B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-8 sayılı özeltesinde,

“...Buna göre şirketinizin aktifinde kayıtlı bulunan TUGS’a kayıtlı gemilerin deniz taşımacılığında, zamana veya yüke bağlı olarak tamamını veya bir kısmını taşıtana tahsis edilerek, eşyayı taşımayı taahhüt ettiğiniz sözleşmeler (time-charter) kapsamında yaptığınız işlerin gemi işletmeciliği faaliyeti olarak değerdendirilmesi mümkün olup, söz konusu faaliyetlerden elde ettiğiniz kazançların kurumlar vergisinden müstesna olduğu ifade edilmiştir.” şeklinde açıklanmıştır. Benzer şekilde 11.02.2007 tarih ve B.07.1. GİB.4.34.16.01/KVK-4/7535 sayılı özeltede ise *“...Bu hüküm ve açıklamalara göre, TUGS’a kayıtlı geminin kiraya verilmesi veya kiralayan tarafından kiraya verilerek işletilmesi halinde 4490 sayılı Kanun’daki istisnalardan faydalanılması mümkün değildir. Ancak kiralayan tarafından Gemi İşletmeciliği faaliyetinde bulunulması halinde bu işletmecilik faaliyetinden sağlanan kazançların 4490 sayılı Kanun’daki istisnadan faydalandırılması gerekir.”*

² 20.12.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 5-2238 sayılı özeltge

³ Hayrettin Kurt, “Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu’nun Değerlendirilmesi”, **Ankara Barosu Dergisi**, 2014/2, s.282

ifadelerine yer verilmiştir.

b. Yurt dışından yapılan kiralamalar

Geminin yurt dışından kiralınması durumunda TUGS kaydı olması şartıyla Türkiye mukimi mükellef tarafından işletilmesi sonucunda elde edilen kazanç gemi işletmeciliğinden elde edilen kazanç olarak değerlendirilerek kurumlar vergisi beyannamesinde TUGS kapsamında elde edilen istisna kazanç olarak dikkate alınacaktır.

Yurt dışındaki firma ile yapılan sözleşmenin içeriği incelendiğinde bu sözleşme time-charter sözleşmesi olarak değil de kira sözleşmesi olarak kabul ediliyorsa, dar mükellef kurumun elde ettiği kazancın vergilenip vergilenemeyeceğinin Türk vergi mevzuatı açısından değerlendirmesi şu şekilde olacaktır:

- ✓ GVK 70. maddede gemiler gayrimenkul olarak sayıldığından elde edilen kazanç gayrimenkul sermaye iradı olarak değerlendirilecek,
- ✓ KVK 30. maddeye göre ise dar mükellef kurumun elde ettiği gayrimenkul sermaye iradı nedeniyle yapılan ödemeler üzerinden % 20 stopaj hesaplanacaktır.

Öte yandan eğer kira geliri elde eden dar mükellef kurumun mukimi olduğu ülke ile imzalanmış bir Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması (ÇVÖA) var ise, ilgili durumun bu anlaşmada ne şekilde düzenlendiğinin incelenmesi gerekir:

- ✓ Öncelikle ÇVÖA 6. maddesine göre gemiler gayrimenkul sayılmadığından gemi kiralaması ile makine-teçhizat kiralaması yapıldığı kabul edilebilir,
- ✓ Makine-teçhizat kiralaması ÇVÖA 12.maddesi kapsamında gayri maddi hak kiralaması olarak değerlendirilebilir,
- ✓ Bu durumda da yapılan ödemeler üzerinden ÇVÖA 12. maddede belirlenen oranda stopaj yükümlülüğü doğabilir. İdarenin görüşünün de genel olarak bu yönde olduğu anlaşılmaktadır.⁴

Yapılan sözleşmenin, time-charter sözleşmesi olarak addedilmesi durumunda ise dar mükellef kurum tarafından elde edilen kazancın ÇVÖA'nın 7. maddesindeki ticari kazanç hükümleri kapsamında değerlendirilmesi mümkün olabilir. Bu konu, yargı tarafından da bahsedilen şekilde yorumlanmaktadır.⁵ Time-charter sözleşmesi kapsamında kullanılan gemilerin uluslararası trafikte hareket etmesi durumunda ise karşı akit devlet tarafından elde edilen kazancın akıbetinin ÇVÖA'nın 8. maddesinde yer alan "uluslararası taşımacılık" hükümlerine göre değerlendirilmesi de mümkün olabilecektir.

4. Sonuç

4490 sayılı Kanun ile oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Sicili'ne tescil edilen gemiler ile turizm şirketlerinin envanterlerinde kayıtlı ticari yatların temin ve işletilmesinde kolaylık sağlamak suretiyle Türk denizciliğinin geliştirilmesini hızlandırmak, yabancı sermayeyi çekebilmek ve ekonomiye katkısını artırmak amaçlanmıştır. Yukarıda kısaca açıklandığı üzere, 4490 sayılı Kanun, gemileri TUGS'a kayıtlı mükellefler için çok önemli vergisel ayrıcalık ve teşvikler sunmaktadır. Kanun'da bu gemilerin işletilmesinden doğan kazançların kurumlar vergisinden istisna olduğuna ilişkin açık hüküm bulunmakta, 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde ise istisnanın uygulanmasına ilişkin açıklamalar yapılmaktadır.

Münhasıran Türk Uluslararası Gemi Sicili'ne kayıtlı gemilerle yapılan deniz taşımacılığı faaliyetlerinden elde edilen kazançlar ile bu gemilerin devrinden doğan kazançlar istisnaya konu olacağından, anılan faaliyetler nedeniyle doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkı gelirlerinin kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmaktadır. Öte yandan, anılan sicile kayıtlı gemilerle yapılan deniz taşımacılığı ile bu gemilerin devrine ilişkin faaliyetlerle ilişkili olmaksızın elde edilen kur farkı, vade farkı gelirleri ile faiz, repo vb. faaliyet dışı gelirler için söz konusu istisna uygulanmayacaktır.

TUGSK, genel itibarıyla denizcilik sektörüne vergi teşvikleri getirerek maliyet unsurlarını düşürmek, dolayısıyla sektörü geliştirmek ve güçlendirmek amacıyla. Böylesine iddialı bir amaç için de ilgili Kanun'un bu alanda faaliyet gösteren ya da yatırım yapmayı hedefleyen mükellefleri daha çok cezbedecek avantajlar sunması gerekmektedir. TUGS her ne kadar vergisel avantajlar sağlasa da TUGS'a kayıt yine de bir gelir unsuru olarak görülmekte ve bu alanda faaliyet gösteren bazı mükelleflerin bu haktan yararlanmaktan yana tavır

⁴ 23.02.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.07.16.01-KVK.2010.38-134 sayılı özelge

⁵ Danıştay 4. Dairesinin 08.10.2002 tarihli 2001/3109E. , 2002/3147K. sayılı kararı

sergilemediği görülmektedir. Bu açıdan teşviklerin genişletilmesi ve kayıt konusundaki yükümlülüklerin azaltılarak sürecin daha sade hale getirilmesi, daha fazla mükellef tarafından Kanun'dan yararlanma konusunu teşvik edecek ve asıl olarak Kanun'un amacı olan denizcilik sektörünün kalkındırılmasına hizmet etmiş olacaktır.

Gemilerin kiralanması konusunda yapılan kira ödemelerine ilişkin olarak ise öncelikle yapılan sözleşmenin içerik olarak kira sözleşmesi mi yoksa time-charter sözleşmesi mi olduğu tartışma konusu yapılmaktadır. Sözleşme şartları değerlendirilirken yukarıda ilgili bölümde açıklanan koşullar göz önüne alınmalıdır. Ancak mutlak surette sözleşme şartlarının hukuki boyutu da değerlendirilerek hukuk danışmanları eşliğinde incelenmelidir. Çünkü sözleşmenin niteliğinin belirlenmesi, sözleşme ile elde edilecek kazancın vergisel boyutunun anlaşılmasında esas oluşturmaktadır.

Kaynakça:

1. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
2. 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
3. 4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu
4. 4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu Genel Gerekçesi
5. 23.06.2000 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe giren Türk Uluslararası Gemi Sicili Yönetmeliği
6. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
7. 163 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
8. 08.10.2002 tarihli 2002/3147 nolu 4. Daire Danıştay Kararı'na ve 04.11.2013 tarihli 2013/4519 nolu 3. Daire Danıştay Kararı
9. 20.12.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 5-2238 sayılı özelge
10. 02.02.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 5-406 sayılı özelge
11. 19.07.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01 KVK-6-7168 sayılı özelge
12. 25.01.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 5-305 sayılı özelge
13. 28.03.2007 tarihli B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-8 sayılı özelge
14. 11.02.2007 tarih ve B.07.1. GİB.4.34.16.01/KVK-4/7535 sayılı özelge
15. KURT Hayrettin, "Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu'nun Değerlendirilmesi", Ankara Barosu Dergisi, 2014/2
16. Burhan Gezgin "Türk Uluslararası Gemi Sicilinde Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden Doğan Kazançlara İlişkin İstisna Ve Diğer Vergisel Teşvikler", Vergi Dünyası Dergisi, 2000
17. TÊKSOY Erdem, "Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Elde Edilecek Kazançlar", Lebib Yalkın, Sayı:88, Nisan 2011
18. ARI Nihat, "Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Elde Edilen Kazançlarda Gelir ve Kurumlar Vergisi İstisnası", Lebib Yalkın, Sayı: 5, Mayıs 2006
19. ÜSTÜNER Cem, "Deniz Ticaretinin Vergilendirilmesi", On İki Levha Yayınları, 1. Baskı, Nisan 2009, İstanbul

Bu makalede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır. Makaledeki bilgi ve açıklamalardan dolayı EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş. 'ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Mevzuatın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.