TÜRK VERGİ HUKUKUNDA YABANCI ULAŞTIRMA KURUMLARININ VERGİLENDİRİLMESİ

ADİL SELİM SAYIN

onikilevha

YAYIN NO: ?

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA YABANCI ULAŞTIRMA KURUMLARININ VERGİLENDİRİLMESİ
Adil Selim SAYIN

ISBN ?

?. BASKI - İSTANBUL, AY? YIL?

© **ON İKİ LEVHA YAYINCILIK A. Ş.**

Adres Prof. Nurettin Mazhar Öktel Sokak No: 6A Şişli / İSTANBUL
Telefon (212) 343 09 02
Faks (212) 224 40 02
Web www.onikilevha.com.tr
E-Posta bilgi@onikilevha.com.tr
f facebook.com/onikilevha
twitter.com/onikilevha

Baskı/Cilt Birlik Fotokopi Baskı Ozalit Gıda San. Tic. Ltd. Şti.
Nispetiye Mah. Birlik Sokak No:2
Nevin Arıcan Plaza 1. Levent/Beşiktaş/İstanbul
Tel: (212) 269 30 00
Sertifika No: 20179

ADİL SELİM SAYIN
Türk-Alman Üniversitesi Hukuk Fakültesi
Mali Hukuk ABD Araştırma Görevlisi

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA YABANCI ULAŞTIRMA KURUMLARININ VERGİLENDİRİLMESİ

onikilevha

TitleYazarAdıSoyadı?

Özgeçmiş?

ÖNSÖZ

Modern vergi sistemlerinde matrahın hesaplanmasında beyan usulü benimsenmektedir. Beyan usulünde her mükellefin vergilendirilecek gerçek ve safi kazançlarını kendisinin daha iyi bileceği noktasından hareket edilmektedir. Beyan usulünün uygulanmadığı hallerde ise götürü usul yöntemi uygulanmaktadır. Götürü usul yöntemi, vergi hesaplanırken vergi matrahının ya da indirilecek giderlerin idare tarafından belirlenen objektif ölçütlere dayanılarak tespit edilmesini ifade etmektedir. Türk Vergi Hukukunda yabancı ulaştırma kurumlarının vergilendirilmesi konusunu tercih etmemizin başlıca sebebi de bu kurumların günümüzde halen götürü usulde vergilendirilmesi ve Kurumlar Vergisi açısından beyan usulünde vergilendirilmenin tek istisnasını oluşturuyor olmasıdır. Elinizdeki bu eser, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi'nde Doç. Dr. Cenker GÖKER, Doç. Dr. Cihat ÖNER ve Yrd. Doç. Dr. Ertuğrul AKÇAOĞLU'ndan oluşan jüri önünde savunularak oybirliği ile kabul edilen yüksek lisans tez çalışmasının neticesinde ortaya çıkmıştır.

Her şeyden önce Mali Hukuk alanını bana sevdiren, bu yolda yürüme konusunda bana yol gösteren, yeri geldiği zaman bir ağabey şefkatiyle uyararak hatalarımdan dönmemi sağlayan, yurtdışında olduğu dönemde bile çalışmanın şekillenmesi için kıymetli vaktini ayırarak hiçbir fedakârlıktan kaçınmayan kıymetli hocam Doç. Dr. Cenker GÖKER'e sonsuz teşekkür borçluyum. Cenker hocamın yokluğunda tez danışmanlığımı devralarak çalışmaya ayrı bir boyut kazandıran, bıkmadan usanmadan çalışmadaki hataları ve noksanları gidermek için gayret sarfeden, kızarken ve eleştirirken bile güler yüzünü hiç esirgemeyen sevgili hocam Doç. Dr. Cihat ÖNER'e de ayrıca sonsuz teşekkürler. İyi ki Ankara Üni-

versitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk kürsüsünde yollarımız kesişmiş ve de iyi ki sizler varsınız.

Çalışmanın son halini titizlikle inceleyerek eserin son şeklini almasında büyük emeği olan değerli hocam Yrd. Doç. Dr. Ertuğrul AKÇAOĞLU'na da ayrıca teşekkür borçluyum.

Yazım süreci boyunca sıkıntılarıma ortak olan, daha güzel bir çalışmanın ortaya çıkması adına beni motive eden, zor zamanlarımda yanımda olan ve yeri geldiği zaman çalışmanın içeriğine fikirleriyle katkı yapan Av. İbrahim Buğrahan YAZICI'ya, Av. Mustafa Enes SAVAŞ'a, Av. Mahcemal SEYHAN'a, Av. Kaan HATİPOĞLU'na, Asaf Göktuğ AKDERE'ye, Av. Ömer Gürkan ADAK'a, Haydar UYSAL'a, Av. Serdar SAVAŞ'a, Av. Yaman AKARTUNA - Av. Mert AKARTUNA kardeşlere ve Yük. Müh. Yusuf Kutluhan KILIÇ'a her türlü yardımları ve arkadaşlıkları için teşekkür ediyorum.

Metnin tashihinde bana yardımcı olan Av. Yusuf KUNT'a, Av. Mücahit BAYRAKTARLI'ya, Türk-Alman Üniversitesinde beraber çalıştığımız meslektaşlarım Arş. Gör. Ömer EGELİĞİ'ne, Arş. Gör. Anıl KÖROĞLU'na, Arş. Gör. Yusuf Sidar ŞAHİN'e ve Arş. Gör. Süheyla Ahsen TÜRKMEN'e destekleri için teşekkürler.

Gözümü dünyaya açtığımdan günden beri maddi ya da manevi hiçbir fedakârlıktan kaçınmayarak bugünlere gelmemdeki asıl emek sahipleri olan sevgili babam Vergi Başmüfettişi Mahmut SAYIN'a ve sevgili annem Fatıma SAYIN'a ne kadar teşekkür etsem azdır.

Bu kitabın yayınlanması için beni cesaretlendiren ve aynı zamanda asistanlığını yapmakla müşerref olduğum İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Öğretim Üyesi Sayın Yrd. Doç. Dr. Z. Ertunç ŞİRİN'e ve eserin size ulaşmasında emekleri olan Sayın Erol ÖZ'e, On İki Levha Yayıncılık çalışanlarına ve Sevil hanıma müteşekkirim.

Çalışmanın hata ve noksanlarından kaynaklanan her türlü eleştiri yazara, övgüye layık olan kısımları ise kıymetli hocalarıma aittir. Okuyuculara faydalı olması dileğiyle…

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ V

İÇİNDEKİLER VII

KISALTMALAR IX

Birinci Bölüm

Türk Vergi Hukukunda Yabancı Ulaştırma Kurumlarının Genel Görünümü

1. GİRİŞ 1
2. KONUNUN SUNULMASI VE SINIRLANDIRILMASI 5
3. TANIM 6
4. ULAŞTIRMA FAALİYETLERİNİN KAPSAMI 10
5. TAM MÜKELLEFİYET – DAR MÜKELLEFİYET AYRIMI 14
6. İŞYERİ VE DAİMİ TEMSİLCİ 21

İkinci Bölüm

Yabancı Ulaştırma Kurumlarının Vergilendirilmesi

1. YABANCI ULAŞTIRMA KURUMLARINDA MATRAH ve HASILATIN SAPTANMASI 37

1.1. YABANCI ULAŞTIRMA KURUMLARINDA MATRAH TESPİT YÖNTEMİ 40
1.2. KARA TAŞIMACILIĞINDA TÜRKİYE'DE ELDE EDİLEN HASILAT 48
1.3. DENİZ VE HAVA TAŞIMACILIĞINDA TÜRKİYE'DE ELDE EDİLEN HASILAT 50
1.4. ARACILIK FAALİYETLERİNDEN ELDE EDİLEN HASILAT 60
2. BAKANLAR KURULUNUN ORAN BELİRLEME YETKİSİ (KVK md. 32/4) 66
3. ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARININ YABANCI ULAŞTIRMA KURUMLARININ VERGİLENDİRİLMESİNE ETKİSİ 68
4. YABANCI ULAŞTIRMA KURUMLARININ ŞEKLİ YÜKÜMLÜLÜKLERI 75
5. YABANCI ULAŞTIRMA KURUMLARININ KDV YÜKÜMLÜLÜĞÜ 79
6. YABANCI ULAŞTIRMA KURUMLARININ MATRAHININ GÖTÜRÜ USULDE SAPTANMASI ÜZERİNE 85
SONUÇ 89
EKLER 93
KAYNAKÇA 105

KISALTMALAR

age.	:	adı geçen eser
agm.	:	adı geçen makale
AÜHFD	:	Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi
bkz.	:	bakınız
BDK	:	Beyanname Düzenleme Kılavuzu
BM	:	Birleşmiş Milletler
C.	:	cilt
DYYK	:	Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu
DYYKUY	:	Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu Uygulama Yönetmeliği
E.	:	Esas No
GVK	:	Gelir Vergisi Kanunu
hk.	:	hakkında
IATA	:	International Air Transport Association (Uluslararası Hava Taşımacılığı Birliği)
ICAO	:	International Civil Aviation Organisation (Uluslararası Sivil Havacılık Organizasyonu)
IBFD	:	International Bureau of Fiscal Documentation
K.	:	Karar No
KDV	:	Katma Değer Vergisi
KDVK	:	Katma Değer Vergisi Kanunu
K.H.K.	:	Kanun Hükmünde Kararname
km.	:	kilometre
KVK	:	Kurumlar Vergisi Kanunu
md.	:	madde

OECD	:	Organisation for Economic Co-operation and Development (Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü)
S.	:	sayı
sf.	:	sayfa
TBK	:	Türk Borçlar Kanunu
TTK	:	Türk Ticaret Kanunu
TÜİK	:	Türkiye İstatistik Kurumu
UN	:	United Nations (Birleşmiş Milletler)
vb.	:	ve benzeri
vd.	:	ve devamı
VUK	:	Vergi Usul Kanunu

Birinci Bölüm

Türk Vergi Hukukunda Yabancı Ulaştırma Kurumlarının Genel Görünümü

1. GİRİŞ

Küreselleşme[1] ve teknolojinin hızla gelişmesi sonucunda ülkeler arasındaki mal, sermaye ve insan akışı gün geçtikçe artmaktadır. Artan bu hareketlilik, devletlerin yabancı yatırımlara ve dış kaynaklı sermayeye kapılarını açmasına sebep olmuştur.

Ulaşım tarih boyunca göç, ticaret, savaş, tarım gibi nedenlerle insanlar için bir ihtiyaç niteliğini taşımıştır. Ulaşım araçları bu ihtiyaçlar doğrultusunda gelişmiş; tekerleğin icadından kar lastiğine, at ve deve gibi binek hayvanlarından yüzlerce beygir gücündeki araçlara, Wright kardeşlerin ilk uçurduğu kanatlı makineden sofistike jumbo jetlere doğru bir evrim geçirmiştir. Binek hayvanlarıyla birkaç haftada katedilebilen mesafe, günümüzdeki kara taşıtlarıyla saatler içerisinde alınabilmekte, benzer biçimde kara taşıtlarıyla saatler süren bir yolculuk da uçaklar ile dakikalar içerisinde gerçekleştirilebilmektedir. Özetle teknoloji ile paralel olarak gelişen ulaşım araçları, kara, hava ve deniz taşımacılığında sevkiyatın

---

[1] Küreselleşme kavramı üzerine birçok çalışma yapan ünlü ekonomist Stiglitz küreselleşmeyi esas olarak ulaşım ve iletişim maliyetlerinin muazzam düşüşü sonucu yapay bariyerlerin yıkılarak mal, hizmet, sermaye, bilgi ve insan akışının sınırlar arası akışının ortaya çıkması, ülkelerin ve dünya insanlarının yakınlaşarak entegre olması olarak tanımlıyor. STIGLITZ, Joseph E., **Globalization and its Discontents**, W.W. Norton & Company, New York 2002, sf. 9.

geçmiş zamana kıyasla oldukça hızlı yapılması sonucunu beraberinde getirmektedir.

Ulaşım imkânlarının gelişmesi ve artması, ulaşıma olan rağbeti de arttırmaktadır. 2003'ten günümüze deniz taşımacılığı açısından limanlarımızda işlem gören yük miktarı neredeyse %100'e yakın artış göstermiştir[2]. Havayolu ile yolcu ve kargo taşımacılığı da günden güne artmıştır. Ülkemizdeki hava trafiğindeki ciddi artış iniş-kalkış pistlerinin efektif kullanılmasını zorunlu kılmış ve 5 mil olması gereken iki uçak arası takip mesafesi 3 mil'e kadar düşürülmüştür[3]. IATA 2016 yılı içinde dünya çapında 4 milyara yakın yolcunun hava ulaşımını kullanacağını tahmin etmektedir[4]. Karayolu ile yük ve yolcu taşımacılığında ise verilere göre 2000 yılından 2015 yılına kadar demiryollarında %50'ye, karayollarında ise %25'e yakın bir artış saptanmaktadır[5].

Yukarıda da belirtildiği gibi ulaştırma araçlarının gelişimi ile mesafeler oldukça kısalmıştır. Mevcut şartlarda ne sermayenin, ne teknolojinin ne de insan gücünün tek bir devlete bağlılığından söz edilebilmektedir. Aksine sermaye yatırımları ve iş gücü hareketleri, hem kapsam hem de nitelik bakımından, giderek daha fazla uluslararası alana kaymakta, çalışma hayatına atılan insanların birden fazla devletle bağı artmaktadır. Kişiler ve kuruluşların birden fazla devlette gelir elde etmeleri durumunda, elde edilen gelirlerin hangi devletin vergilendirme yetkisi kapsamında ele alınacağı sorunu ortaya çıkmaktadır.

Bu sorun ele alınırken, devletlerin mali egemenlik sınırlarının çizilmesi gerekmektedir. Bir devletin mali egemenliği uluslararası alanda devletin diğer devletlere karşı bağımsız mali politika izleme ve saptama

---

[2] **Deniz Ticaret İstatistikleri**, Ulaştırma Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı, Ankara 2014, sf. 27.

[3] ICAO standartlarına göre iki uçak arasındaki mesafe minimum 5 mil olmalıdır. **ICAO Doc 4444**, Procedures for Air Navigation Services/Air Traffic Management, ICAO 2007, sf. 8–16.

[4] **IATA Press Release No:50**, http://www.iata.org/pressroom/pr/pages/2012-12-06-01.aspx, (ET: 11.06.2014).

[5] **TCDD İstatistik Yıllığı 2010-2014**, Ulaştırma Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığı, Ankara 2015, sf. 105.

yetkisini elinde bulundurması, ulusal düzeyde ise, devletin ülke sınırları içerisinde vergilendirme, harcama, bütçe yapma, borçlanma ve kamu mallarını yönetme yetkilerine sahip olması olarak tanımlanabilir[6]. Devletin elinde bulundurduğu vergilendirme yetkisi ise, devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili güç ifadesiyle tanımlanmıştır[7]. Sahip olunan bu gücün kullanılabileceği alan devletin mali egemenlik sınırını belirlemektedir.

Hayatın olağan akışı içerisinde ticaret, turizm, devletlerin çıkarları gibi sebeplerle devletlerin diğer devletler ile az ya da çok ilişkiye girmeleri kaçınılmaz olmaktadır. Bu zorunluluğun neticesinde devletlerin vergilendirme yetkilerinin kullanılmasına ilişkin olarak devletlerarası ilişkileri düzenleyen bazı kurallara ihtiyaç duyulmaktadır. Bunun nedeni devletlerin birbirinden bağımsız olarak aldıkları vergilendirme kararları sonucunda, aynı vergi öznesinin aynı vergi konusu dolayısıyla iki defa vergiye tabi tutulması, başka bir ifade ile uluslararası çifte vergilendirme sorunudur[8]. Devletlerin mali egemenliklerinin doğal bir sonucu olarak uluslararası düzeydeki vergilendirme yetkisi uluslararası anlaşmalarla sınırlandırılabilir[9]. Bu bağlamda uluslararası hukuk, devletin dış egemenliğini sınırlayan bir alan olarak gelişmiştir[10]. Devletler ulusal alanda ise kendi vergilendirme yetkilerini iradi olarak yasalarla sınırlandırmaktadır.

Küreselleşmenin bir sonucu olarak sınırlar arası mal, hizmet ve insan akışını sağlayan ulaşım hizmetlerinde ortaya çıkan sorunlardan[11]

---

[6] Vergilendirme yetkisinin kapsamı, mali egemenlik ve devletin mali egemenliği kavramları hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. ÇAĞAN, Nami, **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul 1982, sf. 3.

[7] ÖNCEL, Mualla; KUMRULU, Ahmet; ÇAĞAN, Nami, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara 2010, sf. 33.

[8] SCHMÖLDERS, Günter, **Genel Vergi Teorisi**, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü Yayını, İstanbul 1976, sf. 301.

[9] ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, age. sf. 57.

[10] TOPRAK, Mehmet, **"Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları"**, Maliye ve Sigorta Yorumları, Sayı: 426, Ekim 2004, sf. 73.

[11] Küreselleşmenin vergilemeye olan etkileri için bkz. PARIS, Roland, **"The Globalization of Taxation? Electronic Commerce and the Transformation of the State",** International Studies Quarterly, S:47, sf. 153-182, bkz. TANZI, Vito, **"Globalization, Tax Competition and the Future of Tax Systems"**, IMF Working Paper No. 96/141 bkz.

birisi merkezi yurtdışında bulunan yabancı ulaştırma kurumlarının vergilendirilmesinde ortaya çıkmaktadır. Bir devletin mali egemenlik sınırları içerisinde ulaştırma hizmetlerinin yabancı kişi veya kurumlarca (merkezi o devlet dışında bulunan) yapıldığı durumlarda, yabancı ulaştırma kurumlarının yaptıkları faaliyetlerin vergilendirilmesi esnasında iç mevzuat hükümlerinin yanında, bu kurumların merkezlerinin bulunduğu ülke göz önünde tutularak ilgili uluslararası hukuk metinleri de uygulanmaktadır.

Vergi sistemlerindeki derin farklılıklar nedeniyle devletlerin mali egemenliklerinin kesiştiği alanlardaki sorunların çok taraflı anlaşmalar yoluyla çözülmesindeki güçlük, daha çok ikili anlaşmaların tercih edilmesine yol açmıştır[12]. Bu da çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının, uluslararası hukukta yaygın olarak kullanımını beraberinde getirmiştir. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile gelirin, ikamet veya kaynak ülkelerden yalnızca birinde vergilendirilmesi ya da vergilendirme hakkının her iki ülke arasında bölüşülmesi konularında düzenlemeler yapılmakta ve bu yolla gelirin her iki ülkede birden vergilendirilmesi engellenmektedir[13]. Böylelikle kaynak veya ikamet ülkesinin vergilendirme yetkisi sınırlandırılmış olmaktadır[14]. Başka bir deyişle, gelirin elde edildiği ülke ile geliri elde eden kişi ya da kurumun merkezinin bulunduğu ülke arasında, verginin hangi ülkeye ödeneceği ile ilgili çıkması muhtemel sorunlar, ikili anlaşmalar yoluyla çözülmektedir. Dolayısı ile Türkiye'de yabancı ulaştırma kurumlarının vergilendirilmesi esnasında, kurumların bağlı oldukları ülke ile Türkiye arasında imzalanan bir ikili anlaşmanın mevcut olması durumunda, öncelikli olarak anlaşma hükümleri göz önünde bulundurulmalıdır.

Özetle devletler kendi mali egemenlik sınırları içerisinde gerçekleştirilen ulaştırma faaliyetlerinde, bu faaliyetlerin başka bir devletin uyruklu-

---

YILDIZ, Habib, **Küreselleşmenin Vergileme Üzerine Etkileri ve Türkiye Üzerine Bir Değerlendirme**, Seçkin Yayınevi, Ankara 2005.

[12] YALTI SOYDAN, Billur, **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, Beta Yayınları, İstanbul 1995, sf. 29.

[13] 2 Seri No.lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği, 14.03.1998 tarih ve 23286 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[14] TOPRAK, agm., sf. 73.

ğunu taşıyan kişiler veya merkezi başka bir devlette bulunan kurumlarca gerçekleştirilmesi durumunda vergilendirme yetkisini uluslararası hukuk metinlerine göre kullanmaktadır. Bunun başlıca sebebi, devletlerin bu noktada tek taraflı olarak kendi vergilendirme yetkisini sınırlandırmayarak yabancılık unsuru taşıyan vergi yükümlüsünün vatandaşı olduğu devletle karşılıklı bir anlaşma içerisinde bu yetkinin nasıl kullanılacağını belirlemesidir. Karşılıklı olarak böyle bir belirlemenin yapılmadığı durumlarda ise devletler kendi iç hukukunu uygulamaya devam etmektedir. Yabancılık unsuru taşıyan ulaştırma kurumlarının vergilendirilmesinde bu sayılan hususlar göz önünde bulundurulacaktır.

2. KONUNUN SUNULMASI VE SINIRLANDIRILMASI

Bu çalışma konusunu seçmemizin temel nedenleri, yabancılık unsuru taşıyan ulaştırma kurumlarının vergilendirilmesi esnasında iç ve uluslararası hukuk metinlerinin çoğu zaman birlikte kullanılması, kurumlar vergisinde gerçek usulde matrah saptanmasının tek istisnası olması[15], götürü usulde matrah saptanması ile ilgili bazı noktalarda uyuşmazlık yaşanması ve de bu konuyla ilgili daha önce herhangi bir monografik çalışmanın yapılmamış olmasıdır.

Çalışmamızın birinci bölümünde yabancı ulaştırma kurumları ile ilgili olan terimlerin tanımları, daimi temsilci, işyeri, dar mükellefiyet ve tam mükellefiyet kavramları, incelenecektir. Çalışmamız Türk Vergi Hukuku'nda yabancı ulaştırma kurumları hakkında vergilemenin nasıl yapıldığına yönelik bir çalışma olduğundan karşılaştırmalı bir eser niteliği taşımamaktadır. Ancak gerek görüldüğünde uluslararası hukuk metinleri ve eserlerinden faydalanılacaktır. İncelememizin odak noktası kurumlar olduğundan, gerçek kişilerle ilintili olan hükümlere sadece kurumların vergilendirilmesini ilgilendirdiği ölçüde değinilecektir.

İkinci bölümde Türkiye'de yabancı ulaştırma kurumlarının nasıl vergilendirildiği ve uygulamada ne çeşit sorunlarla karşılaşıldığı etraflıca

---

[15] ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, age. sf. 342.

irdelenecektir. Bu kapsamda önce kazanç türleri bakımından yabancı ulaştırma kurum kazancı mercek altına alınacak, ulaştırma faaliyetlerinin türlerine göre Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre vergilendirmenin nasıl yapılacağı ele alınacaktır. Daha sonra 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32. maddesinin 4. fıkrası[16] ile Bakanlar Kurulu'na verilen yetkinin içeriği ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının yabancı ulaştırma kurumlarının vergilendirilmesine etkisi ayrı başlıklar altında incelenecektir. Son olarak yabancı ulaştırma kurumlarının şekli yükümlülükleri ve Katma Değer Vergisi Kanunu'ndaki düzenlemeler ışığında KDV yükümlülükleri irdelenecektir. Sorunlara ışık tutmak amacıyla yargı kararları ve özelgelerden de faydalanılacaktır.

3. TANIM

Öncelikle yabancı ulaştırma kurumu teriminden ne anlaşılması gerektiğini ortaya koymak gerekir. Bunun için terimin kelime manası ve daha sonra da bu terimin hukuk metinlerindeki yeri incelenerek bir sonuca ulaşılabilir. Ulaştırma, *"İnsanların, malların, haberlerin ulaşmasını sağlayan işlerin ve araçların tümü, münakalat"*[17] olarak tanımlanmaktadır. Ulaştırma kurumu ulaştırma alanında faaliyet gösteren müesseseyi ifade etmektedir. Bu müesseseler kurumlar vergisine tabi olan ve KVK'nın 1. maddesinde sayılan sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarıdır. Yabancı kavramı ise, *"El; ecnebi; bir devlete oranla, kendi uyrukluğundan olmayan gerçek veya tüzel kişi"*[18] manalarına gelmektedir. Bir ulaştırma kurumunun yabancı olması, söz konusu kurumun üzerinde faaliyetlerini yürüttüğü coğrafi alana sahip olan ülkeden başka bir ülkeye uyrukluk bağıyla bağlı olması demektir. Tüm bu açıklamalar ışığında vergi hukukumuza ilişkin olan yabancı ulaştırma kurumları için, "merkezi başka bir

---

[16] KVK md. 32/4: Kanunun 23 üncü maddesine göre vergilendirilen yabancı ulaştırma kurumlarında vergi oranını karşılıklı olmak şartıyla, ülkeler itibarıyla kara, deniz ve hava ulaştırma kurumları için ayrı ayrı veya topluca sıfıra kadar indirmeye veya bu maddede yazılı oranın bir katını geçmemek üzere yeni bir oran tespit etmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir.

[17] "Türkçe Sözlük", age., sf. 2171

[18] YILMAZ, Ejder, **Hukuk Sözlüğü,** Yetkin Yayınları, Ankara 2006, sf. 746.

devlette olan ve Türkiye sınırları içerisinde ulaştırma faaliyetleri gösteren ve bu faaliyetlerden gelir elde eden kurumlar" tanımı yapılabilir[19]. "Yabancı ulaştırma kurumu" terimi 5520 sayılı KVK'da yer almaktadır. Çeşitli kaynaklarda geçen "dar mükellef ulaştırma kurumu" ve "dar yükümlü ulaştırma kurumu" terimleri ile aynı manaya gelmektedir. Dar mükellefiyet ya da diğer bir ifade ile dar yükümlülüğün tanımı aşağıda ayrıntılı olarak irdelenecektir.

Genel bir tanım yapıldıktan sonra yabancı ulaştırma kurumlarıyla ilgisi bulunan bazı terimlere değinmekte yarar bulunmaktadır. "Uluslararası trafik" kavramı bunlardan birisidir. Uluslararası trafik kavramına daha çok çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında rastlanmaktadır. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının müzakere aşamalarında, tarafların anlaşmalarını kolaylaştırmak ve bu süreci kısaltmak amacıyla çeşitli uluslararası kuruluşlar tarafından taslak niteliğinde Model anlaşmalar geliştirilmiştir. Bugün bu Model anlaşmalardan en yaygın kullanılan ve kabul görenleri OECD Modeli ve BM Modeli'dir[20]. Türkiye'nin taraf olduğu anlaşmalarda genel olarak OECD Modelinden esinlenildiği görülse de, Model anlaşmanın değişik hükümlerine koyduğu çekincelerden faydalanarak, yer yer BM Modelinin yansımalarına da rastlamak mümkündür[21].

OECD Model anlaşması incelendiğinde, "uluslararası trafik" kavramının ne olduğuna dair bir açıklamaya yer verildiği görülmektedir. Anlaşmanın "Tanımlar" başlıklı 3. maddesinde terim *"etkin yönetim yeri Akit Devletlerden birinde bulunan işletme tarafından gemi veya uçak kullanmak suretiyle gerçekleştirilen, Akit Devlet sınırları içinde gemi ya da uçak işletilmesi kapsam dışında kalan her türlü taşımacılık"*[22] şeklinde tanımlanmaktadır. Kapsam dışı bırakılan taşımacılık itibariyle yabancı işletmeler tarafından

---

[19] *"Dar yükümlü ulaştırma kurumunu, yasal ve iş merkezi Türkiye dışında bulunan ve ulaştırma işinden Türkiye'de gelir elde eden kurumlardır, diye tanımlayabiliriz."* EKMEKCİ, Esra, **Kurumlar Vergisinde Dar Yükümlülük**, Kazancı Yayınları, İstanbul 1994, sf. 93.

[20] GÜNGÖR, A. Feridun, **"Uluslararası Hukuksal Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi ve Türkiye Uygulaması"**, Vergi Dünyası, S: 190, Haziran 1997, s. 32, YALTI SOYDAN, age., sf. 37.

[21] AKÇAOĞLU, Ertuğrul, **"Vergi Anlaşmalarında İşyeri Kavramının Dönüşümü"**, **Vergi Hukukuna Genç Yaklaşımlar**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2013, sf. 297.

[22] OECD Model Anlaşması md. 3/e.

Türkiye sınırları içinde başlayıp biten herhangi bir taşımacılık faaliyeti uluslararası trafik kapsamında değerlendirilmeyecektir. Türkiye'nin imzalamış olduğu bazı anlaşmalarda gemi ve uçaklara ilaveten kara nakil araçları da eklenmiştir. Uluslararası trafik kavramının tanımının yapılmadığı anlaşmalarda ise iç hukukun bu konudaki önemi artmaktadır. Konumuz açısından önem teşkil eden yabancı kurumların Türkiye sınırları içinde başlayan ve kendi devletinde ya da üçüncü bir devlette biten taşımacılık faaliyetleri ise uluslararası trafik tanımına uymaktadır[23]. Terim ile ilgili ayrıntılı açıklamalara aşağıda yer verilecektir.

Yabancı ulaştırma kurumlarıyla ilintili olan bir diğer kavram "transit taşımacılık"tır. Transit taşımacılık *"yabancı bir ülkede başlayıp Türkiye Gümrük Bölgesinden geçerek yine yabancı bir ülkede sona eren uluslararası taşımacılık türü"* olarak tanımlanmaktadır[24]. Başka bir tanıma göre transit taşıma *"yükü taşıyan geminin Türk limanlarına uğramakla beraber, taşımaya ara vermeksizin ve yükün, taşıyan ulaştırma kurumu ile ilgisi kesilmeksizin yoluna devam etmesi"*dir[25]. Bu noktada "transit taşımacılık" ile "transit ticaret" kavramları karıştırılmamalıdır. Transit ticaret, transit taşımacılıktan farklı olarak *"yurt dışında veya serbest bölgede yerleşik bir firmadan ya da antrepodan satın alınan malın, ülkemiz üzerinden transit olarak veya doğrudan doğruya yurt dışında veya serbest bölgede yerleşik bir firmaya ya da antrepoda satılması"*nı ifade etmektedir[26]. Transit ticaret kavramına ayrıca Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği'nin 31. maddesinde değinilmiştir. Anılan maddenin 3. ve 4. fıkraları şu şekildedir:

Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği md. 31

> *" (3)Yabancı bir memleketten başka bir yabancı memlekete veya Türkiye'den yabancı bir memlekete gitmek ya da yabancı bir*

---

[23] YALTI SOYDAN, age., sf. 213.

[24] DEMİR, Şeref, **Uluslararası Taşımacılık/Lojistik KDV İstisnası ve İadesi**, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayınları, İstanbul 2005, sf. 38.

[25] KÜÇÜKTOP, Sema; KÜÇÜKTOP, Muzaffer, **"Deniz Ötesi Taşımacılık Faaliyetinde Bulunan Yabancı Ulaştırma Kurumlarının Taşıma Hasılatlarının Vergilendirilmesi"**, Vergi Dünyası, S:179, Temmuz 1996, sf. 88.

[26] **Muhasebe Ve Finansman Dış Ticaret Kavramları**, T.C. Milli Eğitim Bakanlığı, Ankara 2011, sf. 12.

memleketten Türkiye'ye gelmek üzere Bölgeden geçen/geçirilen eşya, Bölgede "Transit" halinde sayılır. Transit olarak geçen/geçirilen eşyanın, Serbest Bölgede aktarma edilmesi, karaya çıkarılması veya bir süre kalması transit halini değiştirmez.

(4)Yabancı bir ülkeden deniz, hava, demiryolu ve karayoluyla Serbest Bölge limanına getirilen eşyanın, deniz yoluyla yabancı bir limana veya diğer bir Serbest Bölge limanına sevki "Aktarma" sayılır."

Burada sözü edilen "transit halinde olma" transit ticareti ifade etmektedir. Transit ticaret terimi serbest bölge yapılanması göz önünde bulundurularak değerlendirilmelidir. Transit taşımacılık her ne kadar kanunda açıkça tarif edilmese de yabancı bir ülkeden başlayıp, Türkiye gümrük sınırları içerisinden geçmekle beraber yabancı bir ülkede bitmektedir. Oysa Türkiye'den başlayıp yabancı bir ülkede bitecek olan bir taşımacılık işinde, Türkiye sınırları içerisinde bulunan Serbest Bölgeler'de bekleyen, aktarma yapan veya Serbest Bölge'den geçen ulaştırma aracı KVK md. 23 uyarınca transit taşımacılık yapmadığı halde yukarıdaki yönetmelik hükümlerine göre Serbest Bölge bakımından transit sayılacaktır.

Transit taşımacılığın tespit edilmesi vergilendirme açısından önemlidir. Önemli olmasının sebebi, herhangi bir yabancı ulaştırma kurumunun Türkiye üzerinden transit taşımacılık yapması durumunda, kurumlar vergisi hükümlerine göre deniz ve hava taşıtları bakımından ulaştırma faaliyeti Türkiye'deki limanlardan başlamadığı için vergiyi doğuran olay gerçekleşmeyecek ve vergi borcu doğmayacaktır. Bunun dışında, transit taşımacılık aynı zamanda katma değer vergisi hükümlerine göre istisna teşkil etmekte ve bir taşımanın transit olup olmadığının tespiti KDV uygulaması bakımından da önem arz etmektedir[27]. Bahsi geçen bu konular aşağıda etraflıca irdeleneceğinden, burada sadece değinilmekle yetinilecektir.

Bu açıklamalardan sonra, bir sonraki adım ulaştırma faaliyetlerinin kapsamının belirlenmesi olacaktır. Belirlenen kapsam aynı zamanda çalışma alanının sınırlarını daha net olarak çizecektir.

---

[27] KDVK md. 14.

4. ULAŞTIRMA FAALİYETLERİNİN KAPSAMI

Bir önceki bölümün başında yabancı ulaştırma kurumları "merkezi başka bir devlette olan, Türkiye sınırları içerisinde ulaştırma faaliyetleri gösteren ve bu faaliyetlerden gelir elde eden kurumlar" olarak tanımlanmıştı. Bu tanımdan sonra değinilmesi gereken bir başka nokta ulaştırma faaliyetlerinden ne tür taşımacılık işlerinin anlaşılması gerektiği hususudur. Vergi hukukuna ilişkin temel mevzuat ve uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme Model anlaşmaları hükümleri incelendiğinde, kastedilen taşımacılık işlerinin yük ve yolcu taşımacılığı olduğunu söylemek mümkündür. Bu doğrultuda öncelikle yabancılık unsuru taşıyan ulaştırma kurumlarının vergilendirilmesi hakkındaki temel düzenleme olan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 23. maddesini incelemek gerekir:

Yabancı ulaştırma kurumlarında kurum kazancının tespiti

MADDE 23- (1) Yabancı ulaştırma kurumlarının vergiye matrah olacak kurum kazancı, hasılata ortalama emsal oranlarının uygulanması suretiyle hesaplanır.

(2) Ortalama emsal oranları, Türkiye'de daimî veya arızî olarak çalışan bütün kurumlar için;

a) Kara taşımacılığında % 12,

b) Deniz taşımacılığında % 15,

c) Hava taşımacılığında % 5,

olarak uygulanır.

(3) Ticarî ve arızî ticarî kazançları dar mükellefiyet kapsamında vergilendirilen yabancı ulaştırma kurumlarının, Türkiye'de elde edilmiş sayılan hasılatı aşağıdaki unsurlardan oluşur:

a) Türkiye sınırları içinde gerçekleşen kara taşımacılığında, bilet bedeli ile birlikte alınan gider karşılıkları dâhil olmak üzere yolcu, yük ve bagaj taşıma ücreti olarak her ne adla olursa olsun aldıkları tutarlar.

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

c) Türkiye dışındaki taşımacılık faaliyeti için diğer kurumlar hesabına Türkiye'de sattıkları yolcu ve bagaj biletleri ile Türkiye'de yaptıkları navlun sözleşmeleri[28] *dolayısıyla kendilerine verilen komisyonlar ve ücretler.*

Görüldüğü üzere KVK 23. maddesinde elde edilen hasılatın nelerden oluştuğu sayılırken, yolcu, yük ve bagaj taşımacılığına açık bir vurgu yapılmıştır. Bunlar dışında kalan ve uluslararası boyut taşıyan boru hatları ile petrol, doğalgaz ya da benzeri akışkanların taşınması, kablo yolu ile veri ya da enerji transfer edilmesi gibi faaliyetler her ne kadar akla bu faaliyetlerin uluslararası taşımacılık çerçevesinde değerlendirilebileceği düşüncesini getirse de, bu çalışmada sadece hava, kara ve deniz taşıtları ile yapılan yük ve yolcu taşımacılık faaliyetleri incelenecektir. Yabancı ulaştırma kurumları tarafından yapılan petrol, enerji ve veri taşımacılığının vergilendirilmesi, gerek enerji hukukunun, gerek bağlı olduğu sektörlerin gerçekleri ve temelleri gözetilerek ayrı bir tez konusu yapılmalıdır.

Bu önerinin yerindeliğine işaret etmek açısından Türkiye ile Irak arasındaki petrol taşımacılığının vergisel ve hukuki boyutuna kısaca değinmek isabetli olacaktır. Türkiye ve Irak arasındaki petrol taşımacılığının temelleri, 27.08.1973 tarihinde iki ülke arasında imzalanan "Türkiye Irak Ham Petrol Boru Hattı Anlaşması" ile atılmıştır. Bu anlaşma uyarınca tanker başına yükleme ve taşıma ücretleri belirlenmiş ve bu belirlenen ücretlerden başka gerek Irak'tan petrol taşınmasına gerek Yumurtalık terminalinden petrolü taşıyacak olan tankerlere ek mali külfetler geti-

---

[28] *"Navlun (veya eşya taşıma) sözleşmesi bir akittir ki, bununla taraflardan biri (taşıyan) deniz yoluyla eşya (yük) taşımayı, diğer taraf (taşıtan) da bunun karşılığında bir ücret (navlun) ödemeyi taahhüt eder."* ÇAĞA, Tahir; KENDER, Rayegân, **Deniz Ticaret Hukuku II – Navlun Sözleşmeleri**, On İki Levha Yayıncılık, 9.Baskı, İstanbul 2009, sf. 1.

rilmeyeceği hüküm altına alınmıştır[29]. Ancak daha sonra yabancı bir ulaştırma kurumunun Irak'la sözleşme yaparak Yumurtalık limanından petrol taşıması, bunun neticesinde de Türkiye'nin taşımacılık yapan kurumu vergilendirilmesi Danıştay'da dava konusu olmuştur. Bu konu hakkındaki Danıştay kararları incelendiğinde[30], kurumlar vergisi bakımından boru hattı taşımacılığı (*pipeline transportation*) faaliyetlerinin, gelirlerin Türkiye'de elde edilmediği gerekçesiyle[31] vergilendirilmediği görülmektedir. Öğretide bu kararların, uluslararası petrol piyasasındaki rekabet içerisinde faaliyet gösteren şirketlere ek masraflar çıkartılarak bu şirketlerin caydırılmaması, bilakis Türkiye üzerinden gerçekleşen petrol sevkiyatı açısından çekiciliğinin arttırılması için verilmiş siyasi kararlar olabileceği, çünkü teknik olarak vergilendirme yapılmaması için her hangi bir neden bulunmadığı öne sürülmüştür[32].

---

[29] 07.02.1975 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan ve 1835 sayılı kanunla onaylanan 27 Ağustos 1973 tarihinde Ankara'da imzalanan Türkiye - Irak Hampetrol Boru Hatta Anlaşmasının 7. maddesi:

"1. Irak'tan gelen hampetrollerin Türkiye toprakları üzerinden nakliyesi ve bu petrollerin terminalde FOB tankerlere yüklenmesine ilişkin taşıma ve yükleme ücreti, hampetrollerin beher varili başına toplam 0,35 Amerikan Doları olarak tespit edilmiştir.

2. Taşıma ve yükleme ücretinin Irak tarafından Türk tarafına ödenmesinde, Irak'tan gelen ve Türk tarafına teslim edilen de dâhil olmak üzere, alıcılara verilen hampetrol miktarları esas alınacaktır."

12. maddenin 2. fıkrası: *"Türk tarafı işbu Anlaşmanın yürürlük süresince gerek Irak tarafına, hampetrol alıcısına, taşıyıcısına, gerekse hampetrol yükleyecek tankerlere bu Anlaşmanın hükümlerini aşacak şekilde malî bir artırma veya külfet yüklememekle mükelleftir."*.

[30] Danıştay 13. Daire Kararı K.1981/1202, Danıştay 4. Daire Kararı E.1982/323 K.1982/623, Danıştay 4. Daire Kararı E.1984/821 K.1985/887, Danıştay 3. Daire Kararı E.1986/1313 K.1986/621.

[31] Danıştay 4. Daire Kararı E.1982/4065 K.1984/1934, Danıştay 4. Daire Kararı E.1984/2880 K.1985/3724 *"…Taşıyan ve taşıtanın yabancı olması, navlun sözleşmesinin Türkiye dışında bağıtlanmış olması ve hampetrolün 1835 sayılı Yasa ile verilen isim uyarınca ne Türk kurum ve kuruluşlarının ve ne de daimi temsilci şirketin herhangi bir girişim ve katkısı olmaksızın yüklenmesi ve yüklenen petrolün gerçekte Irak'tan ihraç edilmekte bulunması karşısında yukarıda sözü edilen 5433 sayılı yasanın 11. maddesiyle değinilen "kazancın Türkiye'de elde edilmesi" koşulu gerçekleşmediği gibi navlun hasılatı Türkiye'de hiçbir kuruma intikal ettirilmeyip, karından da ayrılmamış olduğundan Kurumlar Vergisi Kanunu hükümlerine göre vergilendirilmesine olanak bulunmamaktadır."*.

[32] UZELTÜRK, Hakan, **"Taxation of International Transportation Companies Income in Turkey"**, European Taxation, Vol.41, No.2, February 2001, sf. 65.

Danıştay'ın vermiş olduğu kararların sonrasında 05.05.1986 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Irak Cumhuriyeti Hükümeti Arasında 27 Ağustos 1973 Tarihli Ham Petrol Boru Hattı Anlaşmasına Ek Anlaşma ile Türk Tarafı, 27 Ağustos 1973 Anlaşması'nın 12. maddesi 2. paragrafı hükümlerine uygun olarak, ham petrol alıcıları, taşıyıcıları veya ham petrol yüklenecek tankerler üzerindeki mali yükün kaldırılması için en geç 1 Ocak 1986 tarihine kadar gerekli tedbirleri alma borcu altına girmiştir. Maliye ve Gümrük Bakanlığı da bir muktezasında konuya ilişkin olarak, ilgili anlaşma hükmü çerçevesinde sadece Botaş Ham Petrol Yükleme İstasyonu'ndan ham petrol yükleyerek yabancı ülkelere taşıyan yabancı ulaştırma kurumlarının Türkiye'de gelir elde etmiş sayılmayacağı ve bu kurumlardan vergi alınmayacağını hükme bağlamıştır[33].

Benzer şekilde "Türkiye Cumhuriyeti, Azerbaycan Cumhuriyeti ve Gürcistan Arasında Petrolün Azerbaycan Cumhuriyeti, Gürcistan ve Türkiye Cumhuriyeti Ülkeleri Üzerinden, Bakü-Tiflis-Ceyhan Ana İhraç Boru Hattı Yoluyla Taşınmasına İlişkin Anlaşma"[34] ve "Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Rusya Federasyonu Hükümeti Arasında Rus Doğal Gazının Karadeniz Altından Türkiye Cumhuriyetine Sevkiyatına İlişkin 15 Aralık 1997 Tarihli Anlaşmaya Ek Protokol"[35] hükümleri incelendiğinde ülkemizdeki boru hattı taşımacılığında anlaşmayı imzalayan ülkelerle karşılıklı olarak vergi muafiyeti uygulanması yoluna gidildiği gözlenmektedir[36]. Buna bağlı olarak da petrol ve doğalgaz taşımacılığından vergi alınmamaktadır.

Sınırlar arası petrol taşımacılığının vergilendirilmesi üzerine etraflıca bir çalışma yapan OLSEN, eserinde yaptığı incelemenin neticesinde boru hattının hukuki durumu ve buna bağlı olarak kazancın niteliğini etraflıca incelemiştir. Yazar boru hattının bazen karadan bazen denizal-

---

[33] 11.04.1986 tarihli ve 22114-303/23847 sayılı Maliye ve Gümrük Bakanlığı muktezası, EKMEKCİ, age., sf. 106 ve 244.

[34] 10.09.2000 tarihli ve 24166 mükerrer sayılı Resmî Gazete

[35] 26.07.200 tarihli ve 24121 sayılı Resmî Gazete

[36] Bahsi geçen anlaşmalar hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. BAŞAK, Levent, **Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlar ve Vergilendirme**, C:1, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2007, sf. 871 vd.

tından geçtiğini, bazen daimi işyeri, bazen taşınmaz mal özelliği taşıdığını, buna bağlı olarak elde edilen kazancın kural olarak ticari kazanç olduğunu belirlemiştir. 8 farklı durum oluşabileceğini tespit eden yazar, bunların hiçbirinde uluslararası taşımacılık gelirlerine ilişkin vergilendirme kurallarının uygulanacağı sonucuna varamamıştır[37].

Yukarıda sayılan sebeplere ek olarak boru hattı taşımacılığına ilişkin hükümler Katma Değer Vergisi Kanunu sistematiği içerisinde uluslararası taşımacılıktan kopuk olarak ayrı bir maddede ele alınmıştır. Tüm bu sayılan hususlar çalışmamızda yük ve yolcu taşımacılığı haricindeki diğer taşımacılık faaliyetlerinin göz ardı edilmesi için bir dayanak noktası oluşturmaktadır. Dolayısı ile çalışmanın ilerleyen kısımlarında yük ve yolcu taşımacılığı esas alınarak değerlendirme yapılacaktır.

5. TAM MÜKELLEFİYET – DAR MÜKELLEFİYET AYRIMI

Türk vergi hukukunda, yabancı ulaştırma kurumlarını incelerken ve hukuki olarak nitelerken, tam ve dar mükellefiyet ayrımına da kısaca değinmek gerekir. Tam ve dar mükellefiyet genel olarak vergi yükümlülüğünün hangi gelirlerle sınırlı olduğunu belirtmektedir. Buna göre tam yükümlü olanlar Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri gelirin tamamı üzerinden Türkiye'de vergilendirilirken, dar yükümlüler ise Türkiye dışındaki gelirleri kapsam dışında tutularak, sadece Türkiye'de elde ettikleri gelirler üzerinden Türkiye'de vergilendirilirler[38]. Tam ve dar mükellefiyet ayrımı vergi kanunlarının yer bakımından uygulanmasıyla ilintilidir. Ver-

---

[37] Sınırlar arası petrol taşımacılığının vergilendirilmesi konusu petrol nakil hatlarının niteliği itibariyle sorunları beraberinde getirmektedir. Ayrıntılı bilgi için bkz. OLSEN, Knut, **Characterization and Taxation of Cross-Border Pipelines**, IBFD, 2012.

[38] ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, age., sf. 253.

gi hukukunda kaynak[39], yerleşim yeri[40] ve uyrukluk[41] ilkelerinin uygulanma alanı bu ayrımı şekillendirmektedir[42]. Birçok ülkenin vergi sisteminde kaynak ve ikametgâh ilkeleri ağırlıkları değişmekle beraber birlikte uygulanır[43]. Ülkelerin mali sınırlarının gümrük sınırlarına eşit olması, vergi yasalarının vergilendirme yetkisi açısından diğer ülkelerin vergi yasaları ile uyumlu olmasını gerektirdiğinden, ülkemizdeki vergi yasalarında da bu yetkinin, gerek yasalarla tek taraflı, gerek uluslararası kuruluşlara üye olarak ve bunun yanı sıra uluslararası anlaşmalar akdederek sınırlandırıldığı görülmektedir. İşte bu sınırlandırmanın gelir üzerinden alınan vergilerde genel olarak tam ve dar yükümlülük ayrımını ortaya çıkardığı söylenebilir. Devletler faydacı bir yaklaşımla vergileme yetkisinden elde edebileceği gelirlerden mahrum kalmamak adına kendi uyrukluğunu taşıyan mükellefleri uyrukluk ilkesine göre, kendi mali egemenlik sınırları içerisinde ikamet eden mükellefleri yerleşim yeri ilkesine göre vergilendirmekte, kendisine hiçbir bağ ile bağlı olmayan potansiyel mükelleflerin kazancını ise kaynak ilkesine göre vergilendirmektedir.

---

39 Kaynak ilkesine göre, bir devletin ülkesinde bulunan vergi konuları ve vergi doğurucu olaylar o devletin vergilendirme yetkisine tabidir. Kısaca gelir nerde elde edilirse orada vergilendirilir. KANETİ, Selim, **Vergi Hukuku**, Filiz Kitabevi, İstanbul 1989, sf. 40/EKMEKCİ, age., sf. 1/ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, age., sf. 57/ YALTI SOYDAN, age., sf. 17/ÖZ, Ersan; ÇAVDAR, Fatih, **"Çifte Vergilendirmenin Önlenmesine Yönelik OECD ve Türkiye Uygulamaları"** Vergi Dünyası, S:371, Temmuz 2012, sf. 53.

40 Yerleşim yeri ilkesine göre, bir kişinin vergilendirilmesinde uyrukluk bağı değil, vergilendirilecek kişinin ikametgâhının bulunduğu yer ölçüt kabul edilmekte ve bu kişi nereden ve nasıl gelir elde ederse etsin, gelir ve servetleri ikametgâhının bulunduğu ülke tarafından vergilendirilmektedir. EKMEKCİ, age., sf. 4/ YALTI SOYDAN, age., sf. 19.

41 Uyrukluk ilkesinde, vergilendirme yetkisini kullanan devlet kendisine uyrukluk bağıyla bağlı olan, diğer bir deyişle "kişisel egemenliği" altındaki vatandaşlarının dünya çapındaki gelir ve servetlerinin vergilendirilmesi söz konusudur. EKMEKCİ, age., sf. 3/YALTI SOYDAN, age., sf. 20.

42 Kaynak ilkesi uluslararası hukuktaki yerellik ilkesinin vergi hukukundaki görünümüdür. İkametgâh ve Uyrukluk ilkeleri ise, vergi yasalarının uygulanmasında kişisellik ilkesinin geçerli olduğu durumlarda ortaya çıkmaktadır. ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN eserinde uyrukluk ve ikamet ilkeleri, kişisellik ilkesinin iki ölçütü olarak ifade edilmiştir. ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, age., sf. 253

43 ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, age., sf. 57

Tam ve dar mükellefiyet ayrımı Gelir Vergisi Kanunu (GVK) ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nda (KVK) ayrı ayrı yer almaktadır. GVK, konusu gereği gerçek kişilerin vergilendirilmesini KVK ise tüzel kişilerin vergilendirilmesini düzenlemektedir. Vergi kanunlarının sistematiği gereği KVK tarafından GVK'ya yapılan atıfların çokluğu sebebiyle GVK daha ayrıntılıdır. Yabancı ulaştırma kurumları çerçevesinde, KVK'da düzenlenen tüzel kişilerin tam ve dar mükellefiyet ayrımı ele alınırken her ne kadar KVK ön planda olsa da, GVK hükümlerine de değinmek gerekmektedir.

Türk vergi hukukunda gelir üzerinden alınan Gelir Vergisi'nde 7 ayrı gelir türü öngörülmüştür. Bunlar ticari kazançlar, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, menkul sermaye iratları, gayrimenkul sermaye iratları ve diğer kazanç ve iratlar olarak sınıflandırılmıştır. Bu saydığımız gelir türlerinin neleri kapsadığı ve her birinin nasıl vergilendirileceği, tek tek sayılmak suretiyle GVK'da ayrıntılı bir biçimde hüküm altına alınmıştır. Kurumların vergilendirilmesinde tek bir gelir türü vardır ve gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşan kurum kazancı olarak karşımıza çıkmaktadır. KVK 1. maddede bu 7 kalem gelir türü için yine GVK'ya atıf yapılarak hangi kurumların kurumlar vergisi ödemekle yükümlü olduğu belirtilmiştir[44].

Gerçek kişiler bakımından tam yükümlülük GVK'nın 3. maddesinde belirtilmiştir. Buna göre Türkiye'de yerleşmiş olanlar ve bunların yanı sıra resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları tam yükümlü sayılırlar. İkametgâhı Türkiye'de bulunanlar ya da bir takvim

---

[44] KVK md. 1: " *Verginin konusu*

(1) Aşağıda sayılan kurumların kazançları, kurumlar vergisine tâbidir:

a) Sermaye şirketleri.

b) Kooperatifler.

c) İktisadî kamu kuruluşları.

ç) Dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler.

d) İş ortaklıkları.

(2) Kurum kazancı, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşur.."

yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar Türkiye'de yerleşmiş sayılmaktadır[45]. Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler ise dar mükellef olarak sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler.

Kurumlar tarafından elde edilen kurum kazancının GVK'daki gelir unsurlarından oluştuğu yukarıda belirtilmişti. Bu noktada yabancı ulaştırma kurumlarının dar yükümlü olması sebebiyle dar yükümlü gerçek kişilerin elde ettikleri kazancın Türkiye'de elde edilip edilmediğini açıklığa kavuşturan GVK md. 7'ye değinmek gerekir. Dar mükellefiyete tabi gerçek kişiler bakımından kazanç ve iradın Türkiye'de elde edilip edilmediği her kazanç türü için ayrı esaslara göre belirlenir. Buna göre:

- Ticari kazançlarda: Kazanç sahibinin Türkiye'de işyerinin olması veya daimi temsilci bulundurması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla sağlanması
- Zirai kazançlarda: Zirai faaliyetlerin Türkiye'de icra edilmesi
- Ücretlerde:
    a. Hizmetin Türkiye'de ifa edilmiş veya edilmekte olması veya Türkiye'de değerlendirilmesi,
    b. Türkiye'de kâin müesseselerin idare meclisi başkan ve üyelerin, denetçilerine, tasfiye memurlarına ait huzur hakkı, aidat, ikramiye ve benzerlerinin Türkiye'de değerlendirilmesi,
- Serbest meslek kazançlarında: Serbest meslek faaliyetlerinin Türkiye'de icra edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi,
- Gayrimenkul sermaye iratlarında: Gayrimenkulün Türkiye'de bulunması ve bu mahiyetteki mal ve hakların Türkiye'de kullanılması veya Türkiye'de değerlendirilmesi,

---

[45] İkametgâh kavramı için Türk Medeni Kanunu'nun 19 ve devamındaki maddelere atıf yapılmıştır. Ayrıca altı aylık sürenin belirlenmesinde geçici ayrılmaların Türkiye'de oturma süresini kesmeyeceği öngörülmüştür. GVK md. 4

- Menkul sermaye iratlarında: Sermayenin Türkiye'de yatırılmış olması,
- Diğer kazanç ve iratlarda: Bu kazanç veya iratları doğuran işin veya muamelenin Türkiye'de ifa edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi gerekmektedir.

Kurumlar Vergisi'ne tabi olan kurumlar KVK 1. maddede sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadî kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler ve iş ortaklıkları olarak sıralanmıştır. Bu kurumlardan kanunî veya iş merkezi Türkiye'de bulunanlar KVK md. 3'e göre tam mükellef sayılırlar ve gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilirler. Kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayan kurumlar ise sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden, bir başka deyişle dar mükellefiyet esası üzerinden vergilendirilirler. Kanunî ve iş merkezlerinden yalnız birinin Türkiye'de bulunması, tam mükellefiyetin varlığı için yeterlidir[46]. Dolayısı ile dar mükellef kurumların yabancılık kavramının vergi hukukundaki görünümünü oluşturduğu söylenebilir[47]. Ancak şunu da belirtmek gerekir ki, yabancı sermaye ile kurulmuş olan ve Türkiye'de tescil edilmiş olan bir işletmenin kurucuları ve ortakları yurt dışında bulunsa bile kanunî merkezi Türkiye'de sayılacağından böyle bir kurum tam mükellef sayılacaktır[48].

Kanunî ve iş merkezlerinin tanımları KVK'da yer almaktadır. Kanuni merkez, vergiye tâbi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkez olarak tanımlanmıştır. İş merkezi ise iş bakımından işlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği merkez olarak belirtilmiştir[49]. Bu iki merkezin Türkiye'de bulunmaması durumunda, bu kurumlar dar mükellef sayılacaktır. Yabancı ulaştırma

---

[46] KANETİ, age., sf. 355

[47] EKMEKCİ, age., sf. 19

[48] ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, age., sf. 337, MAÇ, Mehmet, **Kurumlar Vergisi** (KVK), Denet Yayıncılık, İstanbul 1999, sf. 166

[49] KVK md. 3/5-6

kurumları da nitelikleri itibariyle kanuni ve iş merkezleri Türkiye'de bulunmadığından dar mükellef esasına göre vergilendirilirler.

Bir mükellefin, tam veya dar mükellef olduğunu belirleyen iç hukuk düzenlemelerini yukarıda inceledik. Bu düzenlemelere ek olarak uluslararası anlaşma metinlerinden de bahsetmek gerekmektedir. Daha önce de belirtildiği gibi, birden fazla ülkede yaşayan ve faaliyetleri bulunan kişi veya kuruluşların vergilendirmesinin, hangi ülke tarafından ve nasıl yapılacağı sorunu, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının uluslararası alanda yaygın olarak kullanılmasına yol açmıştır. Anlaşma metinlerindeki düzenlemeler, anlaşmayı imzalayan ülkeler bünyesindeki gerçek ve tüzel kişilerin hangi ülkenin mukimi sayılacaklarını belirleyerek, kişilerin tam mükellef mi yoksa dar mükellef mi oldukları sorununa ışık tutar. Bu anlaşmalarda yer alan hükümlerin uygulanması esnasında vergilendirme çoğunlukla bir ülkenin tekeline bırakılmakta, bazen de vergilendirme yetkisi paylaşılmaktadır. Vergilendirme yetkisinin hangi devlette olduğunun belirlenmesi için öncelikle mali ikametgâhın belirlenmesi gerekmektedir. Mali ikametgâh (*fiscal domicile*), medeni hukukta yer alan bir gerçek kişinin sürekli kalma niyetiyle oturduğu yer olan medeni ikametgâhtan daha farklı bir kavramdır[50]. Mali ikametgâh genel olarak *"vergi yükümlüsünün belirli bir ülkede oturduğu, bulunduğu veya işlerini yürüttüğü yer"* şeklinde tanımlanabilir[51]. Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında mali ikametgahın belirlenmesinde ortaya çıkacak sorunları önlemek için değişik ölçütler kullanılmaktadır. Mali ikametgâh, anlaşmaların 4. maddesinde düzenlenmekte olup, mali ikametgâhı belirleyen ölçütler arasında daimi mesken (*permanent home*), hayati çıkarlarının merkezi (*the state with which his personal and economic relations are closer/centre of vital interests*),

---

[50] Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. ARIKAN, Zeynep, **Türk Vergi Hukukunda Mali İkametgah**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2007/TUNCER, Selahattin, **"Vergi Hukuku Açısından Medeni İkametgâh ve Mali İkametgâh",** Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, S:33 Prof. M. Orhan DİKMEN'e Armağan, İÜ Basımevi, İstanbul 1990 sf. 53-68: *"Medeni ikametgâh kavramı yanında, mali ikametgâh kavramı diye yeni ve ayrı bir kavramın doğmuş olması özel hukuk ile vergi hukuku arasındaki derin mahiyet farkından kaynaklanmaktadır. Çünkü vergi hukuku, özel hukuktaki bazı kavram ve müesseseleri aynen alıp kullansa bile, bu kavram ve müesseseleri çoğu zaman kendi ilke ve amaçlarına göre işlemekte ve geliştirmektedir. İşte mali ikametgâh bu tür yeni üretilmiş kavramlardan biri olmaktadır".*

[51] YALTI SOYDAN, age., sf. 124

mutad mesken (*habitual abode*) ve uyrukluk (*nationality*) sayılabilir[52]. Model anlaşmada yer alan hükme göre[53], bir gerçek kişi her iki devlette de yerleşik olduğunda, daimi olarak kalabileceği bir meskenin bulunduğu devlette yerleşik olduğu kabul edilecek, her iki devlette de daimi olarak kalabileceği bir meskeni varsa, bu kişi kişisel ve ekonomik ilişkilerinin daha yakın olduğu diğer bir deyişle hayati çıkarlarının merkezinin olduğu devletin mukimi kabul edilecektir. Kişinin hayati menfaatlerinin merkezinin yer aldığı devlet saptanamazsa veya kişinin her iki Akit Devlette de daimi olarak kalabileceği bir meskeni yoksa bu kişinin mutad meskeninin bulunduğu devletin mukimi kabul edilecek, her iki Akit Devlette de kalmayı adet edindiği bir ev varsa veya her iki devlette de böyle bir ev söz konusu değilse, bu kişi vatandaşı bulunduğu devletin mukimi kabul edilecektir. Eğer kişi her iki Devletin de vatandaşıysa veya aksine her iki Devletin de vatandaşı değilse, Akit Devletlerin yetkili makamları sorunu karşılıklı anlaşmayla çözeceklerdir.

OECD Model anlaşmasında bir tüzel kişinin vergilendirilmesi söz konusu olduğunda etkin yönetim yeri (*place of effective management*) ölçütüne yer verildiği görülmektedir. Model anlaşma hükmüne göre bir kurum her iki Akit Devletin de mukimi olduğunda, bu kurum, yalnızca etkin yönetim yerinin bulunduğu devletin bir mukimi olarak kabul edilecektir[54]. OECD Modeli bir kenara bırakılıp Türkiye'nin taraf olduğu anlaşmalar incelendiğinde, nihai bağlama kuralı olarak 1994 yılında Azerbaycan ile yapılan anlaşmada kanuni iş merkezinin bulunduğu yer, 1996'da Hırvatistan'la yapılan anlaşmada etkin yönetim yeri, 1997'de ABD ile yapılan anlaşmada şirketin kuruluş yeri ölçütleri kullanılmıştır. 2008 yılında Avusturya ile 2011'de ise Almanya ile revize edilen anlaşmalarda ise karşılıklı anlaşma usulü ölçütü kullanılmıştır[55].

---

[52] Bu ölçütlerin tarihi kökenleri ve OECD ülkeleri tarafından kullanımları hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. JONES, John F. Avery, **"The Origins of Concepts and Expressions Used in the OECD Model and their Adoption by States"**, Tax Treaty Monitor-Bulletin, IBFD, Amsterdam 2006, sf. 220-254

[53] OECD Model Anlaşması md. 4/2

[54] OECD Model Anlaşması md. 4/2

[55] ÇVAÖ'lerin tam metinlerine T.C. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın web sitesinden ulaşılabilir, http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1055, (ET.03.07.2014)

Özetle Türkiye'de ikamet eden kişiler ile yurt dışında Türk Devleti adına çalışmakta olan kişi ve müesseseler GVK'ya göre, kanuni veya iş merkezi Türkiye sınırları içerisinde bulunan tüzel kişiler KVK'ya göre tam mükellef olarak tanımlanmaktadır. Gelir Vergisi Kanunumuzca Türkiye'de ikamet etmeyen ya da Türkiye'nin coğrafi sınırları içerisinde 6 aydan az bir zaman kalan kişiler ile Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre kanuni ve iş merkezleri Türkiye sınırları içinde bulunmayan mükellefler ise dar mükellef olarak tanımlanmaktadır. Yukarıda belirttiğimiz üzere yabancı ulaştırma kurumlarının kanuni ve iş merkezleri Türkiye'de bulunmadığından, bu kurumlar dar mükellef esasına göre vergilendirilirler. Yabancı bir kurumun kanuni ve iş merkezinin Türkiye'de bulunup bulunmadığına ilişkin olarak bir problem ortaya çıkması halinde, ilgili kurumun merkezinin bulunduğu ülke ile imzalanmış bir çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması varsa, bu anlaşmanın mali ikametgâhın belirlenmesinde esas alınan ölçüt ya da ölçütler göz önünde bulundurulacaktır.

6. İŞYERİ VE DAİMİ TEMSİLCİ

Yukarıda yabancı ulaştırma kurumlarının kanuni ve iş merkezilerinin Türkiye'de bulunmadıkları ve bundan dolayı dar mükellef oldukları sonucuna ulaşılmıştı. Bu anlatılardan sonra işyeri ve daimi temsilci kavramlarına da kısaca değinmek gerekir. Dar mükellef kurumların Türkiye'de işyeri ve daimi temsilcisinin bulunmaması, Türkiye'de elde edilen ticari kazancın vergilendirilmemesi, tarhiyatın kazanç ve iratları yabancı kuruma sağlayanlar adına tarh olunması gibi vergilendirme açısından önemli sonuçlar doğurmaktadır. Ayrıca uygulamada kimlerin yabancı ulaştırma kurumlarının daimi temsilcisi sayılacağı ve Türkiye'de irtibat bürosu adı altında yapılanarak faaliyet gösteren yabancı ulaştırma kurumlarının bahsi geçen bürolarının işyeri sayılıp sayılmayacağı sorunlarıyla karşılaşılmıştır. Bu sebeple, Türkiye'de kazanç veya irat elde eden dar mükellef kurumların Türkiye'de daimi temsilcisi veya işyerinin bulunup bulunmadığının, vergi kanunları ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları uyarınca doğru bir şekilde tespiti önem arz etmektedir.

Yabancı ulaştırma kurumları, kanuni ve iş merkezleri yurtdışında bulunan kurumlar olduğundan, Türkiye'deki faaliyetlerini yürütürken ya işyeri açmak suretiyle faaliyet göstermekte ya da Türkiye'de daimi bir temsilci vasıtasıyla işlerini yürütmektedirler. Bu seçimi kurumların Türkiye'deki faaliyetlerinin bazen periyodik olarak tekrarlanarak süreklilik arz etmesi, bazı durumlarda da charter seferleri[56] gibi bir defaya mahsus olması, diğer bir ifadeyle arızi olması etkilemektedir. Örneğin merkezi İngiltere'de bulunan bir firmanın Türkiye ile İngiltere arasında tarifeli (düzenli) olarak sefer yapması ulaştırma faaliyetinin sürekliliğini, merkezi İsviçre'de bulunan bir havacılık şirketinin, bir işadamının Bodrum'dan Roma'ya ulaşımı için özel jet taşımacılığı yapması ise yapılan taşımacılığın bir kereye mahsus olmasını göstermektedir. Faaliyetlerin sürekli ya da geçici olması, bu kurumların Türkiye'de nasıl bir yapılanma sergileyeceklerini doğrudan etkilemektedir.

Yabancı ulaştırma kurumları dar yükümlü kurumlar olduğuna göre KVK'nın dar yükümlülükle alakalı hükmü göz önünde bulundurulmalıdır. KVK'nın 3. maddesinde dar mükelleflerin kazançları sayılırken a fıkrasında yer alan *"4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun Türkiye'de iş yeri olan veya daimî temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticarî kazançlar"* hükmü, Türkiye'de işyeri ve daimi temsilcisi bulunan yabancı ulaştırma kurumlarının kazancını, ticari kazanç statüsüne sokmaktadır. Türkiye'de işyeri ve daimi temsilcisi bulunmayan yabancı ulaştırma kurumlarının kazancı KVK'nın 23. maddesinin 3. fıkrasındaki *"Ticarî ve arızî ticarî kazançları dar mükellefiyet kapsamında vergilendirilen yabancı ulaştırma kurumlarının, Türkiye'de elde edilmiş sayılan hasılatı ... "* ibaresinden yola çıkılarak arızi kazanç olarak nitelenmektedir[57].

---

[56] Burada charter seferleri teriminden, çoğunlukla bir yolculuk için gemilerin tutulduğu "yolculuk çarteri" (trip-charter/voyage charter)" sözleşmeleri anlaşılmalıdır. Havacılık sektöründe de charter uçuşlara rastlanmaktadır. Yolculuk çarteri sözleşmesi için bkz. ÇAĞA-KENDER, age., sf. 7-8/TEKİL, Fahiman, **Deniz Hukuku**, 6. Bası, İstanbul 2001, sf. 236/ DOCKRAY, Martin**, Cases and Materials on the Carriage of Goods By Sea**, Cavendish Publishing, Third Edition, London 2004, sf. 3 vd./McDOWELL, Carl E., GIBBS, Helen M., **Ocean Transportation**, Beard Books, Washington D.C. 1999, sf. 193 vd.

[57] KVK md. 23/3'ten çıkan sonuç bu kurumların kazançlarının ticari ve arızi kazanç olarak

Özetle bu kurumların Türkiye'de ticari kazanç elde edebilmeleri için, Türkiye'de VUK hükümlerine uygun bir işyerleri mevcut olmalı veya daimi temsilcileri olmalı ve kazançlar bu işyerlerinde veya bu temsilciler aracılığıyla elde edilmelidir[58]. Türkiye'de işyeri ve daimi temsilcisi bulunmayan kurumların kazancı ise arızi kazanç olarak değerlendirilecektir[59].

KVK'da dar yükümlülüğü düzenleyen 3. maddenin devam eden 4. fıkrasında *"Bu maddede belirtilen kazanç veya iratlar ile gelir unsurlarının Türkiye'de elde edilmesi ve Türkiye'de daimî temsilci bulundurulması konularında, 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ilgili hükümleri uygulanır."* hükmü ile Gelir Vergisi Kanunu'na yollama yapılmıştır. GVK'da dar mükelleflerin kazanç veya iratlarını elde etmesi ile ilgili düzenlemeler 7. maddede, işyeri ve daimi temsilci konusu ise 8. maddede yer almaktadır. GVK md. 7 ticari kazancı *"Kazanç sahibinin Türkiye'de işyerinin olması veya daimi temsilci bulundurması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasiyle sağlanması"* şartına bağlamış, GVK md. 8'de ise işyeri kavramının tanımı açısından KVK'nın 3. maddesinde olduğu gibi VUK'a atıf yapılmış[60], ek olarak daimi temsilcinin tanımına yer verilmiştir.

İşyeri kavramı vergi hukukumuzda işe başlamanın belirtisi, vergi tarhiyatına mekânsal temel olması, dar mükellefiyetin belirlenmesi ve çifte vergilendirilmenin önlenmesi gibi çeşitli işlevlere sahiptir. GVK'nın VUK'a yaptığı yollama ışığında VUK md. 156'da işyeri *"Ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette iş yeri; 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*

---

kabul edileceğidir. Ancak burada kastedilen ulaştırma işlerinden elde edilen kazançtır. Bu kurumların ulaştırmadan elde ettikleri ticari ve arızi kazançları dışında başka kazançları varsa, o gelir türü ile ilgili dar mükelleflere uygulanan vergileme ilkelerine tabi tutulurlar.

58 ÖNER, Cihat, **"Dar Mükellefiyette Ticari Kazancın Türkiye'de Elde Edilmiş Sayılmadığı Haller Üzerine"**, AÜHFD, C:63, S:2, Ankara 2014, sf. 376/EKMEKCİ, age., sf. 29/UZELTÜRK, agm., sf. 62.

59 YILDIRIM, Haşmet, **"5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre Yabancı Ulaştırma Kurumlarında Kurum Kazancı"**, Vergi Dünyası, S:333, Mayıs 2009, sf. 170.

60 GVK md. 8/1 *"7 nci maddenin 1 numaralı bendinde yazılı iş yeri, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tayin olunur."*.

ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yer" olarak tanımlanmaktadır. Görüldüğü gibi işyeri açısından oldukça ayrıntılı bir tanım yapılarak 22 kalem işyeri sayılmış, bununla da yetinilmeyip hükmün sonuna gibi ifadesi eklenerek işyeri sayılamayacak her hangi bir mekân kalmamasına deyim yerindeyse gayret gösterilmiştir.

Bu noktada OECD Model anlaşmasındaki işyeri tanımına bakmak ve Vergi Usul Kanununda yer alan işyeri tanımı ile arasında ne gibi farklar olduğunu gözetmek faydalı olacaktır. OECD Modelini esas alan anlaşmalarda işyeri kavramından ziyade daimi işyeri *(permanent establishment)* kavramı öne çıkmaktadır[61]. Daimi işyeri kavramının kökeni esas itibariyle Alman Hukuku'na dayanmaktadır[62]. Daimi işyeri terimi, Model anlaşmanın 5. maddesinde yer almakta olup, bir teşebbüsün işinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü işe ilişkin sabit bir yer anlamına gelir[63]. OECD Model anlaşmasında da VUK'da olduğu gibi işyerleri sayılmak suretiyle belirtilmiştir. Bunlar yönetim yeri, şube, büro, fabrika, atölye, maden, petrol, gaz kuyusu, taş ocağı (doğal kaynakların çıkarıldığı yerler) ve 12 aylık süreyi aşan inşaat şantiyeleri olarak sayılmıştır[64]. Bir yere işyeri denmesi için o işyerinin verimli olmasını ve kazanca katkı sağlamasını bekleyen OECD yaklaşımında ayrıca ne tür mekânların işyeri sayılmayacağı da belirtilmiştir[65]. Özetle OECD Modeline göre işyerinin unsurları, işe ilişkin

---

[61] AKÇAOĞLU'na göre Model anlaşmada yer alan *"permanent establishment"* kavramının dilimizdeki karşılığı "işyeri", *"place of business"* kavramının karşılığı da "iş yapılan yer" anlamında "iş yeri" terimleridir. AKÇAOĞLU, agm., sf. 318.

[62] JONES, agm., sf. 233.

[63] OECD Model Anlaşması md. 5/1.

[64] OECD Model Anlaşması md. 5/2-3:

2.The term "permanent establishment" includes especially:

a) a place of management; b) a branch; c) an office; d) a factory; e) a workshop, and f) a mine, an oil or gas well, a quarry or any other place of extraction of natural resources.

3. A building site or construction or installation project constitutes a permanent establishment only if it lasts more than twelve months.

[65] TUNCER, Selahattin; **"Vergi Hukuku Açısından İşyeri"**, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, S:34 Prof. Dr. Memduh YAŞA'ya Armağan, İÜ Basımevi, İstanbul 1991 (İşyeri) sf. 199: İş yeri sayılmayan yerler:

Bir yerin sadece bir teşebbüse ait malların depolama, teşhir ve teslimi amacı ile kullanılması;

bir yerin bulunması, bu yerin sabit olması ve faaliyetin yürütülmesi için bir donanımın bulunması olarak sayılabilir[66].

Aslında işyeri kavramı KVK ve GVK, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları, VUK ve hatta İş Hukuku bakımından farklı işlevler üstlenmektedir. KVK ve GVK açısından işyeri dar yükümlülüğün belirlenmesinde kilit rol oynarken, uluslararası anlaşmalarda daimi işyerinin belirlenmesi hangi Akit Devlet tarafından vergilendirmenin yapılacağını netleştirir. VUK perspektifinden bakıldığında bir işyerinin açılması bir işe başlandığının belirtisidir ve işyerleri vergi tarhiyatına esas teşkil etmektedirler. Nihai olarak İş Hukuku açısından bir işyeri tanımı yapıldığında, *"işveren tarafından mal veya hizmet üretmek amacıyla maddî olan ve olmayan unsurlar ile işçinin birlikte örgütlendiği birim"* gibi farklı boyutlara taşınmış bir hukuki terimle karşılaşmak mümkündür[67].

Özetle yabancı ulaştırma kurumlarının Türkiye'de işyerinin bulunup bulunmadığı yukarıda bahsedilen iç hukuk ve Model anlaşma hükümlerine göre belirlenecektir. Uluslararası taşımacılık işlerinde kullanılan gemi, uçak vb. ulaşım araçlarının gerek VUK md. 156'ya göre gerek OECD Model anlaşması hükümlerine göre işyeri vasfını taşımadıkları düşünülebilir. VUK md. 156'da ayrıntılı olarak sayılan 22 çeşit işyerinin arasında "vapur büfeleri"nin yer alıp "vapurlar"ın yer almaması ulaşım araçlarının işyeri olarak kabul edilmediğine işaret etmektedir. OECD Model anlaşması açısından Model anlaşma şerhinin bu noktada çok açıklayıcı olmadığı görülmekle beraber[68], 2011 yılında yayımlanan OECD Model anlaşmasının 5. maddesinin yorumlanmasına ve uygulanmasına ilişkin ortak tartışma

---

Bir yerde bir teşebbüse ait malların sadece depolanma, teşhir veya teslimi amacıyla bulundurulması;

Bir yerde bir teşebbüse ait malların sadece başka bir işletme tarafından işlemden geçirilmesi amacıyla bulundurulması;

Bir daimi işyerinin sadece mal veya ticari eşya satın alınması veya işletme için bilgi toplanması için kullanılması;

Bir daimi işyerinin, sadece reklam, bilgi toplama, bilimsel araştırma yapma veya buna benzer yardımcı, hazırlayıcı nitelikteki faaliyetler için kullanılması.

66 ÖNER, agm., sf. 374-375.

67 EKMEKCİ, age., sf. 30-31/TUNCER, İşyeri, sf. 200.

68 Benzer yönde görüş için bkz. AKÇAOĞLU, agm., sf. 318.

taslağında gemi, uçak vb. ulaşım araçlarının sabit yer olmadıkları gerekçesiyle daimi işyeri sayılmadıklarını ifade eden bir metin kaleme alınmıştır[69]. Tüm bu bilgiler ışığında taşımacılık faaliyetini gerçekleştirmeye yarayan araçların işyeri olmadıkları sonucuna ulaşılmaktadır.

İşyeri kavramını genel hatlarıyla ele aldıktan sonra daimi temsilci kavramını açıklığa kavuşturmak gerekir. Daimi temsilci kavramı GVK md. 3'te "*bir hizmet veya vekâlet akdi ile temsil edilene bağlı olup, onun nam ve hesabına muayyen veya gayrimuayyen bir müddetle veya mütaaddit ticari muameleler ifasına yetkili bulunan kimse*" olarak tanımlanmıştır.

Maddenin devam eden kısmında GVK'ya göre daimi temsilci tanımı yapılmıştır: "*Aşağıda yazılı kimseler, başkaca şartlar aranmaksızın temsil edilenin daimi temsilcisi sayılırlar.*

1. *Ticari mümessiller, tüccar vekilleri ve memurları ile Ticaret Kanununun hükümlerine göre acenta durumunda bulunanlar;*
2. *(Değişik: 19/2/1963 - 202/4 md.) Temsil edilene ait reklam giderleri hariç olmak üzere giderleri devamlı olarak kısmen veya tamamen temsil edilen tarafından ödenenler;*
3. *Mağaza veya depolarında temsil edilen hesabına konsinyasyon suretiyle satmak üzere devamlı olarak mal bulunduranlar.*

Bir kimsenin birkaç kişiyi aynı zamanda temsil etmesi daimi temsilcilik vasfını değiştirmez."

Bu hükümlere dayanarak daimi temsilci sayılabilmenin şartlarını,

- Bir hizmet veya vekâlet akdi ile yabancı kuruma bağlı olması,
- Bu temsilcilerin yabancı kurum nam ve hesabına hareket etmesi,

[69] **"Interpretation And Application of Article 5 (Permanent Establishment) of The OECD Model Tax Convention)"**, http://www.oecd.org/ctp/treaties/48836726.pdf, (ET:26.05.2015).

- Bu temsilcilerin belirli veya belirsiz süreli olarak birçok ticari işlemin ifasına yetkili kılınması, olarak sayabiliriz[70].

Buradaki genel tanım haricinde başkaca şart aranmaksızın daimi temsilci sayılanların bir kısmı TBK ve TTK'da yer almakta, bir kısmı ise GVK'nın getirdiği bu kriterler neticesinde daimi temsilci sıfatını kazanmaktadırlar.

Türk Hukuk Sisteminde tacir yardımcıları bağımlı ve bağımsız olmak üzere ikiye ayrılır. Bağımlı tacir yardımcılarını ticari mümessil (TBK 547), ticari vekil (TBK 551) ve pazarlamacı (TBK 448) olarak; bağımsız tacir yardımcılarını ise acente (TTK 102), tellal (TBK 520), komisyoncu (TBK 532) ve taşıma işleri komisyoncusu[71] (TTK 917) olarak sıralayabiliriz[72]. Bunlardan komisyoncu, tellal ve taşıma işleri komisyoncusu Ticari İşletme Hukuku açısından incelendiğinde temsil yetkileri yoktur[73]. Pazarlamacı ise TBK'nın sistematiği içerisinde tacir yardımcılarından sayılmamakla beraber, Ticaret Hukuku doktrininde tacir yardımcılarından sayılması gerektiği görüşü olduğu gibi, karşıt görüşler de mevcuttur[74]. Geriye kalanlar ise GVK 8. maddede daimi temsilci sayılanlar acenteler, tüccar vekil ve memurları ile ticari mümessillerdir.

Ticari temsilci, *"işletme sahibinin, ticari işletmeyi yönetmek ve işletmeye ilişkin işlemlerde ticaret unvanı altında, ticari temsil yetkisi ile kendisini temsil etmek üzere, açıkça ya da örtülü olarak yetki verdiği kişi"*dir[75]. Ticari vekil; ticari temsilciden farklı olarak, *"bir ticari işletme sahibinin, kendisine ticari temsilcilik yetkisi vermeksizin, işletmesini yönetmek veya işletmesinin*

---

70 EKMEKCİ, age., sf. 38.

71 Taşıma işleri komisyoncusu eşya taşıtmayı ücret karşılığı üstlenen kişi olup kural olarak eşyayı taşıyan değil taşıtan kişidir. Yani bir ulaştırma kurumu ya da kişisi değildir. Ancak bu taşıma işleri komisyoncusu taşıma işini bizzat gerçekleştirebilir ve böyle bir durumda taşıyıcın bütün hak ve borçlarına sahip olarak TTK 926. maddesi hükmüne paralel olarak komisyonculuk ücretinin yanı sıra taşıma ücretini de talep edebilir. ARKAN, Sabih, **Ticari İşletme Hukuku**, BTHAE, Ankara 2013, sf. 234.

72 ARKAN, age., sf 167-169 Tacir yardımcıları açısından, bu sayılanlara ek olarak tek satıcı adı altında bir diğer tacir yardımcısının olduğunu iddia eden görüş için bkz. POROY, Reha; YASAMAN, Hamdi, **Ticari İşletme Hukuku**, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2012, sf. 234.

73 ARKAN, age., sf 167-168, sf. 236

74 ARKAN, age., sf 167-168/POROY-YASAMAN, age., sf. 230

75 TBK md. 547

*bazı işlerini yürütmek için yetkilendirdiği kişi"*dir[76]. Tüccar memurları ise eskidiği ve uygulanma olanağı kalmadığı gerekçesiyle yeni getirilen 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununa alınmamıştır[77].

Uygulamada acentelik kurumuyla sıklıkla karşılaşıldığından, acenteyi ayrıca ele almak gerekir. Acente TTK md. 102'ye göre*"işletmeye bağlı bir hukuki konuma sahip olmaksızın, bir sözleşmeye dayanarak, belirli bir yer veya bölge içinde sürekli olarak ticari bir işletmeyi ilgilendiren sözleşmelerde aracılık etmeyi veya bunları o tacir adına yapmayı meslek edinen kimseye"* denir.

Buna göre acenteliğin unsurlarını,

- Bağımsız hareket etmesi,
- Sözleşmeye dayanarak faaliyet göstermesi
- Bir ticari işletmeyi ilgilendiren sözleşmelerde aracılık etmesi veya bunları tacir adına yapması,
- Faaliyetlerini belirli bir yer veya bölge içerisinde sürdürmesi[78],
- Faaliyetlerinin süreklilik arz etmesi,
- Bu işi meslek edinmiş olması, şeklinde sıralayabiliriz[79].

Ancak şunu belirtmek gerekir ki TTK md. 103 gereğince "sözleşmeleri yerli veya yabancı bir tacir hesabına ve kendi adına yapmaya sürekli olarak yetkili bulunanlar" ve "Türkiye Cumhuriyeti içinde merkez veya şubesi bulunmayan yabancı tacirler ad ve hesabına ülke içinde işlemlerde bulunanlar" aksine özel hüküm bulunmadığı sürece acente sayılacaktır[80]. İkinci durum bakımından dikkat edilmesi gereken husus, acentelik müessesesinde olduğu gibi bir sözleşmenin varlığına bakılmaksızın acentelik

---

[76] TBK md. 551

[77] ARKAN, age., sf. 169

[78] ARKAN'a göre TTK 104. md. ile acenteye belirli bir bölge tahsis edilmesinin aksinin kararlaştırılabileceğini, bu yüzden bunun unsurlardan biri olarak sayılmamasının daha isabetli olduğunu düşünmektedir. ARKAN, age., sf 201.

[79] ARKAN, age., sf 200-203/ EKMEKCİ, age., sf. 41.

[80] Eski TTK'da bu hüküm 117. maddede düzenleniyordu.

hükümlerinin o kişi hakkında uygulanacak olmasıdır. Örneğin T.C. içinde merkez veya şubesi bulunmayan bir yabancı ulaştırma kurumu nam ve hesabına işlemde bulunan bir komisyoncu, vergi hukuku bakımından daimi temsilci sayılacaktır[81]. Uygulamada gemi kaptanının verdiği hususi vekâlete istinaden yükleme işlerini yürüten, resmi kurumlara karşı muhatap olan, rıhtım ve fener resmini yatıran, manifesto, konşimento, ordino düzenleyen ve geminin ihtiyaçlarını karşılayan kimseler[82], yabancı kurum adına anlaşma ve kontrat yapmaya, alım satım muamelelerinde bulunmaya yetkili kimseler[83] ve de şirket yönetim kurulunda hissedar yabancı şirketi temsil eden kimseler[84], Danıştay tarafından daimi temsilci sayılmışlardır[85]. Ancak gemi kaptanının verdiği hususi vekâlete istinaden yük taşıma işine aracılık etmeyip, sadece liman ve gümrük işlerini yürütmekle görevli olan kişinin şirketin daimi temsilcisi olmadığı kabul edilmiştir[86].

Karar metinleri incelendiğinde Danıştay 4. Daire içtihadına göre gemi kaptanı tarafından kendisine vekâlet verilen kurum ve kuruluşlarının yabancı ulaştırma kurumlarının daimi temsilcisi sayılabilmeleri için yük taşıma işinde aracı olmaları gerektiğinin kabul edildiği görülmekte-

---

[81] ARIKAN, Naci, **"Deniz Taşıma İşlerinde Daimi Temsilci Vasıtasıyla Kazanç Elde Eden Yabancı Ulaştırma Kurumlarının Vergilendirilmesi"**, Vergi Dünyası, S:183, Kasım 1996, sf. 50.

[82] Danıştay 4. Daire Kararı E.1964/426 K.1968/6288, Danıştay 4. Daire Kararı E.1972/4010 K.1973/2877.

[83] Danıştay 4. Daire Kararı E.1961/4533 K.1964/4306, Danıştay 4. Daire Kararı E.1974/48 K.1976/2081:*"…Türkiye'de herhangi bir yerde merkezi veya şubesi olmayan yabancı donatının acente veya yabancı bandıralı gemi kaptanını temsilen; Türkiye'de müteaddit muameleler yapmaya yetkili olan davalının merkezi yurt dışında bulunan yabancı donatının daimi temsilcisi olarak kabulü sureti ile dar mükellefiyet esasına göre vergilendirilmesi yukarıda belirtilen hükümler karşısında zorunludur."*.

[84] Danıştay 4. Daire Kararı E.1968/4348 K.1970/5150.

[85] ARIKAN, agm., sf. 49.

[86] Danıştay 4. Daire Kararı E.1982/9909 K.1986/705, EKMEKCİ, age., sf. 201 *"…yabancı ulaştırma kurumları nam ve hesabına yapılan taşıma işleri sırasında gemi kaptanlarının Türkiye'den yükleme yapacakları limanlarda liman hizmetlerinin yürütülmesi amacıyla Türkiye'de bulunan kurum ve kuruluşlara vermiş oldukları vekaletnameler nedeniyle, anılan Türk kurum ve kuruluşların daimi temsilci sayılamayacakları, bunların yabancı ulaştırma kurumlarının daimi temsilcisi sayılabilmeleri için, vekil tayin edilen Türk kurum ve kuruluşlarının yük taşıma işinde aracı olmaları gerektiği kabul edilmiştir."*.

dir. Ancak TTK md. 103 metninde yer alan *"Türkiye Cumhuriyeti içinde merkez veya şubesi bulunmayan yabancı tacirler ad ve hesabına ülke içinde işlemlerde bulunanlar aksine özel hüküm bulunmadığı sürece acente sayılacaktır"* hükmünden yola çıkıldığında bu kişilerin acente sayılması gerektiği, buna bağlı olarak acente sayılan kişinin daimi temsilci sayılması sonucu ortaya çıkacaktır. Başka bir anlatımla TTK md. 103'ün uygulanması, yabancı ulaştırma kurumlarının Türkiye'de ihtiyaç duydukları hizmetleri vekâlet yoluyla üstlenen herkesin daimi temsilci sayılabilmesi gibi bir durumu beraberinde getirecektir. Oysaki kararın verildiği tarihte yürürlükte bulunan 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 116. maddesinde, yukarıda belirtilen mevcut TTK'nın 103. maddesinde yer alan uygulamaya yol açacak bir hüküm bulunmamaktadır. Daimi temsilcilik kurumundan söz edebilmek için temsil edilen ile temsil eden arasında daha sıkı bir ilişkinin bulunması gerektiğini öne sürmek, gerçekçi bir yaklaşım olacaktır. Daimi temsilci sayılan kişinin aynı zamanda KVK hükümlerine göre tarhiyatın muhatabı olabileceği göz önünde bulundurulduğunda, belirli bir hizmet için vekâlet verilen kişilerin daimi temsilci sayılmaması yönündeki görüş kanımızca isabetli olacaktır. 6102 sayılı TTK'nın yürürlüğe girmesinden sonraki süreçte bu konu ile ilgili güncel bir karara rastlanamamıştır. Bundan dolayı TTK md. 103'ün uygulanması ile ortaya çıkabilecek hukuki sorunlara bu noktada en azından işaret etmek faydalı olacaktır.

Acentelik kurumunu düzenleyen TTK'nın 102. maddesinin son fıkrasında taşıma ve deniz ticareti gibi alanlara ilişkin özel düzenlemelerin saklı olduğu belirtilmiştir. Yeri gelmişken gemi acenteliği ve koruyucu acentelik kavramlarından bahsetmekte yarar bulunmaktadır. Sözü edilen terimler 10.03.2008 tarihli Resmi Gazetede yayınlanan, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından ilan edilen gemi acentelik hizmetleri ücret tarifesine ilişkin tebliğde yer almaktadır. Söz konusu tebliğe göre;

- Gemi acentesi[87]: *"deniz taşıt veya araçları ile yolcu ve yük taşımalarında, gemi sahibi, kaptanı, işleticisi ve kiracısı nam ve hesabına üçüncü kişi ve kuruluşlara karşı hak ve menfaatlerini tayin edilen*

[87] Gemi acenteliği faaliyetlerinde bulunmak için 05.03.2012 tarihinde Resmi Gazetede yayınlanan Gemi Acenteleri Yönetmeliğinin 5. maddesi gereğince Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığından yetki belgesi almak gerekmektedir.

bölge içinde koruyan ve bunun karşılığında ücret alan gerçek ve tüzel kişileri",

- Gemi acentelik hizmetleri: *"Türk limanlarına gelen her türlü deniz taşıt ve araçlarının yolcu, yük, bakım/onarım, sörvey, ikmal, personel değişikliği, yükleme/boşaltma, kılavuz/römorkör alma vb. işlemlerinin, ilgili kişi, kuruluş ve birimler nezdinde ifasını ve Türkiye Cumhuriyeti Kanunlarının öngördüğü kuralların noksansız uygulanması ve bu işlerle ilgili her türlü bilginin zamanında doğru ve noksansız olarak bildirilmesini"*,
- Koruyucu acentelik hizmetleri *"Taşıma mukavelesi hükümleri gereğince tayin edilen acenteye ilaveten, gemi donatanı, kaptanı veya işleticisinin, gemi adına yaptırmak istediği hizmetler için tayin edilen gemi acentesinin yapacağı iş ve hizmetleri"* anlamlarına gelmektedir[88].

GVK'da sayılan tacir yardımcılarının dışında başkaca şartlar aranmaksızın daimi temsilci sayılan diğer kişiler, 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 bulunduranlardır. Ulaştırma faaliyetinde işin mahiyetinin bir hizmet sunumu olmasından dolayı mal satımından söz edilemeyeceğine göre konsinyasyon suretiyle satım yaparak daimi temsilci sayılma, yabancı ulaştırma kurumları açısından mümkün değildir. Giderleri devamlı olarak kısmen veya tamamen temsil edilen tarafından ödenen kimseler bakımından, herhangi bir komisyoncunun yabancı ulaştırma kurumları tarafından giderleri devamlı olarak ödendiği surette, bu komisyoncu daimi temsilci sayılabilecektir[89].

Son olarak yabancı ulaştırma kurumları açısından, yukarıda bahsedilen dar mükellef kurumların Türkiye'de kurmuş oldukları irtibat

---

[88] Gemi Acentelik Hizmetleri Ücret Tarifesine İlişkin Tebliğ (İTG: 2008/1) md. 4/ç-d-e.

[89] EKMEKCİ, age., sf. 43.

bürolarının işyeri teşkil edip etmediği ile ilgili ortaya çıkan sorunlardan da bahsetmek gerekir.

Yabancı ülke kanunlarına göre kurulmuş şirketler, Türkiye'de ticarî faaliyette bulunmamak kaydıyla irtibat bürosu açabilirler. Bu irtibat bürolarını açma izni vermeye yetkili olan kurum 4875 sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu'na göre Hazine Müsteşarlığıdır[90]. Ancak 637 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (K.H.K.) ile Ekonomi Bakanlığı kurulmuş olup, yine bu K.H.K.'nın Geçici 2'nci maddesinin 6'ncı bendine göre, bu izin Ekonomi Bakanlığına bağlı "Teşvik ve Uygulama ve Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü"nden alınacaktır.

Türkiye'de irtibat bürosu açılabilmesi için 4875 sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımcılar Kanunu Uygulama Yönetmeliği'nin 6. maddesine göre;

- Şirketlerin yabancı ülke kanunlarına göre kurulmuş olması ve kurulan tüzel kişiliğin şirket statüsüne sahip olması,
- Türkiye'de ticari faaliyette bulunmaması, gerekmektedir.

İrtibat büroları yine kanunun gerekçesinden de anlaşılacağı üzere *"yabancı ülke kanunlarına göre kurulmuş şirketlerin, pazar araştırması, ihraç ürünlerinin kalite kontrolü ve benzeri faaliyetlerinin yerine getirilmesi amacıyla"* ve *"ticarî faaliyette bulunmamak koşuluyla"* açılabilecektir[91]. Yabancı şirketler Türkiye'de şube açmak için izin almak zorunda değil iken, irtibat bürosu açarken izin almak durumundadırlar. Bunun sebebi de kanun gerekçesinde irtibat bürolarının sadece DYYK'da düzenlenmesi olarak öne sürülmüştür[92]. Bu irtibat bürolarının ticari faaliyetlerde bulundukları tespit edilirse, 4875 sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu kapsamına giren konularda uygulanacak usul ve esasları belirleyen Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu Uygulama Yönetmeliği'ne göre bu büroların faaliyet izni iptal edilerek ilgili mercilere bildirilir[93]. Kural olarak irtibat büroları ticari faaliyetler yürütmedikleri için vergilendirilmezler. Ancak

[90] DYYK md. 3/h.

[91] DYYK md. 3/h gerekçesi.

[92] DYYK md. 3/h gerekçesi.

[93] DYYKUY md. 8/d.

ticari faaliyetler haricinde taşınmazların, taşınırların, hakların elden çıkarılması gibi arızi kazançlardan ötürü gelir elde etmeleri durumunda özel beyanname vermek suretiyle vergi ödemeleri mümkündür[94].

Burada sorun irtibat bürolarının işyeri sayılıp sayılmayacağı ve irtibat bürosundaki personelin daimi temsilci olup olmadığı hususlarındadır. Danıştay kararları ve Maliye Bakanlığının muktezaları irtibat büroları konusunda farklı görüşler ortaya koymuş ve bu alanda bir içtihat birliğine varılamadığı gözlenmiştir. Danıştay kararlarında irtibat bürolarının VUK 156. maddesine göre işyeri sayılıp sayılamayacağını irdelerken farklı sonuçlara ulaşmıştır. Danıştay ilk zamanlarda *"… merkez adına satış yaptığı, sözleşme imzaladığı, fatura düzenlediği saptanamayan"* irtibat bürolarının adına uygulanan tarhiyatı uygun görmemiş ve işyeri sayılmaması gerektiği sonucuna ulaşmıştır[95]. Daha sonraki bir kararında[96] ise *"… irtibat bürosunun, satım aktinin tamamlanmasına değin işin her evresinde etkin görevler üstlenerek muhtemel alıcılarla ilgili piyasa araştırması yapmak, sonuçlar hakkında merkezi bilgi sahibi kılmak, alınması gereken tavır konusunda uyarmak ve kısaca sunu-istem ilişkisinin merkezin istemlerine uygun gelişip sonuçlanmasında temel rolü oynaması"* sebebiyle irtibat bürolarını VUK 156 gereği işyeri kabul etmiş ve *"… Tüm giderleri merkez tarafından karşılanan, müdürüne ana merkezin verdiği vekâletnamede tanınan yetkilerle faaliyeti yönlendirilen Ankara İrtibat Bürosunun"* merkezin daimi temsilcisi olduğunu karara bağlamıştır. Sonuç olarak işyerinin varlığına ilişkin bir problem ortaya çıktığında, işyerinin varlığı her olayın kendi koşullarına göre çözülmelidir[97].

Maliye Bakanlığı da daimi temsilcilikle ilgili olarak, Borçlar Kanunu'nun ticari mümessil, tüccar vekilleri ile ilgili hükümleri ve irtibat bürosu giderlerinin tamamen temsil edilen tarafından karşılanması sebebiyle yurt dışında yerleşik kuruluşların Türkiye'deki irtibat bürolarının

---

[94] Özel beyanname vermek suretiyle irtibat bürolarının vergi ödemesi konusunda ayrıntılı bilgi için bkz. BAŞAK, Levent, "**Yabancı Şirketlerin Türkiye'deki İrtibat Büroları Özel Beyanname Verebilir Mi?"**, Vergi Sorunları Dergisi, S:281, Şubat 2012, sf. 94-102.

[95] Danıştay 4. Daire Kararı E.1986/1856 K.1988/789 EKMEKCİ, age. sf. 180.

[96] Danıştay 4. Daire Kararı E.1988/4920 K.1989/1099 EKMEKCİ, age. sf. 179.

[97] EKMEKCİ, age. sf. 36.

daimi temsilci sayılması gerektiği konusunda muktezalar vermiştir[98]. İstanbul Defterdarlığı'nın bu konuda vermiş olduğu çeşitli muktezalarda şu ifadelere yer verilmektedir: *"... Yabancı kurumlar tarafından Türkiye'de açılan irtibat büroları nitelikleri itibariyle Türkiye'deki alıcı ile satıcılar arasında anlaşma imzalanmadan evvel veya sonra her türlü ticari faaliyetin yürütüldüğü yerlerdir. Bu faaliyetlerin sonucunda yabancı kurumlar bu irtibat büroları vasıtasıyla kazanç elde etmektedir. Bu açıklamalara göre, merkezi Türkiye dışında bulunan şirketin Türkiye'deki irtibat bürosunun bu kurumun Türkiye'deki işyeri, aynı zamanda daimi temsilcisi sayılması gerekir. Bu nedenle, Türkiye'de elde edilen kazançlar dar mükellefiyet esasında yıllık Kurumlar Vergisi Beyannamesiyle beyan edilerek vergilendirilecektir"*[99].

Ancak bazı hallerde irtibat bürolarının işyeri sayılmayacağı ve büro personelinin de daimi temsilci olarak kabul edilemeyeceği görüş olarak bildirilmiştir. Bu yöndeki Maliye Bakanlığı görüşünde[100] irtibat bürolarının durumu net bir şekilde ortaya konmuştur: *"Yazınızda, merkezi Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti'nde bulunan Doğu Akdeniz Üniversitesi'nin öğrencilere bilgi vermek, reklam ve tanıtım yapmak amacıyla Ankara'da kiraladığı işyerinde, irtibat bürosu açmak istediği, bu irtibat bürosunun tüm masraflarının Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti'nde bulunan adı geçen üniversite tarafından karşılanacağı ve burada ticari bir faaliyette bulunulmayacağı belirtilerek dar mükellef kurum olarak herhangi bir mükellefiyet tesisi yapılıp yapılmayacağı, herhangi bir defter tutulup tutulmayacağı ve işyeri kirasından dolayı stopaj ödenip ödenmeyeceği sorulmaktadır. İrtibat bürolarının Türkiye'de ticaret yapmaları hukuken yasak olduğundan, yukarıdaki tanımlar çerçevesinde irtibat bürosunun işyeri buranın işlerini yürütmekle görevli kişileri de daimi temsilci olarak kabul etmek mümkün değildir. Buna göre, Doğu Akdeniz Üniversitesi tarafından Türkiye'de açılan irtibat bürosunun ilgili mevzuat çerçevesinde faaliyette bulunması, bir başka ifadeyle ticari faaliyette bulunmaması halinde,*

---

98 Maliye Bakanlığı, 27.01.1982 tarih ve 22138-482 sayılı mukteza. Maliye Bakanlığı, 29.05.1986 tarih ve 22144-425 sayılı mukteza.

99 İstanbul Defterdarlığı, 02.06.1992 tarih ve KVK-11012-1383-10871 sayılı mukteza İstanbul Defterdarlığı, 21.02.1994 tarih ve KVK-11/12-1924-2652 sayılı mukteza İstanbul Defterdarlığı, 16.05.1995 tarih ve VUK-230/5-2628-3245 sayılı mukteza.

100 Maliye Bakanlığı, 10.03.1999 tarih ve B.07.0.GEL.0.49/4917-11/009419 sayılı mukteza.

- *Mükellefiyet tesisine,*
- *İşe başlama bildiriminde bulunulmasına,*
- *Kurumlar Vergisi ve Katma Değer*
- *Vergisi beyannamesinin verilmesine,*
- *Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde defter tutulmasına, gerek bulunmamaktadır.*

Ticari faaliyette bulunulması halinde, bütün bu yükümlülüklerin yerine getirilmesi gerekmektedir."

Son muktezadan yola çıkarak irtibat bürolarının kanunlar karşısındaki durumunun, her olay için büronun yabancı şirket açısından fonksiyonu göz önünde bulundurulmak suretiyle belirleneceği sonucuna ulaşabiliriz. Kanımızca yukarıda bahsi geçen kararlar ve muktezalar ışığında yurtdışında mukim olan dernekler, vakıflar, sivil toplum kuruluşları, üniversiteler gibi ticari faaliyette bulunmadığı saptanan kurumların irtibat büroları denetim elemanlarınca işyeri olarak değerlendirilmemekte ve bu bürolarda çalışanlar da daimi temsilci sayılmamaktadır. Ancak ticari faaliyetlerle uğraşan yabancı kurumların irtibat bürolarındaki faaliyetler, bir şekilde kazancın elde edilmesine zemin hazırladığı için, bu büroların ticari faaliyette bulunduğu yönünde bir karinenin varlığından söz edilebilir. Yukarıdaki özelgeler ışığında vergi idaresinin her somut olayda kurumların varoluş amaçlarını göz ardı ederek ön yargısız bir tutum izlediğini söylemek mümkün olmamakla beraber, kimi zaman irtibat bürolarının gerçekten ticari faaliyette bulunup bulunmadıklarını tespit etmeye çalıştığı görülmektedir.

Bu bölüm başlığı altında yabancı ulaştırma kurumları ile ilgili temel kavramlar açıklanmış, ulaştırma faaliyetlerinin kapsamı belirlenmeye çalışılmıştır. Daha sonra tam ve dar mükellefiyet ayrımına genel hatlarıyla değinildikten sonra yabancı ulaştırma kurumlarının işyerlerine ve daimi temsilcilerine, her iki kavramın içeriği hukukumuzdaki ve Model anlaşmadaki hükümler çerçevesinde izah edilmeye çalışılmıştır. Çalışmanın ikinci

bölümünde yabancı ulaştırma kurumlarının vergilendirilmesi ve uygulamada vergilendirmeye ilişkin yaşanan sorunlar etraflıca incelenecektir.

İkinci Bölüm

Yabancı Ulaştırma Kurumlarının Vergilendirilmesi

1. YABANCI ULAŞTIRMA KURUMLARINDA MATRAH ve HASILATIN SAPTANMASI

Bu bölümde yabancı ulaştırma kurumlarında matrah ve hasılatın nasıl saptandığı kara, hava ve deniz taşıma faaliyetleri ile aracılık faaliyetleri açısından ayrı ayrı ele alınacak, daha sonra yabancı ulaştırma kurumlarının KDVK karşısındaki durumu incelenecek, yabancı ulaştırma kurumlarının yükümlülüklerine değinilecek, son olarak da çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının yabancı ulaştırma kurumları açısından önemi anlatılacaktır.

Yabancı ulaştırma kurum kazançlarının niteliği ile ilgili olarak önceki bölümde, KVK'nın 23. maddesinden yola çıkarak, bu kurumların ticari veya arızi kazanç elde ettikleri sonucuna varılmıştı. Ulaştırma faaliyetlerinden elde edilen gelirler, kural olarak ticari kazanç kapsamında değerlendirilir[101]. Türkiye'de daimi temsilcisi olan veya işyeri bulunan yabancı ulaştırma kurumlarının ulaştırma faaliyetlerinden elde ettikleri gelirlerin KVK md. 7/1 gereği ticari kazanç sayılacağı, işyeri ya da daimi temsilcisi bulunmayan yabancı ulaştırma kurumlarının elde ettikleri gelirlerin ise arızi kazanç sayılacağı yukarıda belirtilmişti. Teknik olarak yabancı ulaştırma kurumlarının elde ettikleri kazancın ticari ya da arızi olması matrahın tespiti açısından bir fark doğurmamakta, sadece bu kazançların

[101] KVK 23. md. gerekçesi.

beyanında farklılık yaratmaktadır[102]. Yabancı ulaştırma kurumlarının elde ettikleri kazancın ticari mi arızi mi olduğunu belirleyen unsur "devamlılık" unsurudur[103]. Devamlılık unsuru hakkında ÖRMECİ'ye göre *"Vergi hukukunda öteden beri genel kabul görmüş bir yönteme göre, bir işlemin yada faaliyetin bir yıl içinde en az iki kere, yada aynı işlemin her yıl bir kere olmakla birlikte arka arkaya iki yıl yapılması devamlılık unsurunun varlığı için yeterlidir. Bu hususların varlığı halinde, yapılan faaliyetin arızi değil, devamlı olduğu kabul edilir".* Dolayısı ile devamlılık unsurunun belirlenmesi her somut olay açısından ayrı bir incelemenin yapılmasını gerektirecektir. Dar mükellef bir kurumun Türkiye'de bir daimi temsilci ya da işyeri bulundurması halinde, kanun koyucunun bu durumu devamlılık unsurunun mevcudiyeti bakımından karine olarak kabul ettiği söylenebilir[104].

Devamlılık unsurunun tespitinde incelenmesi gereken temel husus, ticari faaliyeti gerçekleştiren kişi ya da kurumun devam kastı ve amacıdır. Dolayısıyla devamlılık kastı bulunduğu halde ticari faaliyetin niteliği gereği zaman zaman kesintiye uğraması devamlılık unsurunun bulunmadığı anlamına gelmemektedir[105]. Danıştay da çeşitli kararlarında devamlılık unsurunun *"... bir işlemin devamlılık taşıdığı ise işlemin aynı vergilendirme döneminde yinelenmesi ya da önceki vergilendirme döneminde de yapılmış olmasına göre... "* belirlenebileceğini öne sürmektedir[106]. Danıştay'ın devamlılığın belirlenmesine yönelik olarak ortaya koyduğu ölçüt genel olarak kabul görmüş olsa da, ticari faaliyetlerin devam kastı ve amacının da bu noktada göz ardı edilmemesi gerekir. Örneğin Türkiye sınırları içerisinde taşımacılık faaliyeti yapmak istemeyen ve bu ülkenin vergi idaresiy-

---

[102] **Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2012** (BDK), HUD, İstanbul 2012, sf. 863.

[103] EKMEKCİ, age., sf. 94/ÖRMECİ, Musa, **"Dar Mükellef Yabancı Ulaştırma Kurumlarının Vergilendirilmesi"**, Vergi Dünyası, S:83, Temmuz 1988, sf. 6:*"Dar mükellef yabancı ulaştırma kurumlarının Türkiye'de elde ettiği kazançların ticari yada arızi ticari kazanç olup olmadığı nasıl tayin edilecektir? Bunu saptamak bakımından en önemli ölçü "devamlılık" unsurudur. Eğer bir ticari faaliyet devamlı olarak yapılıyorsa, bu faaliyet sonucu elde edilen kazanç ticari kazanç, arızi olarak yapılıyorsa elde edilen kazanç arızi ticari kazanç olacaktır. Devamlılık yada geçicilik (arızi) vasıflarının tayini ise tekerrür yani yapılan işin tekrarlanmasıyla saptanır."*.

[104] ÖRMECİ, agm., sf. 7/EKMEKCİ, age., sf. 94.

[105] ARKAN, age., sf. 31

[106] Danıştay 3. Daire Kararı E.2001/2606 K.2003/4436

le muhatap olmaktan kaçınan bir yabancı ulaştırma kurumunun, hayatın olağan akışı içerisinde kurumun merkezinin bulunduğu ülke yönetimi tarafından Türkiye'de mahsur kalan yolcular veya yüklerin kurtarılması için görevlendirildiği ve bu görev neticesinde başlangıç noktası Türkiye olan birden fazla sefer yapmak durumunda kaldığı düşünüldüğünde, bu kurumun Danıştay'ın ortaya koyduğu ölçüt bakımından devamlılık unsurunu yerine getirdiği ancak kurumun bu ülkede ticari faaliyette bulunmak yönünde devam kastı ve amacının bulunmadığı görülecektir.

Özetle devamlılık unsuru, bir ticari faaliyetin gerçekleştirilmesinde o faaliyetin belirli periyotlarla da olsa tekrar edip etmediği ile ilgilidir[107]. Ticari faaliyetin belirli aralıklarla gerçekleştirilmesi durumunda o faaliyetin devamlılık unsuru taşıdığı, faaliyetin süreklilik göstermeyip bir defaya mahsus veya tesadüfi olarak gerçekleşmesi halinde ise devamlılık unsurunun bulunmadığı söylenebilir. Buna bağlı olarak yukarıda da belirtildiği gibi devamlılık unsurunun belirlenmesi her somut olay açısından ayrı bir incelemenin yapılmasını gerektirecektir.

Burada şunu da belirtmek gerekir ki, yabancı ulaştırma kurumlarının ulaştırmaya ait ticari ve arızi kazançlar dışında kazançları varsa, bu kazançlar kurumlar vergisine tabi dar mükellef kurumlara uygulanan genel vergileme ilkelerine göre vergilendirilecektir[108]. Örneğin İstanbul'daki bir şirkete gemi veya uçak kiralamak suretiyle gelir elde eden Liverpool merkezli bir yabancı ulaştırma kurumu, bu kiralama neticesinde ticari kazanç veya arızi ticari kazanç değil gayrimenkul sermaye iradı elde etmiş olmaktadır. Dolayısıyla bu kurum yabancı ulaştırma kurumlarına mahsus 23. madde kapsamında vergilendirilmeyecektir. Böyle bir durumda dar yükümlü kurumlara uygulanan kurallar uygulanacak, söz konusu kurum yabancı ulaştırma kurumu da olsa, diğer dar yükümlü kurumlar gibi gayrimenkul sermaye iratlarından finansal kiralamalarda %1, diğer kiralamalarda %20 oranında yapılan tevkifata tabi olacaktır[109].

---

[107] Ayrıntılı bilgi için bkz. ARKAN, age., sf. 31

[108] DEMİRSOY, Yalçın, **"Dar Mükellef Yabancı Ulaştırma Kurumlarının Vergilendirilmesine Ait Esaslar"**, Vergi Dünyası, S:136, Aralık 1992, sf. 32.

[109] 03.02.2009 tarih ve 27130 sayılı Remi Gazete'de yayımlanan 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı/KVK md. 30/UZELTÜRK, agm., sf. 64/ YILDIRIM, H., agm., sf.

1.1. YABANCI ULAŞTIRMA KURUMLARINDA MATRAH TESPİT YÖNTEMİ

Kurumlar vergisinde matrahın gerçek usulde saptanmasının tek istisnasına yabancı ulaştırma kurumlarının vergilendirilmesinde rastlanmaktadır[110].

Çağdaş vergi sistemlerinde matrahın hesaplanmasında beyan usulü benimsenmektedir[111]. Beyan usulünde her mükellefin vergilendirilecek gerçek ve safi kazançlarını kendisinin daha iyi bileceği noktasından hareket edilmektedir[112]. Ancak beyan usulünü benimsemiş bir vergi sisteminin sağlıklı işlemesi için etkin bir denetim mekanizması olması gerektiği açıktır. Gerçek ve safi gelirin belirlenmesinin muhasebe sistemi ile kavranmasının çok güç ve elde edilecek vergi gelirine kıyasla idari masrafların çok aşırı olduğu veya imkânsız olduğu durumlarda ise götürü usul uygulama alanı bulmaktadır[113]. Götürü usul yöntemi 1960'lı yıllardan itibaren vergi hukukumuzda yoğun olarak uygulanmış ancak kayıt dışılığı arttırması sebebiyle zamanla bu yöntem istisnai bir hal almıştır.

Götürü usul yöntemi, vergi hesaplanırken vergi matrahının ya da indirilecek giderlerin idare tarafından belirlenen objektif ölçütlere dayanılarak tespit edilmesini ifade etmektedir[114]. Bazı durumlarda yükümlünün sosyal, mali durumu beyan esaslarını yerine getirmeye elverişli olmadığı gibi, vergi idaresinin beyana dayanan biçimde vergi tarh etmesi de sosyal ya da ekonomik sorunlar yaratabilir. Bu gibi durumlarda o yükümlüler için gerçek usulde beyan yerine, götürü olarak belli miktar verginin vergi idaresine ödenmesi gerek yükümlü gerek idare için daha yararlı sonuçlar doğurabilmektedir[115].

175/ÜSTÜNER, Cem, **Sektörün Uluslararası Rekabet Gücüne Etkisi Bağlamında Deniz Ticaretinin Vergilendirilmesi**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2009, sf. 172.

110 ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, age., sf. 342.

111 OKTAR, S.Ateş, **Vergi Hukuku**, 10. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2014, sf. 95.

112 KARAKOÇ, Yusuf, **"Götürü Usulde Vergilemenin Sakıncaları"**, Vergi Sorunları Dergisi, S:68, Eylül-Ekim 1993, sf. 72.

113 KANETİ, age., sf. 129/OKTAR, age., sf. 95/KARAKOÇ, agm., sf. 73.

114 OKTAR, age., sf. 94

115 Götürü usul hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. AKDOĞAN, Abdurrahman, **Kamu Mali-**

Yabancı ulaştırma kurumlarının götürü usulde vergilendirilmesinin temel sebebi merkezi yurtdışında bulunan bu kurumların gerçek usulde vergilendirilmesi durumunda hasılattan indirilecek giderlerin kaptan, pilot, şoförlerin ve diğer personelin ücretleri, araçların satın alınması, kiralanması, tamir-bakım, liman hizmetleri ve yakıt giderleri gibi çoğu yurtdışında yapılan masrafların saptanmasının teknik olarak çok karmaşık bir kayıt sistemi ve hesaplamayı beraberinde getirecek olmasıdır[116]. Götürü usulün tercih edilmesi ile ilgili olarak 5520 sayılı KVK'nın gerekçesinde bu konu *"Ülkeler arasında yapılan ulaştırma işlerinden dolayı Türkiye'de oluşan safi kurum kazancını kesin olarak tespit etmek mümkün olmadığından, bu kazancın tespitine ilişkin birkısım ölçülerin konulması gerekmektedir. Bu nedenle, fıkra ile yabancı ulaştırma kurumlarının Türkiye'de elde ettikleri hasılatın kurumlar vergisi matrahına esas alınacak kısmının tespitine yönelik oranlar getirilmektedir"* şeklinde açıklanmaktadır[117]. Hayatın olağan akışı içerisinde uluslararası taşımacılık faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi esnasında elde edilecek gelirleri ve ortaya çıkacak giderleri tam olarak öngörmek çoğu zaman mümkün olmamaktadır. Ulaştırma işinin doğası gereği ulaşım araçlarının faaliyetlerine devam edemeyecek şekilde arızalanması, yakıtın veya yiyecekler gibi diğer stokların öngörülen süreden önce ya da sonra bitmesi, dış etkenlere ya da hava şartlarına bağlı olarak faaliyete zorunlu olarak ara verilmesi (uçaklarda acil iniş, gemilerde limana sığınma) gibi durumlarla karşılaşılmaktadır. Bunun sonucunda ulaştırma işi planlandığı sürede ve şekilde yapılamadığı gibi, ulaştırma kurumu çoğu zaman öngörülenin dışındaki giderlere de katlanmak durumunda kalmaktadır. Örneğin İstanbul-New York seferini yapan bir uçağın teknik bir arıza sebebiyle Londra'ya mecburi iniş yapması durumunda ulaştırma kurumu açısından arızanın giderilmesi için tamir ve bakım masrafları, yolcuların yeme, içme ve gerekirse barınma giderlerinin karşılanması, uçağın seferine devam edemeyecek durumda olması halinde uçağın park masrafları ve uçağın maksimum iniş ağırlığına ulaşmak için boşalttığı yakıt da dâhil

---

yesi, Gazi Kitabevi, Ankara 2013, sf. 147-149/TÜRK, İsmail, **Kamu Maliyesi**, Turhan Kitabevi, Ankara 2011, sf. 176-178

[116] ÖCAL, Erdoğan, **"Yabancı Ulaştırma Kurumlarının Vergilendirilmesi"**, Vergi Sorunları Dergisi, S:261, Haziran 2010, sf. 18/UZELTÜRK, agm., sf. 63.

[117] KVK 23. md gerekçesi.

olmak üzere ulaştırma kurumunun fazladan alması gereken yakıt gibi birçok katlanılması gereken masraf ortaya çıkmaktadır. Gemilerin yaptıkları uluslararası taşımacılık faaliyetlerinde de yukarıda sayılanlara benzer olarak birden çok limandan mal ve hizmet alınması söz konusudur. Tüm bu giderlerin (varsa gelirlerin) farklı ülkelerde ortaya çıkması ulaştırma kurumu açısından takibi ve kayıt altına alınması zor bir hasılat hesabını da beraberinde getirmektedir. Yabancı ulaştırma kurumlarının bir an için götürü usul yerine beyan usulüne göre vergilendirileceği düşünülecek olursa, bu kurumların her bir limanda yaptıkları tamir-bakım masrafları, yolcuların yeme, içme ve gerekirse barınma giderlerinin karşılanması gibi giderlerin ya da faaliyetleri karşılığında elde ettikleri gelirlerin belgelendirilmesi, iç mevzuat uyarınca hangi taşımacılık faaliyetlerinin vergilendirileceğinin tespit edilmesi, yabancı dillerde düzenlenen gelir ve gider makbuzlarının Türkçe'ye tercüme edilerek dikkate alınması, daha sonra bu belgeler üzerinden beyan edilen vergiden hangi giderlerin indirilebileceğinin tespiti gibi birçok sorunu beraberinde getirecektir. Bazı ülkelerde alınan mal ve hizmetlerin karşılığında gideri tevsik edecek belgelerin dahi temin edilemediği de göz önünde bulundurulduğunda, yabancı ulaştırma kurumlarının götürü usulde vergilendirilmesi ve kanunkoyucunun bu doğrultudaki gerekçesi kanımızca makuldür.

KVK'nın 6. maddesinde, kurumlar vergisi mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı belirtilerek, safi kurum kazancının belirlenmesinde GVK'nın ticari kazançla ilgili hükümlerine yollama yapılmıştır. GVK'nın ticari kazançla ilgili bölümünde ise 40. maddede yer alan indirilecek giderler kısmı göze çarpmaktadır. 194 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde GVK md. 40'ta sayılan giderlerin indirilmesi için bu giderlerin VUK md. 227 vd. hükümlerinde belirtilen şekilde tevsiki zorunlu olup bu hükümler çerçevesinde tevsik edilemeyen giderlerin ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılmasının mümkün olmadığı belirtilmiştir. Ancak yurt dışında yapılan bazı faaliyetler esnasında tevsik edici belge temin edilemeyebileceğini öngören kanunkoyucu parantez içi hükmünde[118]

[118] İhracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükellefler, bu bentte yazılı giderlere ilaveten bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri

tahdidi olarak sayılan işler için *"döviz olarak elde ettikleri hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla"* götürü olarak giderlerini matrahtan indirebileceklerini belirtmiştir. Dolayısıyla merkezi Türkiye'de bulunan ulaştırma kurumlarının yaptıkları uluslararası taşımacılık işlerinde hasılatın döviz olarak elde edilmesi durumunda hasılatın binde beşi aşılmamak suretiyle götürü olarak matrahtan giderler düşülebilecektir[119].

GVK md. 40 çerçevesinde yabancı ulaştırma kurumlarının belgelendirilmemiş giderlerin indirilmesine ise müsaade edilmemiştir. Bu durum 194 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde "*Dar mükellefiyete tabi olanların Türkiye ile yabancı memleketler arasında yaptıkları ulaştırma işlerinden elde ettikleri kazançlar, Türkiye'de elde edilen hasılata Maliye Bakanlığınca*[120] *belirlenen ortalama emsal nispetlerinin uygulanması suretiyle hesaplandığından, bunların vergiye tabi kazançlarının tespitinde ayrıca, götürü gider uygulamasından yararlanmaları söz konusu olmayacaktır."* ifadesiyle izah edilmiştir[121]. Hasılatın binde beşini aşmaması kaydıyla yalnızca belgelendirilmemiş giderlerin matrahtan düşülebildiği göz önünde bulundurulduğunda bu imkanın yabancı ulaştırma kurumlarına tanınmaması kanun sistematiği içerisinde makul bir sonuç olarak değerlendirilebilir. Buna sebep olarak aşağıda da ele alınacağı üzere yabancı ulaştırma kurumlarında gayet düşük seviyedeki ortalama emsal oranlarının brüt hasılatlarına uygulanması suretiyle matrah saptanması gösterilebilir. Ortalama emsal oranlarının düşük olması hasılatın büyük bir kısmının götürü gider gibi değerlendirilmesine dolayısıyla matrahın hasılata nispetle çok cüzi bir miktar olmasına yol açmaktadır. Mevcut sistemde belgelendirilmemiş giderlerin hasılatın binde beşlik kısmına isabet eden miktarın matrahtan indirilmesi hakkı dar mükelleflere tanınmamış olsa dahi, yabancı ulaştırma kurumlarına uygulanan ortalama emsal oranları göz önünde bulundurulduğunda bunun gayet makul bir sonuç olduğu söylenebilir. İleri bir tarihte ortalama emsal oranlarının yükselmesi durumunda binde beşlik

hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebilirler.

[119] Örnek için bkz. EK-4

[120] Tebliğin yayınlandığı tarihte ortalama emsal oranları Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmekteydi.

[121] ARIKAN, agm., sf. 47.

oran çok düşük olması sebebiyle kanımızca tartışma konusu dahi yapılmamalıdır. Sonuç olarak yabancı ulaştırma kurumlarında matrah götürü usulde saptandığı için, matrahtan GVK md. 40 çerçevesinde herhangi bir indirim yapılması mümkün değildir[122].

Yabancı ulaştırma kurumlarının vergilendirilmesinde temel mevzuat metni olarak ele alacağımız KVK'nın 23. maddesi, vergiye matrah olacak kurum kazancının, hasılata ortalama emsal oranlarının uygulanması suretiyle hesaplanacağını, bu ortalama emsal oranlarının hava, kara ve deniz taşımacılığında hangi oranda uygulanacağını ve Türkiye'de elde edilmiş sayılan hasılatın hangi unsurlardan oluşacağını belirlemiştir. Bu doğrultuda öncelikle bu kurumların hasılatı belirlenecek, belirlenen hasılatın ulaştırma faaliyetinin niteliğine göre kanunda yer alan emsal oranları uygulanarak kurumlar vergisine esas olacak matrah tespit edilecektir. Matrah tespit edildikten sonra ise kurumlar vergisi oranı uygulanarak ödenecek vergi hesaplanacaktır.

Hasılata uygulanacak ortalama emsal oranları hava taşımacılığı için %5, kara taşımacılığı için %12 ve deniz taşımacılığı için %15 olarak belirlenmiştir. Yabancı ulaştırma kurumlarının götürü usulde vergilendirildiği yukarıda belirtilmişti. Götürü usulde vergilendirme tam götürü usul ve yarı götürü usul olmak üzere iki şekilde yapılabilir[123]. Safi kazanç götürü usulde tespit ediliyorsa tam götürü usul, gelirlerin gerçek giderlerin götürü usulde ya da aksine gelirlerin götürü giderlerin gerçek usulde hesaplandığı durumlarda ise yarı götürü usulden bahsedilebilir[124]. Yabancı ulaştırma kurumlarının vergilendirilmesinde hasılat gerçek ve brüt olarak hesaplanmakta buna karşılık giderler ortalama emsal oranlarının uygulanması yoluyla götürü olarak tespit edilmekte, başka bir deyişle bu kurumların vergilendirilmesinde yarı götürü usul yöntemi benimsenmektedir. Kanunkoyucu yukarıda görüldüğü üzere yapılan taşımacılık faaliyetlerinin türüne göre götürü gider uygulamasının değişik oranlarda yapılmasını öngörmektedir. MAÇ'a göre yabancı ulaştırma kurumları tarafından elde edilen gerçek hasılatın hava taşımacılığında %95'i, kara

[122] DEMİR, age., sf. 106.

[123] BULUTOĞLU, Kenan, **Türk Vergi Sistemi**, Fakülteler Matbaası, 5.Bs., İstanbul 1976, sf. 296.

[124] BULUTOĞLU, age., sf. 296.

taşımacılığında %88'i, deniz taşımacılığında %85'i götürü gider sayılmakta, geriye kalan kısım ise vergi matrahı kabul edilmektedir[125]. Bu varsayım kanımızca eksiktir. Bunun nedeni her ne kadar yabancı ulaştırma kurumlarında hasılatın büyük bir kısmı götürü gider olarak sayılsa bile brüt olarak saptanan hasılatın içerisinde elde edilen gelirlerin yanı sıra yolcu ve yük taşımacılığına ilişkin olarak aldıkları her türlü gider karşılığı da bulunmaktadır. Daha sonra ayrıntılı bir biçimde ele alınacak olan bu gider karşılıkları yabancı ulaştırma kurumlarına herhangi bir kazanç sağlamamakla birlikte hasılat miktarını arttırmakta, dolayısıyla ödenecek verginin parasal değeri yükselmektedir. Dolayısı ile ortalama emsal oranlarından arta kalan kısmın tamamıyla götürü gider olarak sayıldığını söylemek mümkün değildir.

Yabancı ulaştırma kurumlarında elde edilen hasılata ortalama emsal oranlarının uygulanıp matrahın belirlenmesi, 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde örneklendirilmek suretiyle gösterilmiştir. Hesaplama Genel Tebliğ'de, *"... (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.- YTL'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 x %15 = 22.500.- TL Kurumlar vergisi matrahı (safi kurum kazancı)
22.500 x %20 = 4.500.- TL Kurumlar vergisi" şeklinde gösterilmiştir.

5520 sayılı KVK'ya kadar, bu oranlar Kurumlar Vergisi Genel Tebliğlerinde yayınlanarak, geçmişten günümüze farklı oranlarda uygulan-

[125] MAÇ, (KVK), sf. 731.

makta olup, bu oranları Maliye Bakanlığı belirlemekteydi[126]. Söz konusu uygulanan oranlar aşağıdaki tabloda gösterildiği gibidir[127]:

Oranın Uygulandığı Yıllar	Kara	Deniz	Hava	KVGT No.
1950-1951	10	10	1	1
1952-1954	20	20	2,5	3/4
1956-1958	8	20	8	6
1959-1961	14	20	5	8
1962-1964	13	15	4	11
1965-1969	15	10	3	14
1970-1973	8	10	3	16
1974-	12	15	5	19

Ortalama emsal oranları uygulanarak yabancı ulaştırma kurumlarının elde etmiş olduğu hasılattan kurumlar vergisi düşüldükten sonra, kalan tutarın kurumun ana merkezine aktarılması durumunda KVK md. 30'a göre ayrıca %15 vergi kesintisi yapılacaktır[128]. KVK md. 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 yapılır"*. Bu durumda yukarıdaki örnekten hareket edecek olursak, safi kurum kazancı olarak hesaplanan miktardan ödenen kurumlar vergisi çıkartılacak (22.500TL-4.500TL=18.000TL), geriye kalan kısmın eğer hepsi

[126] Mülga 5422 sayılı KVK md. 18/2:*"Ortalama emsal nispetleri, Türkiye'de daimi veya arızi olarak çalışan bütün kurumlar için aynı; kara, deniz ve hava ulaştırma işleri için ayrı ayrı olmak üzere Maliye Bakanlığı'nca tayin olunur. Maliye Bakanlığı lüzum gördüğü takdirde (En az bir yıl uygulanmış olmak şartiyle) cari ortalama emsal nispetlerini değiştirebilir."*.

[127] Tablo: EKMEKCİ, age., sf. 99.

[128] Yabancı ulaştırma kurumlarının elde etmiş olduğu hasılattan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan tutar GVK md. 75/4-2 gereği menkul sermaye iradı sayılmaktadır. Ayrıca bkz. AYDIN, Erkan, **"Kurumlar Vergisi Bakımından Yabancı Ulaştırma Kurumlarını Vergilendirme Sorunları"**, Marmara Üniversitesi İ.İ.B. Dergisi, C:XXXVVI, S:1, sf. 88 / Yabancı ulaştırma kurumları ile ilgili oran değişikliği yapılan Bakanlar Kurulu Kararlarının ayrıntıları için bkz. EK-1 / 03.02.2009 tarih ve 27130 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı.

merkeze aktarılırsa %15'i hesaplanarak (18.000TLx%15=2.700TL) stopaj olarak vergi dairesine yatırılacaktır[129].

KVK md. 23'e göre Türkiye'de elde edilmiş sayılan hasılat:

- *Türkiye sınırları içinde gerçekleşen kara taşımacılığında, bilet bedeli ile birlikte alınan gider karşılıkları dâhil olmak üzere yolcu, yük ve bagaj taşıma ücreti olarak her ne adla olursa olsun aldıkları tutarlar*
- *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 dâhil olmak üzere yolcu, yük ve bagaj taşıma ücreti olarak her ne adla olursa olsun aldıkları tutarlar*
- *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* olarak belirlenmiştir.

Madde metni incelendiğinde kara taşımacılığının ayrı, deniz ve hava taşımacılığının ayrı düzenlendiği görülmektedir. Dolayısı ile vergiyi doğuran olay bakımından kara taşımacılığında ve hava-deniz taşımacılığında farklı noktalar ortaya çıkmaktadır. Vergiyi doğuran olay, VUK'un 19. maddesinde *"Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar"* ifadesiyle tanımlanmıştır. Buradan vergiyi doğuran olayın vergilendirmenin sebep unsurunu oluşturduğu sonucuna varılabilir[130]. Somut olayların, soyut kurallar olan vergi kanunlarına uygun gerçekleşmesi durumunda vergiyi doğuran olay ortaya çıkmış olmaktadır. Yukarıdaki ifade edilen unsurları daha iyi anlamak bakımından üçlü bir ayrıma gitmek gerekmektedir:

---

[129] KVK md. 31: *"Vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar, bu vergileri bağlı bulundukları vergi dairesine muhtasar beyanname ile bildirmek zorundadırlar. Muhtasar beyanname konusunda Gelir Vergisi Kanununda belirlenen usul ve esaslar geçerlidir".*

[130] ÖNCEL-KUMRULU-ÇAĞAN, age., sf. 87/KANETİ, age. sf. 106.

a. Türkiye sınırları içinde yapılan taşımacılık faaliyetlerinden elde edilen hasılat (kara taşımacılığı)

b. Türkiye'den yabancı ülkelere yapılan ulaştırma faaliyetlerinden elde edilen hasılat (deniz-hava taşımacılığı)

c. Türkiye dışındaki ulaştırma faaliyetleri için Türkiye'de elde edilen hasılat (aracılık faaliyetlerinden elde edilen gelirler)

Aşağıda bu üçlü ayrım alt başlıklar halinde ele alınacaktır.

1.2. KARA TAŞIMACILIĞINDA TÜRKİYE'DE ELDE EDİLEN HASILAT

İlk olarak tren, kamyon, otobüs vb. araçlarla yapılan kara taşımacılığında Türkiye sınırları içinde yapılan taşımacılık faaliyetlerinden elde edilen yolcu, yük ve bagaj taşıma ücretleri ve bilet parasına dâhil edilen her türlü hizmet (konaklama, yemek, yol ve köprü geçiş ücretleri vb.) Türkiye'de elde edilen hasılata dâhil edilecektir. Yemek hizmetinin sunulduğu taşımacılık işlerinde, ulaştırma işinin yanında ayrıca lokantacılık faaliyetinin yapıldığı düşünülebilir[131]. Ancak bu yemekler için alınan ücretlerin yolculara isabet eden gider karşılığı olarak alınması ve çoğunlukla özgülendikleri amaç için harcanmaları nedeniyle bu alınan ücretlerin hasılata dâhil edilmesi daha doğru bir tercih olacaktır[132]. Yine de kanun koyucu her türlü gider karşılığı alınan ücretleri hasılata dâhil etmektedir[133].

Kara taşımacılığının Türkiye'de başlayıp yabancı bir ülkede bitmiş olması ya da yabancı bir ülkede başlayıp Türkiye'de bitmiş olması duru-

---

[131] BDK, sf. 865: *"... yabancı ulaştırma kurumları yukarıda belirtilen esas hasılat unsurları dışında da bazı tali hasılat unsurları elde ederler. Örneğin, yemekli vagonlardan alınan yemek bedelleri ile vagonlara konulan reklamlardan elde edilen hasılat gibi. Bu tür hasılat unsurları, bilet bedelleri gibi taşımacılık işi ile doğrudan bir ilgisi olmadığından, bu tür gelir unsurlarının taşıma işi ve hasılatı ile karıştırılmaksızın, genel hükümler çerçevesinde ayrıca vergilendirilmesi gerecektir. Ancak bu tür gelir unsurları(örneğin yemek bedelleri) bilet bedeline dâhil edilmişse, taşımacılıktan elde edilen hasılat sayılacaktır."*

[132] ARIKAN, agm., sf. 45/MAÇ, (KVK), sf. 749.

[133] UZELTÜRK agm., sf. 64.

munda sadece iç parkura isabet eden kısım vergilendirilecektir[134]. Örneğin Berlin-Ankara ya da Viyana-İstanbul arasında yapılan kara taşımacılığında, iç parkura isabet eden kısım hesap edilerek vergilendirilecektir. Bu noktada yabancı bir ülkede başlayıp Türkiye'den geçerek yabancı bir ülkede bitmiş olan kara taşıma işlerinin durumu belirsizlik göstermektedir. Kanun metninden yola çıkarak lafzi bir yorum yapacak olursak *"Türkiye sınırları içerisinde gerçekleşen kara taşımacılığında"* ifadesi bize transit taşımalar dâhil olmak üzere her türlü kara taşımacılığının vergilendirilmesi gerektiğini işaret etmektedir. Ayrıca KDVK'nın 7. maddesinde *"Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık ile transit taşıma işlerinde, hizmetin iç parkura isabet eden kısmı Türkiye'de yapılmış sayılır."* ifadesine yer verilmektedir. Buradan kanun koyucunun transit olsa bile kara taşımacılığının iç parkura isabet eden kısmının vergilendirilmesini istediği sonucuna varabiliriz[135]. Öyleyse Paris-Tiflis arası mal taşıyan bir kamyon, Paris'ten yükünü alıp Kapıkule Sınır Kapısından (Edirne) Türkiye'ye giriş yapacak ve Sarp Sınır Kapısından (Artvin) Gürcistan'a geçerek yoluna devam edecektir. Bu durumda Kapıkule'den Sarp'a kadar olan kısım iç parkur sayılacak, bu da Türkiye'de elde edilen hasılata dâhil edilmek zorunda kalacaktır. Türkiye'de elde edilen hasılatın hesaplanmasında ise iç parkurun toplam parkura olan oranı göz önünde bulundurularak, iç parkura isabet eden kazanç toplam hasılata bu oranın uygulanması ile bulunacaktır. Her ne kadar günümüzde harita hizmetleri sunan bilgisayar programları sayesinde Paris-Tiflis arasının 4493 km, Kapıkule-Sarp arasının 1489 km olduğu hesaplanabilse de böyle bir hesaplama yapılıp bu değerlerin birbirine oranlanarak iç parkurun belirlenmesi gibi bir uygulamanın vergi idaresi tarafından hayata geçirilmesi oldukça güçtür. Yazında da kara ulaştırması faaliyetlerinde kalkış veya varış noktasının Türkiye sınırları dışında olması halinde, ulaştırmanın Türkiye sınırları içerisine isabet eden kısmının hesaplanmasının mümkün olmadığı gerekçesiyle

---

[134] KDV Genel Uygulama Tebliği'ne göre iç parkur: "Türkiye'nin siyasi sınırları içindeki alandır." GÖKER, Cenker, **Katma Değer Vergisinin Konusu**, Seçkin Yayınları, Ankara 2013, sf. 94

[135] Aksi yöndeki görüş için bkz. MAÇ, (KVK), sf. 741.

yabancı ulaştırma kurumlarının vergilendirmesinin yapılamayacağı yönünde bir görüşe rastlanmaktadır[136].

Yukarıda anlatılanlardan yola çıkarak, teorik olarak kara taşımacılığından yıl içerisinde 1.000.000TL hasılat elde eden bir yabancı ulaştırma kurumunun matrahı kara taşımacılığına ilişkin emsal oranın uygulanmasıyla (1.000.000TLx%12=120.000TL) olarak hesaplanacak, bu matraha kurumlar vergisi oranının uygulanmasıyla (120.000TLx%20 =24.000TL) ödenecek vergi miktarı belirlenecektir.

Ne var ki uygulamada yabancı ulaştırma kurumlarının kara taşımacılığından elde ettikleri hasılatın vergilendirilmediği, bu alanda herhangi bir yargı kararının ya da idarenin güncel görüşünü yansıtan bir emarenin bulunmadığı öne sürülmüştür[137]. Bunun sebepleri olarak yabancı ulaştırma kurumlarından alınan transit geçiş ücretlerinin yeterli olması, ülkemizde kara taşımacılığının gelişmiş ve ucuz olmasından ötürü yabancı kurumların Türk kara taşımacılığı piyasasına girmesinin mümkün olmaması ve fiiliyatta kalkış ya da varış noktası Türkiye dışında olan taşımacılık işlerinin kavranamaması gösterilmiştir[138].

Özetle yabancı ulaştırma kurumlarının yapmış oldukları kara taşımacılığı işlerinde matrah saptanması uygulamada yer bulamadığından sadece teoride kalmıştır. Bu kısımdan sonra deniz ve hava taşımacılığında hasılatın saptanması konularına değinilecektir.

1.3. DENİZ VE HAVA TAŞIMACILIĞINDA TÜRKİYE'DE ELDE EDİLEN HASILAT

Deniz ve hava taşımacılığında vergilendirme, deniz ve hava taşıtlarının tabiatları gereği kara taşımacılığından farklıdır. Deniz ve hava taşıtları, kara taşıtları gibi rahat hareket edemezler. Yükleme ve boşaltma işlemleri için kara taşıtlarından farklı olarak özel teçhizata, limanlara ve yer hiz-

---

[136] BAŞAK, age., sf. 709.

[137] MAÇ, (KVK), sf. 741: *"... çok nadir karşılaşılan bir durumdur (şahsen hiç rastlamış değiliz)"*/UZELTÜRK agm., sf. 65.

[138] MAÇ, (KVK), sf. 742/UZELTÜRK agm., sf. 66.

metlerine ihtiyaç duyarlar. Bu değişik yapı, hava ve deniz taşımacılığında vergilendirme yapılırken hasılatın belirlenmesinde de ortaya çıkmaktadır.

KVK 23/3'e göre, Türkiye'deki yükleme limanlarından yabancı ülkelerdeki varış limanlarına veya diğer bir kurumun gemisine aktarma yapılacak yabancı limana kadar gerçekleşen taşımalar dolayısıyla bilet bedeli ile birlikte alınan gider karşılıkları dâhil olmak üzere yolcu, yük ve bagaj taşıma ücreti olarak her ne adla olursa olsun aldıkları tutarlar, bu kurumların hasılatını oluşturacaktır. Yükleme limanlarından; deniz taşımacılığı açısından "*idarece yükleme ve aktarmaya tahsis edilen karaparçası (rıhtım)","liman karasularını" ve* yük ya da yolcuların *"deniz üstünde mavna veya gemi gibi bir vasıtadan"* yüklenmesi veya aktarılmasını anlamak gerekir[139]. Hava taşımacılığı açısından ise havalimanlarının kastedildiği açıktır.

Gider karşılıkları alınan ücretler, yabancı ulaştırma kurumlarının hasılatının belirlenmesinde en problemli konulardan birisidir. Yukarıda kara taşımacılığında hasılatın belirlenmesi esnasında yemek bedelleri ile ilgili açıklamalarımız burada da geçerlidir. Burada ulaşım araçlarının niteliğinin değişmesiyle birlikte, köprü ve yol geçiş ücretleri gibi giderlerin yerini, limanlarda verilen hizmetin karşılığı olarak tahsil edilen *"airport departure tax"* ve *"port tax"* gibi mali yükümlülükler almaktadır.

Gider karşılığı olarak alınan ücretlerin hasılata dâhil edilmesi ile vergilendirilecek miktar artarken safi kazanç değişmemektedir. Bu durumda gider karşılığı alınan ücretler arttıkça kazançta bir değişme olmamasına rağmen hasılat arttığı için ödenecek vergi miktarı artacaktır. Örneğin biri beyaz eşya diğeri canlı büyükbaş hayvan taşıyan yabancı ulaştırma kurumlarına ait iki geminin İzmir-Batum seferi yapacağını varsayalım. Bu rota için belirlenen taşıma ücreti 100.000TL olsun. Canlı hayvanların yolculuk esnasında beslenmeleri ve yolculukta sakinleştirici ilaç kullanarak rahatsız olmamaları için taşıtandan ekstradan 10.000TL yem ve ilaç ücreti tahsil edilmiş olsun. Bu durumda bu yem bedeli de kanunen gider karşılığı alınmış bir ücret sayılacak ve hasılata dâhil edilecektir. Bu durumda aynı rotada beyaz eşya taşıyan kurumun matrahı (100.000TLx%12=12.000TL), canlı hayvan taşıyan kurumun matrahı

[139] ARIKAN, agm., sf. 44.

ise (110.000TLx%12=13.200) olacaktır. Böylece aynı parkurda aynı fiyata taşımacılık yapan iki kurumdan gider karşılığı aldığı ücret fazla olan kurum daha fazla vergi ödemek durumunda kalacaktır. MAÇ'a göre yolcu veya yük sahibi tarafından ödenmesi gereken masrafların, yolcu veya yük sahibi adına ödenmek üzere tahsil edildiği hallerde bu tahsilatın hasılata dâhil edilmemesi gerekmektedir. Yazar bunun dayanak noktasının GVK'nın 67. maddesinde vergi, resim, harç, şahitlik, bilirkişilik ve ekspertiz gibi hususlara harcanmak üzere müşteri veya müvekkilden alınan ve tamamen bu hususlara sarf edilen paraların serbest meslek hasılatına dahil edilmemesi olduğunu savunmaktadır[140]. Nitekim Danıştay 4. Dairesi de bir kararında yük sahibine terettüp eden nakliyat vergisi, damga vergisi gibi unsurların yabancı ulaştırma kurumu tarafından elde edilmiş hasılat olmadığına hükmetmiştir[141].

Gider karşılıkları konusunda ortaya çıkan bir diğer sorun yolcu servisleri ile ilgilidir. Ülkemizde yabancı ulaştırma kurumlarının yolcularının havalimanlarına ulaşımı için Devlet Hava Meydanları İşletmesi tarafından sağlanan yolcu servis hizmetleri bulunmaktadır. Yabancı ulaştırma kurumları söz konusu hizmetlerin ücretlerini yolcu bilet bedelleri ile birlikte tahsil edip DHMİ'ye ödemektedir. Ancak bu giderleri hasılatına dâhil etmeyen ve vergi idaresi tarafından geçmişe dönük olarak yapılan incelemeler sonucunda cezalı tarhiyatlara maruz kalan Çek ve İspanyol havayolu şirketleri, bu durumu yargıya intikal ettirmiştir. İspanyol havayolu şirketinin bütün dosyalarına bakan İstanbul 9. Vergi Mahkemesi yolcu servis ücretlerinin hasılata dâhil edilmesi gerektiğine hükmetmiş, Danıştay da temyiz edilen bu kararları onamıştır[142]. Çek havayollu şirketinin dosyalarını hükme bağlayan İstanbul 8. ve 11. Vergi Mahkemeleri de aynı yönde karar vermiş, temyiz edilen bu kararları Danıştay yine onamıştır[143]. Buna karşın İstanbul 4. Vergi Mahkemesi'nin, *"bilet bedelleriyle*

---

[140] MAÇ, (KVK), sf. 749.

[141] MAÇ, (KVK), sf. 749/Danıştay 4. Daire Kararı E.1960/1969 K.1961/1961.

[142] Danıştay 4. Daire Kararı E.2007/3451 K.2007/3402, Danıştay 4. Daire Kararı E.2007/3454 K.2007/3401, Danıştay 4. Daire Kararı E.2007/3455 K.2007/3399, Danıştay 4. Daire Kararı E.2007/3453 K.2007/3398, Danıştay 4. Daire Kararı E.2007/3452 K.2007/3400, Danıştay 4. Daire Kararı E.2007/3451 K.2007/3397.

[143] Danıştay 4. Daire Kararı E.2009/6552 K.2010/2783, Danıştay 4. Daire Kararı E.2008/3798 K.2010/1150.

birlikte tahsil edilen ve Devlet Hava Meydanları İşletmesine ödendiği açık olan" yolcu servis ücretlerinin hasılata dâhil edilmesinin kabulüne olanak bulunmadığı yönündeki kararlarını ise Danıştay bozmuş[144], İstanbul 4. Vergi Mahkemesi de ilerleyen tarihlerde gider karşılığı olarak tahsil edilen ücretlerin hasılata dâhil edilmesi gerektiği yönünde kararlar vermiştir[145]. Sonuç olarak Danıştay'ın yerleşmiş uygulamalarına göre kanundaki açık hüküm doğrultusunda gider karşılığı olarak bilet bedeli ile birlikte alınan her türlü ücret, hasılata dâhil edilecektir. Gider karşılıkları olarak alınan ücretlerin yabancı ulaştırma kurumlarına kazanç olarak yansımadığı halde, bu ücretlerin hasılata dahil edilerek vergi matrahının sebepsiz yere arttırılmasına neden olan KVK'nın 23. maddesi Danıştay'ın kararlarına dayanak noktası oluşturmaktadır. Bu noktada kanun maddesinin yukarıda belirtildiği gibi GVK md. 67'deki uygulamadan ayrılmasına anlam vermek oldukça güçtür. Bunun yanı sıra bu uygulama aynı parkur üzerinde aynı fiyata taşıma yapan iki yabancı ulaştırma kurumlarından gider karşılığı aldığı ücret fazla olan kurumun, iki kurumun kazançları aynı olmasına rağmen daha fazla vergi ödemesine sebebiyet vermektedir. Tüm bu sayılan sebeplerden dolayı ya KVK md. 23 metninde bir değişikliğe gidilmeli ya da bir tebliğ ile KVK md. 23 ve GVK md. 67 hükümlerinin uygulanmasında yeknesaklık sağlanmalıdır.

Deniz ve hava taşımacılığında, kara taşımacılığından farklı olarak taşıma işinin Türkiye'den başlaması gerekmektedir. Bu nokta deniz ve hava taşımacılığında faaliyetin vergilendirilip vergilendirilmeyeceğini belirleyen tek ölçüt olması sebebiyle çok önemlidir. Türkiye dışından başlayıp, Türkiye'de biten taşımalar ile başlama ve bitiş noktası Türkiye dışında olan taşımalar vergilendirilmeyecektir[146]. Biletin nerede satıldığı veya navlun sözleşmesinin nerede yapıldığı, bilet ya da navlun bedellerinin nerede nasıl tahsil edildiği vergilendirilmeyi etkilememektedir[147]. "Taşımanın Türkiye'den başlaması" ifadesinden anlaşılması gereken, bağımsız bir

---

[144] Danıştay 4. Daire Kararı E.2008/7924 K.2010/2782, Danıştay 4. Daire Kararı E.2006/4378 K.2008/3418.

[145] Danıştay 4. Daire Kararı E.2009/4937 K.2010/3686.

[146] MAÇ, (KVK), sf. 744.

[147] MAÇ, (KVK), sf. 742/UZELTÜRK, agm., sf. 63/ Danıştay 4. Daire Kararı E.1975/2413 K.1976/2264.

taşıma faaliyetinin (transit olmayan), deniz ya da hava aracının Türkiye sınırları içerisinde yükleme yapmak suretiyle icra edilmesidir[148]. Örneğin (L) firmasına ait uçağın, aynı gün içinde sabah İstanbul-Frankfurt; akşam Frankfurt-İstanbul seferini yapması durumunda Almanya'dan gelen seferi vergilendirilmezken, Almanya'ya giden seferi Türkiye'den başladığı için vergilendirilecektir. Dolayısı ile İstanbul-Frankfurt-İstanbul rotası için satılan gidiş-dönüş biletinin, bilet Türkiye'de satılmış olsa bile, sadece gidişe ait kısmı Türkiye'de elde edilmiş hasılat sayılacaktır[149].

Yabancı deniz ve hava ulaştırma kurumlarının vergilendirilmesi ile ilgili olarak aktarmalı seferler konusu karşımıza ayrı bir sorun olarak çıkmaktadır. Bu tür seferlerde önemli olan, aktarma yapılan deniz veya hava taşıtının aynı kuruma ait olup olmamasıdır. Aktarma yapılan vasıtanın aynı kuruma ait olması durumunda, Türkiye'den nihai taşıma noktasına kadar olan kısım vergilendirilecektir. İstanbul-Sidney rotasını izleyen bir yolcunun (S) havayolları şirketi vasıtası ile önce İstanbul'dan Singapur'a, daha sonra da aynı kuruma ait başka bir uçakla Singapur'dan Sidney'e uçması bu duruma örnektir[150]. Aktarmanın başka kuruma ait bir araca yapılması halinde ise, Türkiye'den aktarma yapılan limana kadar olan kısım Türkiye'de elde edilen hasılat sayılacaktır[151]. Bu durum 235 No'lu Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu Kararında da *"... daha önce belirtildiği üzere, vergilemenin ilk koşulu yolcu ve yükün Türkiye'den*

---

[148] YILDIRIM, Ali Haydar, **"Yabancı Ulaştırma Kurumlarının Vergilendirilmesinde Karşılaşılan Güçlükler"**, Vergi Sorunları Dergisi, S:122, Kasım 1998, sf. 91: *"... taşıma işinin ilk olarak Türkiye'den başlaması, yani yük veya yolcunun buradan taşıta bindirilmesidir."*/KÜÇÜKTOP-KÜÇÜKTOP, agm., sf. 86: *"Taşımacılık işlemine Türkiye'den başlanılmasından kasıt; yükün bağımsız bir taşıma işlemi olarak ilk defa (başlangıç olarak) gemiye Türkiye'de yüklenmesidir. Burada yükün hangi ülkeye ya da hangi yabancı limana gittiği önemli değildir. Önemli olan taşımacılık işlemine Türkiye'den başlanılmış olmasıdır. Transit olmamasıdır."*.

[149] BAKMAZ, Zübeyir, **"Yabancı Ulaştırma Kurumlarınca 2008 Yılında Elde Edilen Kazançların Tespit ve Beyanı"**, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi, S:252, Nisan 2009, sf. 86/MAÇ, (KVK), sf. 754/EKMEKCİ, age., sf. 98/ İstanbul Defterdarlığı, 05.10.1987 tarih ve 43027 sayılı mukteza.

[150] MAÇ, (KVK), sf. 743.

[151] ARIKAN, agm., sf. 44/BAKMAZ, agm., sf. 86/YILDIRIM, H., agm., sf. 172/KÜÇÜKTOP-KÜÇÜKTOP, agm., sf. 87.

yurtdışında taşınması, ikinci koşulu ise, taşımanın Türkiye'den ilgili yabancı ulaştırma kurumunun vasıtaları ile yapılmasıdır. Bu itibarla, nihai limana kadar yapılacak taşımanın bileti Türkiye'de satılmış veya navlunun tamamı Türkiye'de tahsil edilmiş olsa dahi, yük veya yolcu, yurt dışında başka bir kurumun deniz veya hava gemisine aktarma yapıldığı takdirde, Türkiye'de vergilenecek navlun veya ücret, alınan paranın tamamı değil, sadece aktarma Limanına kadar ki parkura isabet eden tutardan ibaret olacaktır." ifadeleri ile açıklığa kavuşturulmuştur.

Burada navlun sözleşmesi ya da bilet düzenlenirken aktarmanın başka bir kurumun gemisine ya da uçağına yapılması durumunun göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Vergilendirilme sürecinde mükelleflerin sıkıntı yaşamaması adına Türkiye'den aktarmanın yapılacağı yere kadar olan kısım için ayrı, aktarma yerinden nihai ulaşım noktasına kadar olan kısım için ayrı biletleme yapılması ya da navlun sözleşmesi düzenlenmesi, yerinde bir tutum olacaktır. Tek bilet veya navlun sözleşmesi ile aktarmalı olarak iki ayrı yabancı ulaştırma kurumunun taşıma yapacağı bir durumda, aktarmadan sonraki kısım vergilendirilmemesi gerekirken, vergi idaresi aktarma yapılan kurumla irtibat kuramaz ise, tüm taşıma bedeli Türkiye'de elde edilen hasılat sayılabilir[152]. Bu nedenle yukarıda bahsedilen sorunla karşılaşmamak için aktarma yerinden sonraki taşıma işlemi için ayrı navlun sözleşmesi imzalanması ve ayrı biletlerin düzenlenmesi vergi mükelleflerinin lehine olacaktır.

Bazı durumlarda büyük gemilerle okyanus ötesine yük taşımacılığı yapılmakta, *"feeder"* adı verilen küçük gemilerle bu yüklerin diğer limanlara dağıtılması sağlanmaktadır. Bu durumlarda aktarmalı taşımacılık ile ilgili olarak yukarıda anlatılan bilgiler burada da geçerli olacaktır. Yükün Türkiye'den yola çıktıktan sonra yurtdışında belirlenen limanda aktarılıp, aynı kuruma ait küçük gemilerle dağıtılması durumunda taşıma işlemi bitmemiş sayılacak ve nihai limana kadar yapılan taşıma Türkiye'de elde edilen hasılata dâhil olacaktır. Feeder'ların başka bir kuruma ait olması halinde, büyük geminin yüklerini aktardığı liman bitiş noktası sayılacak ve aktarma noktasından nihai limana kadar olan kısım vergilendirme dışında

[152] KÜÇÜKTOP-KÜÇÜKTOP, agm., sf. 87

kalacaktır. Ancak aktarma yapılan geminin başka kuruma ait olması durumunda ayrı bir navlun sözleşmesinin de yapılması gerektiği, aksi halde tek navlun sözleşmesi üzerinden nihai limana kadar yapılan taşımadan alınan ücretin tamamı üzerinden vergilendirme yapılabileceği unutulmamalıdır. Örneğin Mersin'den yola çıkıp mallarını Çin, Singapur ve Japonya limanlarına dağıtmak üzere Şangay'a giden yabancı ulaştırma kurumuna ait büyük bir gemi, Şangay'da bir kısım yükünü indirmiş, kalan kısmını ise aynı firmaya ait küçük gemilere aktararak Tokyo, Hong Kong ve Singapur limanlarına yüklerini boşaltmıştır. Söz konusu Mersin-Şangay, Mersin-Tokyo, Mersin-Hong Kong ve Mersin-Singapur arasında gerçekleşen bütün taşımacılık faaliyetlerinin KVK md. 23 kapsamında vergilendirilmesi gerekir. Şangay'da farklı kurumların gemilerine aktarma yapılması KVK md. 23 bakımından sadece Mersin-Şangay arasındaki taşımacılık faaliyetinin vergiye tabi tutulması sonucunu beraberinde getirecektir. Aynı şekilde yurtdışından gelen ve Türkiye'de bulunan bir limanın üs olarak kullanılması suretiyle aynı yabancı ulaştırma kurumuna ait feederlarla dağıtım yapılması, bu taşımanın transit olduğu anlamına gelecek ve vergilendirme yapılmayacaktır. Feeder'ların farklı bir yabancı ulaştırma kurumuna ait olması durumunda, Türkiye başlangıç noktası kabul edilecek ve aktarma noktasından varış noktasına kadar olan kısım vergilendirilecektir[153].

Taşımacılık işinin Türkiye açısından transit olması halinde, kanun hükmünden yola çıkarak, yüklemenin Türkiye'de yapılmamasından ötürü taşıma ücreti Türkiye'de elde edilen hasılat sayılmayacak ve az önce belirtildiği gibi vergilendirme yapılmayacaktır[154]. Tekrar hatırlatılacak olursa transit taşıma; *"yükü taşıyan geminin Türk limanlarına uğramakla beraber, taşımaya ara vermeksizin ve yükün taşıyan ulaştırma kurumu ile ilişkisi kesilmeksizin yoluna devam etmesi"* durumudur[155]. Bu noktada taşımaların transit olup olmadıklarını tespit etmek önem arz etmektedir. Türkiye'ye gelen yolcu veya yük bir süre Türkiye'de kaldıktan sonra, yolcu veya yük alması ya da taşımayı yapan ulaştırma kurumuyla ilişkinin kesilmesinden dolayı başka bir kurum tarafından yük ve yolcunun

[153] KÜÇÜKTOP-KÜÇÜKTOP, agm., sf. 89-90.

[154] BAKMAZ, agm., sf. 87.

[155] KÜÇÜKTOP-KÜÇÜKTOP, agm., sf. 88.

yurtdışına götürülmesi hallerinde, transit taşıma gerçekleşmemiştir[156]. Örneğin Dubai-İstanbul-New York seferini gerçekleştiren Dubai merkezli (FE) şirketinin Dubai'de uçağa binip New York'a giden yolcusu Türkiye açısından transit hükmünde olup bu bilet üzerinden vergilendirme yapılması mümkün değildir. Ancak bu uçuşa İstanbul'da dâhil olan yolcular bakımından başlangıç noktası Türkiye olduğu için İstanbul-New York seferinden KVK md. 23 kapsamında vergi alınmaktadır. Danıştay'ın bu konu ile ilgili bir kararında[157] *"... Daimi temsilci bulunduran yabancı hava ulaştırma kurumunun transit hali dışında duraklama yaptıktan sonra, Türkiye'de alınan yolcunun yabancı bir havalimanına gidişinden veya yolculuğun başladığı havalimanına dönüşünden sağladığı hasılat"*ı Türkiye'de elde edilmiş hasılat kabul etmiştir[158]. Kanımızca madde metninde vergilendirmenin, taşımaların Türkiye'den başlaması şartına bağlandığı açıkça belirtildiğinden Danıştay'ın kararı isabetlidir.

Bazı durumlarda uluslararası taşımacılık kombine taşımacılık şeklinde gerçekleşmektedir. Kombine Taşımacılık, nakliyede taşıyıcı birimlerinin (aktarılabilir konteynerler vb.) başlangıç noktasından bitiş noktasına kadar en az iki farklı taşımacılık türü ile (karayolu, demiryolu, denizyolu ve havayolu) taşınması demektir[159]. Kombine taşımacılığın tek bir biletle ya da navlun sözleşmesi ile düzenlenmesi ve aktarma noktasının Türkiye'de bulunması durumunda vergiye esas alınacak matrah açısından hukuki sorunlar ortaya çıkabilmektedir. Örneğin merkezi Viyana'da bulunan (W) firması, merkezi Batum'da bulunan (G) firmasının yüklerini Viyana'dan demiryolu ile İstanbul'a getirip, İstanbul'da gemiye yükleterek deniz yolu ile Batum'a ulaştırsa ve tüm bu taşımacılık faaliyetlerini tek bir navlun sözleşmesi ile yapılması durumunda, taşımacılık işinin doğru nitelendirilmesi gerekmektedir. Bu noktada yukarıdaki örnekte olduğu gibi (W) firmasının gerçekleştirdiği taşımacılık işlerinin transit taşıma olup olmadığının tespiti önem arz etmektedir. Eğer gerçekten yükler Türk limanlarına uğramakla beraber, taşımaya ara vermeksizin ve yük-

---

[156] MAÇ, (KVK), sf. 752/KÜÇÜKTOP-KÜÇÜKTOP, agm., sf. 88.

[157] Danıştay 4. Daire Kararı E.1975/1526 K.1976/101.

[158] MAÇ, (KVK), sf. 744.

[159] DEMİR, age., sf. 26

lerin taşıyan ulaştırma kurumu ile ilişkisi kesilmeksizin yoluna devam ettiyse, bu taşıma faaliyeti transit taşıma sayılarak vergilendirilmesi söz konusu olmayacaktır. Ancak Batum'daki (G) firmasına ulaştırılmak üzere İstanbul'da gemiye başka yüklerin yüklenmesi durumunda, bu yükler bakımından taşımacılık faaliyetinin başlangıç noktası İstanbul olacağından, bahsi geçen yükler bakımından (İstanbul-Batum) vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş sayılacaktır. Bu halde ödenecek vergiye esas olarak ele alınması gereken navlun sözleşmesinin ya da biletin tek parça olarak Viyana-Batum rotası için düzenlenmiş olması bu gerçeği değiştirmeyecektir. Vergi idaresi böyle bir durumla karşılaştığında, İstanbul-Batum arasında yapılan taşımacılık için ayrı bir bilet ya da navlun sözleşmesi düzenlenmediğinden ötürü Viyana-Batum seferi için düzenlenen navlun sözleşmesi üzerinden vergilendirme yapması olasılıklar arasında bulunmaktadır.

Yabancı ulaştırma kurumlarınca Türkiye'den başlayıp yurtdışında biten deniz ve hava taşımacılığı faaliyetlerinde, varış limanından sonra teslim yerine kadar yapılacak olan kara taşımacılığının da navlun sözleşmesine dâhil olduğu durumlarda, KVK md. 23/3a gereğince yapılan kara taşımacılığı vergilendirilmeyecektir[160]. Bununla beraber yurtdışında başlayıp Türkiye'de biten hava ve deniz taşımacılığında, yüklemenin Türkiye'de yapılmaması nedeniyle vergiyi doğuran olayın gerçekleşmediği açıktır. Her ne kadar başlangıç noktası yurtdışında olan deniz ve hava taşımacılığı faaliyetleri Türkiye'de elde edilen hasılat sayılmasa da, kara taşımacılığı açısından getirilen vergilendirme esasları (KVK md. 23/3a) uyarınca Türkiye sınırları içerisinde gerçekleşen kara taşımacılığının teorik olarak vergilendirilmesi gerekmektedir. Ancak varış limanından sonraki kara nakliyesini de bünyesinde barındıran bir navlun sözleşmesinin varlığı halinde, yapılan kara taşımacılığı Danıştay kararlarında[161] hava

[160] KÜÇÜKTOP-KÜÇÜKTOP, agm., sf. 89/Gelirler Genel Müdürlüğü 19.09.1990 tarih ve 80813 sayılı mukteza.

[161] Danıştay 4. Daire Kararı E.1999/1433 K.2000/699, Danıştay 4. Daire Kararı E.2001/4445 K.2002/3521: *"... deniz yoluyla nakledilen ve anlaşma icabı Türkiye'deki belli yerlere teslim edilmesi gereken malların gemilerden limanda indirilerek kara yoluyla anlaşmayla belirlenen yerlere teslim edilmesi için yapılan kara taşımacılığından elde edilen gelirin, Türkiye'de elde edilmiş sayılamayacağı, yurt dışında başlayıp Türkiye içindeki bir noktada biten taşımacılık içinde yer alan kara taşımacılığının deniz taşımacılığının devamı, diğer bir ifadeyle deniz taşımacılığının içinde sayılacağı"*

veya deniz taşımacılığının devamı sayılmış ve kurumlar vergisine konu edilmemiştir[162]. Yukarıda yabancı ulaştırma kurumlarının yapmış oldukları kara taşımacılık faaliyetlerinin her ne kadar teorik olarak vergilendirilebilirse de uygulamada vergi idaresinin buna yönelik bir iradesine pek rastlanmadığı belirtilmişti. Kanımızca Danıştay her ne kadar yapılan kara taşımacılığını deniz taşımacılığının devamı olarak nitelendirse de, zımni olarak kara taşımacılığının iç parkura isabet eden kısmının vergilendirilmeyeceğini kabul ederek yanlış bir sonuca varmaktadır. Oysa daha önce bahsedildiği üzere vergi kanunlarının sistematik yorumlanması ile başlangıç ve bitiş noktası neresi olursa olsun Türkiye'den geçen kara taşımacılığı faaliyetlerinde iç parkura isabet eden kısımların vergilendirileceği sonucuna ulaşılmaktadır.

Son olarak Serbest Bölge limanlarından başlayıp yurtdışında biten yabancı ulaştırma kurumlarının taşımacılık faaliyetlerinin nasıl vergilendirileceği sorununa değinmek gerekir. 2008'de değişikliğe uğramadan önceki 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun 6. maddesinin son fıkrasına göre, Türkiye'deki tam ve dar mükellef gerçek ve tüzel kişilerin serbest bölgedeki faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazanç ve iratlar, Türkiye'nin diğer yerlerine getirildiğinin kambiyo mevzuatına göre tevsiki halinde Gelir ve Kurumlar Vergilerinden muaf olacaktır[163]. Daha önce de belirttiğimiz üzere, Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği'nde yabancı bir memleketten başka bir yabancı memlekete veya Türkiye'den yabancı bir memlekete gitmek ya da yabancı bir memleketten Türkiye'ye gelmek üzere Bölgeden geçen/geçirilen eşya, Bölgede "Transit" halinde sayılmaktadır. Serbest Bölge limanlarından yurtdışındaki limanlara yük taşıyan yabancı ulaştırma kurumlarının vergilendirilip vergilendirilemeyeceği konusunda İstanbul Defterdarlığı *"… eşyanın Serbest Bölge'de transit halinde olması Serbest Bölge'deki yükleme limanından başlayan ve yabancı memleketlerdeki varış limanlarına kadar devam eden deniz ulaştırmasının da transit ulaştırma kapsamında olduğunu"* ifade etmeyeceğini ve bu faa-

---

[162] ÇETİN, İrfan, **"Yabancı Ulaştırma Kurumlarında Matrah ve Dönem Sonu İşlemler"**, Vergi Dünyası, S:292, Aralık 2005, sf. 197/BAKMAZ, agm., sf. 87.

[163] MAÇ, (KVK), sf. 752/ İstanbul Defterdarlığı 11.12.1995 tarih ve B.07.4.DEF.0.34.11. KVK.13-5882 sayılı mukteza.

liyetlerin vergilendirilmesi gerektiği sonucuna varmıştır[164]. MAÇ'a göre bu şekilde vergi alınması mümkün değildir. Buna sebep olarak alınan verginin yabancı ulaştırma kurumundan alınıyor gibi gözükse de doğrudan ya da navlunun içine gizlenmiş olarak malı Türkiye'den yurtdışına taşıtanlara yansıtılmakta dolayısıyla kanun koyucunun Serbest Bölge'de yaratmak istediği vergisiz rejimin bozulmakta olduğu öne sürülmektedir[165]. Neyse ki 2008 yılında 5810 sayılı Kanun ile Serbest Bölgeler Kanunu'nun 6. maddesi değiştirilmiş, yeni madde metninde gelir ve kurumlar vergisi muafiyetine yer verilmemiştir. Aynı değişikliklerle Serbest Bölgeler Kanunu'na Geçici 3. madde eklenmiş ve Avrupa Birliği'ne tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar Serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları gelir veya kurumlar vergisinden müstesna tutulmuştur. Görüldüğü üzere yeni hükümlerle üretim faaliyetleri istisna kapsamına alınmış, Serbest Bölgeler'de gerçekleşen taşımacılık faaliyetlerinin vergilendirilmesi için artık bir engel kalmamıştır.

Yabancı ulaştırma kurumlarının deniz ve hava taşımacılığından elde ettikleri hasılatın vergilendirilmesi konusundan sonra aşağıda aracılık faaliyetlerinden elde edilen gelirler ele alınacaktır.

1.4. ARACILIK FAALİYETLERİNDEN ELDE EDİLEN HASILAT

Yabancı ulaştırma kurumlarının vergilendirilmesinde aracılık faaliyetlerinden elde edilen hasılatın neleri kapsadığı KVK md. 23/3-c'de belirtilmiştir. Buna göre yabancı ulaştırma kurumlarınca; *"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 edilen hasılat kapsamında değerlendirilecektir. Madde metninden anlaşılacağı üzere, aracılık faaliyetlerinin:

---

[164] MAÇ, (KVK), sf. 753.

[165] MAÇ, (KVK), sf. 753.

- Bir yabancı ulaştırma kurumu tarafından yapılması
- Türkiye dışında gerçekleşen ulaştırma işleriyle ilgili olması
- Başka kurumlar hesabına biletlerin Türkiye'de satılması ya da
- Başka kurumlar hesabına navlun sözleşmelerinin Türkiye'de yapılması gerekmektedir.

Burada elde edilen hasılat KVK md. 23/3-a-b'deki gibi işletme faaliyetinden değil, aracılık veya komisyonculuk faaliyetlerinden elde edilen kazançlardan oluşmaktadır[166]. Diğer bir deyişle KVK md. 23/3-c'de düzenlenen hasılat, yapılan navlun sözleşmeleri ve satılan biletler karşılığında alınan komisyon veya ücretleri içermektedir[167]. Ancak burada KVK md. 23/3-a ve md. 23/3-b de yer alan taşımalara ilişkin komisyon veya ücret alınması durumunda, bu kazancın md. 23/3-c'de yer alan yabancı ulaştırma kurumlarının aracılık faaliyetlerinden elde ettiği hasılat olarak değerlendirilmesi mümkün olmayacaktır. Bu halde vergilendirilmenin dar mükellef kurumların yapmış olduğu aracılık faaliyetlerinin vergilendirilmesinde başvurulan genel hükümlere göre yapılması gerekmektedir[168]. Diğer yandan dikkat edilmesi gereken bir diğer husus, yapılan aracılık işi hangi taşımacılık türünde ise, o taşımacılık işine uygulanan ortalama emsal oranlarının dikkate alınmasıdır. Başka bir deyişle aracılık faaliyetleri kara taşımacılığına ilişkin ise %12, deniz taşımacılığına ilişkin ise %15, hava taşımacılığına ilişkin ise %5 olarak uygulanacaktır. Örneğin Hollanda merkezli yabancı ulaştırma kurumu (KLM), İngiltere merkezli havayolu taşımacılığı yapan kurumu (BA)'nın Londra-Amsterdam uçuşu biletlerini Türkiye'deki bürosunda satarak ve Portekiz merkezli denizyolu taşımacılığı yapan kurumu (P)'nin İzmir-Porto arası yük taşınmasına ilişkin navlun sözleşmesini yine Türkiye'deki bürosunda yaparak komisyon gelirleri elde etmesi durumunda; (BA)'dan elde ettiği komisyon gelirlerine hava taşımacılığına ilişkin ortalama emsal oranı olan %5 uygulanmak suretiyle matrah belirlenecek, (P)'nin yaptığı taşıma işi KVK

---

[166] **BDK**, sf. 866.

[167] **BDK**, sf. 866.

[168] YILDIRIM, H., agm., sf. 172/ MAÇ, (KVK), sf. 748

md. 23/3-b kapsamında olduğu için (P)den elde ettiği gelirler yabancı ulaştırma kurumlarına mahsus olan usulde değil genel hükümlere göre vergilendirilecektir. Bundan dolayı (P) firmasından elde edilen komisyon gelirleri dar mükellef kurumların elde ettiği ticari kazançlara ilişkin hükümler uyarınca vergilendirilecektir.

Yine madde metninden anlaşılacağı üzere, bilet satışı ya da navlun mukavelesi Türkiye'de yapılmamışsa, söz konusu bilet veya navlunlardan kaynaklanan komisyon veya ücretler vergilendirilemeyecektir.

Bir de deniz taşımacılığında ortaya çıkan primaj ve sürastarya ücretleri ile ilgili sorunlara da değinmek gerekir. Primaj ya da diğer adıyla hızlandırma primi 10.03.2008 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan "ITG:2008/1 Gemi Acenteliği Hizmetleri Ücret Tarifesi Tebliği'nin Tanımlar başlıklı 4. maddesinde *"Çıkış limanında yüklemede gösterilen ihtimama karşılık navluna ek olarak yük sahibi (navlun ödeyeni) tarafından ödenen ücret"* olarak tanımlanmıştır[169]. TTK md. 1157'de ise hızlandırma primi *"Yüklemenin, sözleşmede kararlaştırılan yükleme süresinden önce bitirilmesi hâlinde, taşıyanın, kullanılmayan süre için taşıtana ödediği para"* olarak geçmektedir. Primaj ödemesi yapılmasındaki temel amaç yükleme ya da boşaltma süresinden tasarruf edilmesini teşvik etmektir. Bu sayede hem yüklerin taşınma süresi kısalacak hem de taşıyan gemisi ile daha çok sefer yapabilme imkânına kavuşacaktır[170].

Gemi Acenteliği Hizmetleri Ücret Tarifesi Tebliği incelendiğinde, yürürlükten kalkan tebliğde yer alan "*Primaj navluna dahil değildir."* ibaresinin yeni tebliğde yer almadığı göze çarpmaktadır. Bunun sebebi primaj ücretlerinin esas itibariyle gemi acentelerinin geliri olması ve bu primaj ücretlerinin yabancı ulaştırma kurumlarının gelirlerine dâhil olup olmadığının uzun yıllar tartışılmasıdır[171]. Görünen o ki tartışmalar sonucunda vergi idaresi primaj gelirlerinin yabancı ulaştırma kurumlarının gelirlerine dâhil edilmesi gerektiğine kanaat getirmiştir. Hesap Uzmanları

---

[169] Yabancı kaynaklarda "*Dispatch Money"* ya da *"Despatch"* olarak geçmektedir. Bkz. McDOWELL-GIBBS, age., sf. 197/DOCKRAY, age., sf. 268

[170] BAŞAK, age., sf. 726

[171] MAÇ, (KVK), sf. 750

Kurulu Danışma Komisyonu bu konu hakkındaki görüşlerini 20.12.1990 tarihli ve 271 No'lu kararında *"... Acente, taşıyanın Türkiye'deki temsilcisi durumunda olup taşıyan nam ve hesabına hareket etmektedir. Dolayısıyla acentenin taşıtanla olan ilişkisi, taşıyanla taşıtan arasındaki ilişki de taşıyanın temsilcisi olmaktan ileri gitmez. Bu yüzden acentenin bu taşıma ilişkisi çerçevesinde taşıtandan aldığı her nevi ücret navlun ücreti sayılmasa dahi navluna bağlı olarak alınan bir ücret olarak yabancı ulaştırma kurumunun hasılatına dahil olacaktır... Yabancı ulaştırma kurumunun hasılatına dahil olan primaj acenteye devredildiği için aynı zamanda yabancı ulaştırma kurumunun gideri ve acentenin geliri olmaktadır. Yabancı ulaştırma kurumu ve onun Türkiye'deki acentesi ayrı mükellefler olduğu için burada bir mükerrerlikten söz etmek mümkün değildir. Kaldı ki, yabancı ulaştırma kurumunun vergi matrahı ortalama emsal nispetleri uygulanmak suretiyle tespit edildiğinden, primaj ücretinin ortalama emsal nispetiyle çarpılması sonucu bulunan tutar yabacı ulaştırma kurumunun matrahına dahil olurken, acente aldığı primaj ücretinin tamamını acentelik gelirlerine dahil etmektedir. Bu durumda aynı matrah üzerinden iki defa vergi alındığı ileri sürülemez."* şeklinde beyan etmiştir. MAÇ eserinde bu uygulamaya karşı çıkmış ve primaj ücretlerinin salt acentenin geliri olduğunu, ulaştırma kurumunun hem geliri hem gideri olmadığını, kural olarak acenteye ait olan bu gelirin ancak kısmen veya tamamen ulaştırma kurumuna ödenmesi halinde elde edilmiş bir hasılat olarak kabul edilebileceğini öne sürmüştür[172]. Gerçekten de gider karşılıkları olarak alınan ücretlerdeki mantıksız uygulamanın bir benzeri burada karşımıza çıkmaktadır. Primaj ücretinin acenteye ödendiği ve primaj ücretinden yabancı ulaştırma kurumuna aktarım yapılmadığı varsayıldığında, primaj ücretinin yabancı ulaştırma kurumunun gelir ve gideri sayılması, hasılatın yükselerek alınacak vergi miktarının arttırılmasından başka hiçbir anlam ifade etmemektedir. Hasılat kapsamında değerlendirilecek olan primaj ücretlerinin getireceği vergi yükünün karşılığı olarak, yabancı ulaştırma kurumlarının kasasına bu ödemelerin girip girmediğinin gözetilmesi daha doğru olacaktır. Ancak görüldüğü üzere uygulamada primaj ücretleri yabancı ulaştırma kurumunun Türkiye'de elde ettiği hasılata dâhil edilmektedir[173].

---

[172] MAÇ, (KVK), sf. 750

[173] UZELTÜRK eserinde primaj ücretlerinin acentelere ödenmesi durumunda yabancı

Limanlarda eşyaların yüklenmesi veya boşaltılması sırasında geçecek olan süreler; gün olarak (3 gün veya 5 gün gibi) ya da bir günde yüklenecek yük miktarı (günde 1.000 ton veya 3.000 koli gibi) göz önünde bulundurularak belirlenmekte ve bu süreye *yükleme* ya da *starya* süresi adı verilmektedir[174]. İşlerin gecikmesi, limanın müsait olmaması gibi taşımacıdan kaynaklanmayan çeşitli nedenlerle belirlenen starya süresi içerisinde yükleme veya boşaltmanın tamamlanamaması durumunda, sözleşmede belirlendiği takdirde taşımacının belirlenen starya süresinden fazla beklemesi gerekmektedir. Bu süreye de *sürastarya süresi* denilmektedir[175]. Fazladan belirlenen ve beklenen sürastarya süresi için de navluna ek olarak, eski adıyla *sürastarya ücreti* yeni TTK'da geçen ifadesiyle *sürastarya parası* ödenir (TTK md. 1155). Doktrinde sürastarya ücretlerinin niteliği ile ilgili olarak bu ücretlerin tazminat, ek navlun ya da akdin sağladığı bir hak niteliğinde oldukları yönünde çeşitli iddialar ortaya atılmıştır[176]. Vergi hukuku açısından sürastarya ücretleri navluna ek olarak ödenen bir ücret olsa da navlunun bir parçası olarak değerlendirilmekte ve vergilendirilmektedir[177]. Maliye Bakanlığının vermiş olduğu bir muktezada, sürastarya ücretinin TTK hükümlerinden yola çıkarak navlunun ayrılmaz bir parçası olduğu ve *"limanlarda mukavelede belirlenen süreden fazla bekletilmesi nedeniyle ödenen sürastarya ücreti"*nin Türkiye'de elde edilen navlun hasılatı olarak nitelendirilip vergilendirilmesi gerektiği belirtilmiştir[178].

---

ulaştırma kurumları tarafından elde edilen hasılat sayılmadığını, primaj ücretlerinin yabancı ulaştırma kurumlarına ödenmesi durumunda ise bu ücretlerin vergilendirildiğini iddia etmiştir. UZELTÜRK, agm., sf. 64/BAKMAZ, agm., sf. 87/ KÜÇÜKTOP-KÜÇÜKTOP, agm., sf. 88/Danıştay 4. Daire Kararı E.1975/2799 K. 1977/728

[174] KENDER, Rayegân; ÇETİNGİL, Ergon; YAZICIOĞLU, Emine, **Deniz Ticaret Hukuku Temel Bilgiler**, C:1, 13. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2012, sf. 151-152

[175] "*Demurrage: This may be defined as the measure of payment to the shipowner in the event that the allowed lay time is exceeded.",* McDOWELL-GIBBS, age., sf. 197/ DOCKRAY, age., sf. 261/KENDER-ÇETİNGİL-YAZICIOĞLU, age., sf. 153/MAÇ, (KVK), sf. 750

[176] Sürastarya ücretlerinin niteliği hakkında detaylı bilgi için bkz. ÇELİKKAYA, Ali, **"Türk Vergi Hukuku Açısından Navlun Sözleşmelerinin Değerlendirilmesi",** AÜHFD, C:54, S:1, Ankara 2005, sf. 83/TEKİL, age., sf. 291

[177] ÇELİKKAYA, agm., sf. 84/MAÇ, (KVK), sf. 750/YILDIRIM, H., agm., sf. 174/Aksi yönde görüş UZELTÜRK, agm., sf. 64

[178] MAÇ, (KVK), sf. 751

Son olarak yabancı ulaştırma kurumlarının Türkiye'de fiili olarak taşımacılık yapmayıp sadece diğer kurumlar adına Türkiye'de bilet satışı yapmaları veya navlun sözleşmeleri düzenlemeleri halinde, KVK md. 23/3-c hükümlerinden faydalanıp faydalanamayacakları hususuna değinmek gerekir. MAÇ eserinde, yabancı ulaştırma kurumlarının salt komisyon işleri ile uğraşıyor olsa dahi yabancı ulaştırma kurumu olarak kabul edilmesi gerektiğini ileri sürmüş, buna dayanak olarak da bu kurumlarının taşıma sektörünün bir unsuru olduklarını ve eserin yazıldığı dönemde yürürlükte bulunan 5422 sayılı KVK'da yer alan turizm istisnasının uygulamasında otel işletmeyen sadece aracılık işi yapanların turizmci ya da turizm kuruluşu olarak anılmasını göstermiştir[179]. Bu önermenin kabulü halinde, merkezi yurtdışında bulunan herhangi bir kurumun Türkiye'de yapacağı taşımacılık ile ilgili aracılık faaliyetinden elde ettiği gelirin, yabancı ulaştırma kurumlarına mahsus yöntem ile vergilendirilmesi ve bu kurumun yabancı ulaştırma kurumu sayılması gerekecektir. Bu noktada salt komisyonculuk işi ile ilgilenen kurumun yabancı ulaştırma kurumu olup olmadığının belirlenmesi gerektiği, yabancı ulaştırma kurumu olduğu sonucuna varılırsa KVK md. 23 kapsamında vergilendirilmesi aksi halde genel hükümlere göre vergilendirilmesinin daha isabetli olacağı söylenebilir.

Bunların dışında deniz ticaretine ilişkin olarak,

- Sözleşmenin feshi nedeniyle taşıyanın uğraması muhtemel olan zararlarını tazmin etmek amacıyla ödenen pişmanlık navlunu (TTK md. 1158),
- Gemi, yolculuk başladıktan sonra umulmayan bir hâl yüzünden zayi olduğu takdirde; taşıyana o ana kadar doğmuş bulunan alacakları dışında, zayi olan gemiden kurtarılan ve emniyet altına alınan eşyalar için ödenen mesafe navlunu (TTK md. 1210) yukarıda açıklanan primaj ve sürastarya ücretleri gibi vergi matrahına dâhil edilecektir[180].

---

[179] MAÇ, (KVK), sf. 748.

[180] ÇELİKKAYA, agm., sf. 85-86.

Aracılık faaliyetlerinden elde edilen hasılat konusu burada son bulmaktadır. Bundan sonraki bölümde Bakanlar Kurulu'nun yabancı ulaştırma kurumlarına uygulanan ortalama emsal oranlarını belirleme yetkisi incelenecektir.

2. BAKANLAR KURULUNUN ORAN BELİRLEME YETKİSİ (KVK md. 32/4)

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32. maddesinin 4. fıkrasında yabancı ulaştırma kurumları ile ilgili olarak *"Kanunun 23 üncü maddesine göre vergilendirilen yabancı ulaştırma kurumlarında vergi oranını karşılıklı olmak şartıyla, ülkeler itibarıyla kara, deniz ve hava ulaştırma kurumları için ayrı ayrı veya topluca sıfıra kadar indirmeye veya bu maddede yazılı oranın bir katını geçmemek üzere yeni bir oran tespit etmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir."* ifadeleri yer almaktadır. Bu hükme göre Bakanlar Kurulu, yasanın belirlediği sınırlar içerisinde yabancı ulaştırma kurumlarına uygulanan ortalama emsal oranlarını değiştirme yetkisini elinde bulundurmaktadır.

Bakanlar Kurulu'nun yabancı ulaştırma kurumları ile ilgili vermiş olduğu 7 kararın[181] tamamında, karşılıklı olarak gelir ve kurumlar vergisi oranının sıfıra indirilmesi kararlaştırılmıştır. Bakanlar Kurulu'na bir verginin oranının sıfıra indirebilme yetkisi verilmesinin, verginin kaldırılması anlamına gelip gelmeyeceği doktrinde tartışma konusu yapılmış, vergi oranının sıfıra indirilmesi ile kaldırıldığını veya kaldırılmadığını öne süren görüşler ortaya atılmıştır[182]. Anayasa Mahkemesi'ne göre "*vergi oranlarının, kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde Bakanlar Kurulunca değiştirilebilmesi, mevcut ekonomik koşulların özelliklerine göre önemli sosyo-ekonomik amaçlara ulaşabilmek için gereklidir. Bir vergi oranının sıfıra indirilmesi, hiçbir zaman o verginin kaldırıldığı anlamına gelmez. Bu durumda vergi bir kurum olarak devam etmekte olup Bakanlar Kurulu, ekonomik şartlara göre istediği zaman bu oranı yeniden kanunla belirlenen düzeye*

[181] Yabancı ulaştırma kurumları ile ilgili oran değişikliği yapılan Bakanlar Kurulu Kararlarının ayrıntıları için bkz. EK-1.

[182] GÜNEŞ, Gülsen, **Verginin Yasallığı İlkesi**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2011, sf. 186.

yükseltebilir."[183]. Yazında ayrıca Bakanlar Kurulu'na ortalama emsal oranlarını değiştirme yetkisi verilmesinin vergilendirme hususunda "temel ve üst norm"[184] olan Anayasa'nın 73. maddesinde yer alan vergide yasallık ilkesine aykırılık teşkil edip etmediği tartışılmıştır[185]. Bu tartışmalar çalışmanın kapsamı dışında kalacağından, sadece değinmekle yetinilecektir.

5520 sayılı KVK 2006'da yürürlüğe girdikten sonra, Bakanlar Kurulu'na verilen yetkiye istinaden şimdiye kadar sadece 2 adet Bakanlar Kurulu Kararı yayımlanmıştır. Önceki kanun zamanından kalan anlaşmaların ise KVK'nın Geçici 1. maddesinde yer alan *"Bu Kanunla tanınan yetkiler çerçevesinde Bakanlar Kurulu tarafından yeni kararlar alınıncaya kadar, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile 5422 sayılı Kanun kapsamında vergi oranlarına ve diğer hususlara ilişkin olarak yayınlanan Bakanlar Kurulu kararlarında yer alan düzenlemeler, bu Kanunda belirlenen yasal sınırları aşmamak üzere geçerliliğini korur."* hükmü ile yürürlükte kaldığı anlaşılmaktadır. Ancak günümüzde çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının önem kazanması ve daha sık kullanılmasıyla bu kararların uygulama alanı ve önemi azalmaktadır. Bakanlar Kurulu Kararlarıyla mukimlerinin lehine kurumlar vergisi ve tevkifat oranları sıfıra indirilmiş ülkelerden bir tek Maldivler ile çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması imzalanmamıştır. Anayasa'nın 90. maddesinin beşinci fıkrasında belirtildiği gibi usulüne göre yürürlüğe konulan uluslararası anlaşmaların Kanun hükmünde sayılarak iç hukukun bir parçası haline gelmesi sebebiyle, Kararname statüsünde yer alan Bakanlar Kurulu Kararlarından öncelikli olarak uygulanacağı unutulmamalıdır. Özetle KVK md. 32/4 uyarınca alınan Bakanlar Kurulu Kararları, mevcut durumda sadece merkezi Maldivler'de bulunan yabancı ulaştırma kurumları açısından önem taşımaktadır.

---

[183] Anayasa Mahkemesi Kararı, E.1986/5, K.1987/7.

[184] SABAN, Nihal, **Vergi Hukuku**, Beta Yayınları, Ankara 2009, sf.15.

[185] YILMAZ, Güneş: **"Verginin Yasallığı İlkesi ve Bir Anayasa Mahkemesi Kararı Çerçevesinde Değerlendirilmesi"**, Vergi Sorunları Dergisi, S:177, Haziran 2003, sf. 196/ KANETİ, age., sf. 37/ ÇOMAKLI, Şafak Ertan; GÖDEKLİ, Mehmet, **Vergilemede Anayasal Prensipler**, Savaş Yayınları, Erzurum 2011, sf. 45/ KANETİ, Selim, **"Anayasa Mahkemesi Kararları'na Göre Yasama Yetkisi ile Yürütmenin Düzenleme Yetkisinin Sınırları"**, Makaleler, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2011, sf. 225-226.

Bakanlar Kurulu Kararlarının yabancı ulaştırma kurumlarının vergilendirilmesindeki yeri ve önemine değindikten sonra çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının yabancı ulaştırma kurumlarının vergilendirilmesine olan etkisini incelemek gerekmektedir.

3. ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARININ YABANCI ULAŞTIRMA KURUMLARININ VERGİLENDİRİLMESİNE ETKİSİ

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları, genellikle iki ülke arasında yapılan ve aynı gelir, servet ya da diğer vergi konuları üzerinde önce çifte vergilendirmeyi önlemek ve ortadan kaldırmak, daha sonra da vergiye konu olan kazançların vergisiz kalmamasını sağlamak amacıyla, karşılıklı muvafakat içerisinde, hangi ülkenin iç hukuk kurallarının uygulanacağını ve vergilendirme hakkının hangi devlet tarafından kullanılacağını belirleyen anlaşmalardır[186]. Uluslararası taşımacılık işlerinde işin niteliği gereği iç hukuktaki düzenlemelerin yanında çoğu kez bu anlaşmaların da göz önünde bulundurulması gerekmektedir[187]. Çalışmanın ilerleyen kısmında öncelikle uluslararası anlaşmalarda örnek Model olarak temel alınan OECD ve BM Modellerindeki düzenlemeler ele alınacak, ardından da Türkiye'nin taraf olduğu vergi anlaşmalarında taşımacılık faaliyetlerinin vergilendirilme rejimi incelenecektir.

OECD Modelinde[188] taşımacılık ile ilgili faaliyetlerin madde 8'de düzenlendiği görülmektedir. Söz konusu maddenin başlığı "Deniz Ulaştırması, İç Sularda Ulaştırma ve Hava Ulaştırması" şeklindedir. Madde dört alt bent halinde düzenlenmiştir.

---

[186] DEUTSCH, Robert; ARKWRIGHT, Roisin; CHIEW, Daniela, **Principles and Practice of Double Taxation Agreements: A Question and Answer Approach**, BNA International, London 2008, sf. 2.

[187] EKMEKCİ, age., sf. 153.

[188] OECD, **Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)**, OECD Publishing, Paris 2015, sf. M-25.

İlk bende göre, uluslararası trafikte uçak ya da gemi faaliyetlerinden elde edilen kazançların yalnızca, söz konusu araçların bağlı olduğu teşebbüsün etkin yönetim yerinin *(place of effective management)* bulunduğu ülke tarafından vergilendirmesini öngörülmektedir.

İkinci bentte iç sulardaki ulaştırma faaliyetleri düzenlenmektedir. Buna göre, iç sularda taşımacılık faaliyetlerinden elde edilen kazançlar, faaliyetleri gerçekleştiren teşebbüsün etkin yönetim yerinin bulunduğu ülke tarafından vergilendirilecektir.

Üçüncü bentte etkin yönetim yerinin olmaması ya da tespit edilememesi durumunda nasıl bir yol izleneceği düzenlenmektedir. Gemi ulaştırma faaliyetiyle veya iç sularda ulaşım faaliyetiyle uğraşan teşebbüsün etkin yönetim yeri geminin kendisiyse o halde geminin bağlı olduğu liman esas alınmalı ve söz konusu liman ülkesi ikametgâh ülkesi varsayılarak hareket edilmelidir. Böyle bir ülke tespit edilemiyor ya da bulunmuyorsa geminin işleticisinin *(the operator of the ship or boat)* mukimi olduğu ülke ikametgâh ülkesi olarak kabul edilmeli ve buna göre vergilendirme yapılmalıdır.

Maddenin son bendinde ortaklıklar ele alınmıştır. Söz konusu bende göre, birinci bent hükümleri, uluslararası acenteler, iş ortaklıkları ya da diğer ortaklıklar tarafından elde edilen kazançlara da uygulanmalıdır.

OECD Model Anlaşması'nda temel alınan nokta, söz konusu faaliyetleri gerçekleştiren teşebbüsün etkin yönetim yerinin bulunduğu ülke, diğer bir ifadeyle ikametgâh ülkesidir. Elde edilen kazançlar ikametgâh ülkesince vergilendirilmelidir.

Etkin yönetim yeri kural olarak işlerin yürütüldüğü, kontrol edildiği ve yönetim bakımından en önemli kararların alındığı yerdir[189]. Ancak anlaşma imzalayan ülkeler etkin yönetim yeri ölçütünün kullanılmasına yönelik farklı yaklaşımlara sahip olabilmekte ve bunun sonucunda OECD Model anlaşmasına çekinceler koymaktadırlar. Türkiye OECD Modeline "etkin yönetim yeri" konusunda bir çekince koymuştur. Buna göre Türkiye, gerçek kişiler dışında kalan kişilerin her iki Akit Devletin de mukimi

[189] OECD, sf. C4-8/YALTI SOYDAN, age., sf. 130.

olması halinde "etkin yönetim yerinin" yanı sıra "yasal merkez" *(registered office - legal head office)* ölçütünü kullanma hakkını saklı tutmaktadır[190].

Devletlerin gemi taşımacılığı alanında farklı gelişmişlik düzeylerinde bulunmaları, Türkiye'nin gemi taşımacılık filosunun nispeten zayıf olması, bazı hallerde vergilendirmenin kaynak ülkesinde yapılması, Türkiye'nin menfaatlerine daha uygun düşmektedir. Bu gerekçeden hareketle, Türkiye'nin bazı devletler ile imzaladığı anlaşmalarda OECD Modeline uygun bir vergileme tercih edilmekle birlikte, deniz taşımacılık filoları Türkiye'ye nazaran önemli ölçüde gelişmiş olan ülkelerle yapılan anlaşmalarda, gemi taşımacılığı gelirlerinin yarısının kaynak devlette, yani gelirin elde edildiği devlette vergilendirilmesi sağlanmıştır[191].

Diğer bir çekince uluslararası taşımacılıkla bağlantılı olarak taşınan malların alıcıya ulaştırılması için yapılan iç taşımacılıktan elde edilen gelirler ile ilgilidir. Bu gelirler OECD Model'ine göre uluslararası taşımacılık gelirleri olarak değerlendirilmektedir. Türkiye'nin koyduğu çekince, Türkiye'nin imzalayacağı ikili anlaşmalarda iç taşımacılık gelirlerinin uluslararası taşımacılık gelirleri kapsamı dışında değerlendirilmesinin önünü açmaktadır[192].

Türkiye, OECD Modeli'nde yer almayan uluslararası kara taşımacılık gelirlerini, kara taşımacılığı olan devletlerle yaptığı anlaşmalarda 8. maddeye yaptığı ilavelerle bu madde kapsamında değerlendirmektedir[193].

Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasında yapılan anlaşmaların çoğunda, milletlerarası deniz ve hava ulaştırma işletmelerinin vergilendirilmesi hakkı ikametgâh ülkesine tanınmıştır. Bazı hallerde vergileme hakkı değişik oranlarda iki ülke arasında paylaşılmaktadır. Uluslararası deniz ve hava ulaştırma teşebbüslerinin vergilendirilmesinde gelişen ülkelerin ödemeler dengesi güçlükleri göz önünde bulundurulmakta ve vergileme ilkeleri buna göre saptanmaktadır. Bu bağlamda OECD

---

190 OECD, sf. C4-11/YALTI SOYDAN, age., sf. 130.

191 GÜNGÖR, agm., sf. 38

192 OECD, sf. C8-8

193 GÜNGÖR, agm., sf. 39/ OECD, sf. C8-9

Modeli'nin gelişmiş ülkelerin çıkarlarını daha çok koruduğunu söylemek yerinde olacaktır.

BM Model Anlaşması'na[194] bakıldığında taşımacılık ile ilgili faaliyetlerin 8. maddede taraflara iki alternatif (A ve B alternatifi) sunulmak suretiyle düzenlendiği görülmektedir. Dolayısıyla her iki alternatifi ayrı ayrı ele almak gerekmektedir.

A alternatifi, OECD Model'inden farklı değildir. Diğer bir ifadeyle OECD Modeli için yapılan açıklamalar bu bölüm için de geçerlidir. B alternatifi ise BM Modeli ile OECD Modeli arasındaki farklılıkların temelini teşkil etmektedir. B alternatifinde en büyük fark, uçak ve gemi ulaşımlarının vergilendirilmesinde öne sürülen ölçüttür.

B alternatifinin ikinci bendine göre, uluslararası trafikte gemi ulaşım faaliyetlerinden elde edilen kazançlar, diğer Akit devlette bu tip işlemlerden elde edilen gemi ulaşım faaliyetleri tesadüfî olmayacak şekilde fazla olmadıkça *(more than casual)*, yalnızca, söz konusu araçların bağlı olduğu teşebbüsün etkin yönetim yerinin bulunduğu ülke tarafından vergilendirilecektir.

Ancak madde metninde belirtilen tesadüfî olmayacak şekilde fazlalık söz konusu ise, anılan faaliyetlerden elde edilen kazançlar diğer Akit Devlette vergilendirilebilecektir. Bu diğer Akit Devlette vergilendirilen kazanç, gemi faaliyetleri neticesinde gelir elde eden teşebbüsün genel net kârının "uygun tahsis ilkelerine" *(basis of an appropriate allocation)* göre dağılımı ile belirlenecektir.

Türkiye'nin taraf olduğu anlaşmalarda uluslararası taşımacılık faaliyetleri 8. madde olarak yer almakta, bir kısım anlaşmalar sadece deniz ve hava taşımacılığına dair hükümler ihtiva ederken, bir kısmı bunlara ek olarak kara taşımacılığını da ilave etmiş, bazı anlaşmalarda hava ve kara taşımacılığı konu edilirken, bazılarında yalnızca hava taşımacılığı anlaşmaya dahil edilmiştir. Bazı anlaşmalarda 8. madde "Taşımacılık

[194] **United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries**, UN, New York 2011, sf. 14.

Teşebbüsleri"[195], "Uluslararası Taşımacılık"[196], "Uluslararası Trafik"[197] başlıklarını taşımakta, hatta bazı anlaşmalarda hiç başlık taşımamaktadır[198].

Tanım bulunan anlaşmaların genel içeriğine göre, uluslararası trafik deyimi, her iki Akit devlet işletmesi tarafından gemi veya uçak (bazı anlaşmalar bakımından kara nakil araçları) kullanmak suretiyle gerçekleştirilen her türlü taşımacılık anlamına gelmektedir; ancak sadece Akit Devlet sınırları içinde gemi ya da uçak (veya kara nakil araçları) işletilmesi kapsam dışında kalmaktadır. Yukarıda belirtildiği üzere bir Akit Devlet işletmesinin Türkiye sınırları içinde başlayıp biten taşımacılık faaliyetleri uluslararası trafikte sürdürülen taşımacılık olarak kabul edilmemektedir. Dolayısı ile iç parkurda yapılan taşımacılık işleri bu madde kapsamında değerlendirilmemektedir. İşletmenin Türkiye sınırları içinde başlayan ve kendi devletinde ya da üçüncü bir devlette biten taşımacılık faaliyetleri ise madde kapsamındadır[199].

Vergilendirmenin kaynak devletinde mi yoksa yalnızca ikametgâh devletinde mi yapılacağı konusu vergi anlaşmalarının hepsinin içeriğinin incelenmesini gerektirmektedir. Zira farklı uygulamalar ve buna bağlı olarak farklı bağlama kuralları karşımıza çıkmaktadır[200].

Türkiye'nin diğer ülkelerle yenilenenler dahil olmak üzere yapmış olduğu 80 anlaşma bulunmaktadır[201]. Anlaşma imzalanmadan önce ülkelerle yapılan müzakerelerin madde metinlerinde ufak değişikliklere yol açtığı gözlenmektedir. Aşağıda göze çarpan farklılıklara kısaca değinilecektir.

Belçika, Hırvatistan, Kırgızistan, Çek Cumhuriyeti ve Kazakistan vergi anlaşmalarında, gemi, uçak veya kara nakil vasıtalarının uluslararası

---

[195] Romanya vergi anlaşması.

[196] İngiltere, Finlandiya, İtalya, Polonya, Bulgaristan, Beyaz Rusya, Slovakya, Hırvatistan, Moldavya, Kırgızistan, Suriye vergi anlaşmaları.

[197] Çek Cumhuriyeti vergi anlaşması.

[198] Japonya vergi anlaşması.

[199] YALTI SOYDAN, age., sf. 213.

[200] Anlaşma metinlerine www.gib.gov.tr adresinden ulaşılabilir.

[201] Yabancı ulaştırma kurumlarının ÇVÖA'lar kapsamında vergilendirilmesine ilişkin güncel tablo için bkz. EK-2.

trafikte işletilmesinden elde edilen kazançların, aşağıdaki kazançları da kapsayacağına hükmedilmektedir:

1. Gemi, uçak ve kara nakil vasıtalarının personel ve ekipmanıyla birlikte kiralanmasından veya yalnızca taşıt aracı olarak kiralanmasından elde edilen kazançlar;

2. Uluslararası trafikte kullanılan konteynerlerin (çekici, mavna ve konteyner taşımacılığı ile ilgili ekipmanlar dahil) kullanımından, bakımından ve kiralanmasından elde edilen kazançlar. Ancak bunun için, söz konusu kazançların, 1. fıkrada belirtilen kazançların yanı sıra, arızi olarak elde edilmiş olması gerekmektedir. (ABD, Endonezya, Moldova ve Ukrayna vergi anlaşmasında da bu hüküm bulunmaktadır.)

Japonya vergi anlaşmasında, diğer anlaşmalardan farklı şekilde, taşıma araçlarının personel ve donatımıyla birlikte veya çıplak olarak kiralanmasından ve konteynerlerin sadece kullanımından elde edilen arızi kazançlar 8. madde çerçevesinde ele alınmaktadır.

Hindistan, Yeni Zelanda ve Avusturya vergi anlaşmalarında, uluslararası trafikte gemi veya uçak işletmeciliğinden elde edilen kazançların, 1. fıkrada belirtilen teşebbüsler halindeki gemi ve uçakların sahipleri, kiracıları veya kullanıcıları tarafından deniz ve hava yoluyla yolcu, posta, mal veya hayvan taşımak suretiyle elde edilen kazançlar ile aşağıdaki faaliyetlerden elde edilen kazançlardan ibaret olduğu belirtilmiştir:

1- Diğer teşebbüsler adına söz konusu taşımacılık için biletlerin satılması;

2- Söz konusu taşımacılıkla doğrudan bağlantılı diğer faaliyetler

3- Söz konusu taşımacılık ile doğrudan bağlantılı herhangi bir faaliyete arızi olarak gemilerin veya uçakların kiralanması. Uluslararası trafikte gemilerin veya uçakların işletilmesi ile bağlantılı olarak kullanılan konteynerlerin (çekiciler, mavnalar ve konteyner taşımacılığı ile ilgili ekipmanlar dahil) kullanım, bakım veya kiralanmasından 1. fıkrada belirtilen bir Akit devlet

teşebbüsünce elde edilen kazançlar, yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir.

Danimarka, Bangladeş, Türkmenistan, Mısır, Slovenya, Suriye vergi anlaşmalarında, ticari mal veya eşyaların uluslararası trafikte taşınmasında kullanılan konteynerlerin (çekici, mavna ve konteyner taşımacılığı ile ilgili ekipmanlar dahil) kullanımından, bakımından ve kiralanmasından arızi olarak elde edilen gelirlerin de uluslararası taşımacılık kazancının kapsamında olduğu belirtilmektedir.

Singapur vergi anlaşmasında, uluslararası trafikte uçak işletmeciliği ile bağlantılı fonlardan elde edilen faizler, söz konusu uçak işletmeciliğinden elde edilen kazanç olarak kabul edilecek ve bu faizlere 11. madde hükümleri (faizler) uygulanmayacaktır denilmektedir.

O halde vergi anlaşmalarının 8. maddesiyle ilgili olarak özetle;

- Uluslararası trafik tanımı varsa bu tanıma dikkat edilmesi gerektiği,
- Konteynerlerin kiralanması, kullanımı ve bakımından elde edilen gelirlerin anlaşmalarda belirtilmesi halinde taşımacılık gelirleri kapsamında vergilendirilebileceği,
- Bir ortak girişime iştirak dolayısı ile elde edilen gelirlerin de 8. madde kapsamında sıklıkla vergilendirildiği,
- Taşımacılık işiyle uğraşanların faiz ve temettü gelirlerinin 8. madde kapsamında değil, 11. madde kapsamında vergilendirileceği söylenebilir.

Son olarak çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının uygulanabilmesi için anlaşmanın yürürlükte bulunması gerekir. Çalışmayı baştan sona özetleyerek yabancı ulaştırma kurumlarının vergilendirilmesi konusunu tekrar edici mahiyette olması ve ÇVÖA'ların yürürlükte bulunması konusuna da değinmesi sebebiyle çalışmanın ekinde bir özelgeye[202] yer verilmiştir.

[202] Bkz. EK-3 İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı, 03.04.2014 tarih ve 84098128-125[30-2013/2]-159 sayılı mukteza.

Özet olarak her vergi anlaşması farklı ayrıntıları bünyesinde barındırmaktadır. Yabancı ulaştırma kurumlarının vergilendirilmesinde kurumun merkezi hangi ülkede ise o ülkeyle imzalanan anlaşma hükümleri göz önünde bulundurulmalıdır. Anlaşma bulunmaması halinde yabancı ulaştırma kurumlarının vergilendirilmesi iç mevzuat hükümlerine göre yapılacaktır.

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının yabancı ulaştırma kurumlarının vergilendirilmesine etkisi incelendikten sonra yabancı ulaştırma kurumlarının şekli yükümlülüklerine değinilecektir.

4. YABANCI ULAŞTIRMA KURUMLARININ ŞEKLİ YÜKÜMLÜLÜKLERI

Yabancı ulaştırma kurumları öncelikli olarak bir hasılat defteri tutmakla yükümlüdürler. Bu husus VUK md. 207'de *"Yabancı nakliyat kurumları veya bunları Türkiye'de temsil eden şube veya acentaları bir 'Hasılat defteri' tutmaya ve bu deftere Türkiye'de elde ettikleri hasılatı tarih sırasiyle ve müfredatlı olarak kaydetmeye mecburdurlar. Bu madde gereğince hasılat defteri tutan yabancı nakliyat kurumları bu işleri için ayrıca muhasebe defteri tutmaya mecbur değildirler."* şeklinde açık bir dille izah edilmiştir. Kanunen defteri kebir, yevmiye defteri ya da envanter defteri tutmak zorunda olmayan yabancı ulaştırma kurumları, istemeleri halinde özellikle uluslararası taşıma istisnasından doğan KDV iade ve indirimlerini belgeleyebilmek adına bu defterleri tutabilirler[203]. Maliye Bakanlığı tarafından verilen bir muktezada, KDVK md. 54'e göre *"katma değer vergisi mükelleflerinin tutulması mecburi defter ve kayıtlarını bu verginin hesaplanmasına ve kontrolüne imkân verecek şekilde"* düzenlenmeleri gerektiği, yabancı ulaştırma kurumlarına hasılat defteri tutma mecburiyeti getirildiği fakat diğer defterlerin tutulmasında ihtiyarilik tanındığı, ödenen katma değer vergisinin *"tutmak zorunda oldukları 'Hasılat Defteri'nde açacakları ayrı bir sütunda gösterebilecekleri gibi, notere tasdik ettirerek tutacakları diğer muhasebe defterlerinde de gösterebilecekleri"* belirtilmiştir[204].

---

[203] ÖCAL, agm., sf. 20.

[204] Maliye Bakanlığı, 07.04.1986 tarih ve 22719 sayılı mukteza.

Yabancı ulaştırma kurumunun Türkiye'de bir işyeri (şubesi) yoksa bu defterler daimi temsilciler tarafından tutulacak olup, şube ya da daimi temsilcilerin KVK md. 23 kapsamı dışında hasılat elde etmeleri durumunda, vergi kanunlarında tutulması hüküm altına alına diğer defterlerin de tutulması zorunlu hale gelecektir[205]. Yabancı ulaştırma kurumu faaliyetlerinden elde edilen hasılatın, bir işyeri ya da daimi temsilci olmaksızın arızi olarak elde edilmesi durumunda ise hasılat defteri tutulması zorunlu değildir[206].

Ayrıca hasılat defterleri, VUK md. 220'de belirtilen tasdike tabi defterlerden sayıldığı için, bu hasılat defterlerinin VUK'un tasdik yeri, tasdik zamanı ve tasdik şekliyle ilgili hükümleri göz önünde bulundurularak tasdik ettirilmeleri gerekmektedir[207].

Diğer yandan yabancı ulaştırma kurumları diğer mükellefler gibi VUK'da belirtilen belgeleri düzenlemek, almak ve saklamak zorunda olup, Türkiye'de işlerin daimi temsilciler tarafından yapılması durumunda ilgili belgelerin daimi temsilciler tarafından düzenlenmesi ve saklanması gerekmektedir[208]. Buna ilişkin olarak hava taşımacılığı yapan yabancı ulaştırma kurumları açısından 334 No'lu VUK Tebliği ile IATA üyesi olan ve IATA kurallarına göre bilet veya elektronik bilet düzenleyen kurumların, bahsi geçen biletler için ayrıca fatura kesmeleri gerekmemekte, bu biletler fatura yerine geçmektedir.

Yabancı ulaştırma kurumlarının ulaştırma işlerinden elde ettikleri gelirin niteliği itibariyle ticari kazanç ya da arızi kazanç sayıldıkları yukarıda anlatılmıştı. Ticari ve arızi kazançların vergilendirilmesi esnasında oluşan en büyük fark beyannameler bakımından ortaya çıkmaktadır. Beyannameler KVK md. 24 vd. belirtilen usullere göre beyan edilecektir. Buna göre, Türkiye'de bulunan işyerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla devamlı surette faaliyet gösteren yabancı ulaştırma kurumlarının elde ettikleri ticari kazançlar için hesap dönemi sonunda yıllık beyanname vermesi,

---

[205] ÜSTÜNER, age., sf. 190.

[206] ARIKAN, agm., sf. 48/BAKMAZ, agm., sf. 88.

[207] BAKMAZ, agm., sf. 88/ÖCAL, agm. sf. 20.

[208] ÖCAL, agm. sf. 20.

Türkiye'de işyeri ya da daimi temsilcisi bulunmayan ve arızi kazanç elde eden kurumların ise özel beyanname vermesi öngörülmüştür[209].

Yıllık beyanname verilmesi halinde, bu beyanname işyeri ya da daimi temsilcinin bulunduğu yerin vergi dairesine, Türkiye'de işyeri veya daimî temsilcisi olmadığı takdirde yabancı kuruma kazanç sağlayanların bağlı olduğu yerin vergi dairesine verilir[210]. Tarhiyatın muhatabı, yabancı ulaştırma kurumları hesabına çalışan Türkiye'deki müdür veya temsilcileri; müdür veya temsilcileri mevcut değil ise kazanç ve iratları yabancı kuruma sağlayanlardır[211]. Yıllık beyanname, kural olarak Nisan ayının birinci gününden yirmi beşinci günü akşamına kadar verilmekle beraber, tarhiyatın muhatabının Türkiye'yi terk etmesi halinde ise ülkeyi terk etmesinden önceki on beş gün içinde verilir[212].

Özel beyanname verilmesi halinde, yabancı kurum veya Türkiye'de adına hareket eden kimseler, bu kazançları elde edilme tarihinden itibaren on beş gün içinde yolcu veya yükün yüklendiği yerin vergi dairesine bildirmelidirler[213]. Dar mükelleflerin arızi kazançları hakkında GVK hükümleri dikkate alınmakla beraber, KVK md. 26/2 gereği GVK'da vergilendirilmemeye ilişkin yer alan istisna, kayıt, süre ve şartlara ait sınırlamalara dikkat edilmeyeceğinden, arızi kazançlar 2014 yılı için 21.000TL olan arızi kazanç istisnasından faydalanamayacaklardır[214].

Daha önce KVK md. 30/6 hükmüne göre yabancı ulaştırma kurumlarının, kurum kazancından ödenen Kurumlar Vergisi miktarı düşüldükten sonra ana merkeze aktarılan tutarların %15 vergi kesintisine tabi olduğu belirtilmişti. KVK md. 30 gereğince vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar, tevkif ettikleri vergileri ertesi ayın yirmi üçüncü günü

---

[209] YILDIRIM, H., agm., sf. 193/BAKMAZ, agm., sf. 89/ÇETİN, agm., sf. 198.

[210] KVK md. 25/4.

[211] KVK md. 28/1.

[212] KVK md. 25/5.

[213] KVK md. 26-27.

[214] BAKMAZ, age., sf. 90/KVK md. 26/2.

akşamına kadar, ödeme veya tahakkukun yapıldığı yerin bağlı olduğu vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar[215].

Ödeme sürelerine ilişkin hüküm KVK md. 29'da yer almış olup, dar mükellef yabancı ulaştırma kurumlarında Kurumlar Vergisi;

- Yıllık beyanname ile bildirilenlerde beyannamenin verildiği ayın sonuna kadar,
- Muhtasar beyanname ile bildirilenlerde beyannamenin verildiği ayın yirmialtıncı günü akşamına kadar,
- Özel beyannameyle bildirilenler ile tarhiyatın muhatabının Türkiye'yi terk etmesi veya tasfiye ve birleşme hallerinde verilecek beyannamelerde ise beyanname verme süresi içinde, ödenir.

Son olarak yabancı ulaştırma kurumları ticari kazançları açısından KVK md. 32/2 gereği GVK'da belirtilen esaslara göre geçici vergi ödemekle yükümlüdürler. 217 No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile belirtildiği üzere dar mükellef yabancı ulaştırma kurumlarının geçici vergiye esas kazançları, kurumlar vergisine matrah olacak kazançlarının belirlenmesinde uygulanan usul ve esaslara göre tespit edilecektir. GVK'nın mükerrer 120. maddesinde belirtilen esaslara göre geçici vergiler üçer aylık dönemler halinde tahakkuk ettirilerek tahsil edilecek ve cari döneme ait yıllık beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilecektir[216].

Özetle yabancı ulaştırma kurumlarının başlıca yükümlülükleri yukarıda anlatılan hususlardan oluşmaktadır. Çalışmanın bundan sonraki kısmında yabancı ulaştırma kurumlarının KDV yükümlülüğü konusuna değinilecektir.

---

[215] KVK md. 31/GVK md. 98.

[216] BAKMAZ, agm., sf. 90.

5. YABANCI ULAŞTIRMA KURUMLARININ KDV YÜKÜMLÜLÜĞÜ

3065 sayılı KDVK'da uluslararası taşımacılık işleri ile ilgili düzenlemeler incelendiğinde ortaya ilginç bir tablo çıkmaktadır. Öncelikle 1. maddede Türkiye'de yapılan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan mal teslimi ve hizmet ifalarının KDV'ye tabi olduğu hüküm altına alınmış, uluslararası taşımacılık başlığını taşıyan 7. maddede *"Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık ile transit taşıma işlerinde, hizmetin iç parkura isabet eden kısmı Türkiye'de yapılmış sayılır."* ifadesine yer verilmiştir. Daha sonra 10'uncu maddenin j bendinde *"İkametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından yabancı ülkeler ile Türkiye arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılıkta gümrük bölgesine girilmesi veya gümrük bölgesinden çıkılması"* ile vergiyi doğuran olayın gerçekleşeceği hüküm altına alınmıştır.

Ancak 7. ve 10. maddelerde KDV ödemekle yükümlü olduğu anlaşılan yabancı ulaştırma kurumlarının 14. maddenin de hesaba dâhil edilmesiyle yükümlü olmadığı gerçeği ortaya çıkmaktadır. KDVK'nın 14. maddesinde yer alan *"Transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık işlerinde, Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek taşıma işleri vergiden müstesnadır. Bu istisna, ikametgahı, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan mükelleflere, ilgili ülkeler itibariyle karşılıklı olmak şartıyla tanınır."* ifadeleriyle Bakanlar Kuruluna istisna tanıma yetkisi verilmiştir. Bakanlar kurulu da verilen bu yetkiye istinaden 24.12.1984 tarihinde almış olduğu 84/8889 sayılı kararla[217], 01.01.1985 tarihinden itibaren transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında deniz, hava, karayolu ve demiryolu ile yapılan yük ve yolcu taşıma işlemlerini KDV'den istisna etmiştir[218].

Konu ile ilgili KDV Genel Uygulama Tebliğinde ayrıntılı olarak açıklama yapılmıştır. Buna göre istisna kapsamına;

---

[217] 28.12.1984 tarihli ve 18619 sayılı Resmi Gazete.

[218] GÖKER, age., sf. 95

- Yabancı bir ülkede başlayıp Türkiye'den geçerek yabancı bir ülkede sona eren,
- Yabancı bir ülkede başlayıp Türkiye'de sona eren,
- Türkiye'de başlayıp yabancı bir ülkede sona eren, taşıma işleri girmektedir.

Dolayısı ile Türkiye içinde başlayıp biten taşıma işleri KDV'ye tabidir. Tebliğe göre serbest bölgelerden yurtdışına ya da yurtdışından serbest bölgelere yapılan taşımalar KDV'den istisna olduğu, buna karşın serbest bölgeden ülke içindeki herhangi bir noktaya veya ülke içinden serbest bölgeye yapılan taşımacılık işlerinde KDV yükümlülüğünün bulunduğu belirtilmiştir.

KDV'den istisna edilen uluslararası taşıma işlerine ait bilet satış komisyonları[219] da istisna kapsamında değerlendirilmektedir. Bilet satış komisyonunun, acente tarafından taşıma firmasına fatura düzenlemek suretiyle taşıma firmasından tahsil edildiği durumlarda, faturanın üzerine KDV hesaplanmayacağına dair şerh düşülmektedir.

Yabancı ulaştırma kurumlarının KDV matrahının nasıl hesaplanacağı KDVK md. 22'de belirtilmiştir. Buna göre; *"İkametgahı, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından yabancı ülkeler ile Türkiye arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılıkta şahıs ve ton başına kilometre itibariyle yurt içi emsalleri göz önüne alınmak suretiyle matrah tespitine Maliye ve Gümrük Bakanlığı yetkilidir"*. Ancak Maliye Bakanlığı bu yetkisini bugüne kadar kullanmamış ve 22. madde işlemez hale gel-

[219] Bilet satış komisyonlarının KDV'den muaf olması hk. Danıştay 9. Daire Kararı, E.2001/2718, K. 2004/1207:*"... uyuşmazlığın, yükümlü şirketin üyesi olduğu Uluslararası Hava Taşımacılığı Birliği (IATA) tarafından seyahat firmalarına verilen yurtdışı uçak taşıma bileti hizmeti dolayısıyla elde ettiği komisyon gelirinin katma değer vergisine tabi olup olmadığından kaynaklandığı, olayda yükümlü şirketin verdiği hizmeti acentelik sözleşmesi çerçevesinde yürüttüğünün ihtilafsız olduğu, bu durumda elde edilen komisyon gelirlerinin 3065 sayılı Kanunun 14. maddesine göre değerlendirilmesi gerektiği, kaldı ki anılan Kanun maddesinin uygulanmasına yönelik olarak çıkarılan 33 seri nolu Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliğinin "uluslararası taşımacılığa ait bilet satış komisyonları" başlığını taşıdığı, buna göre dava konusu hizmetin katma değer vergisinden muaf olduğu".*

miştir[220]. Bunda 14. madde ile getirilen istisnanın etkisi büyüktür. Her ne kadar KDVK md. 1 gereğince Türkiye sınırları dışında gerçekleşen taşımacılık işleri KDV'ye tabi olmasa da 7. madde uyarınca iç parkura isabet eden taşımacılık işleri KDV'ye tabi sayılmıştır. Devamında 14. madde ile getirilen istisna hükmü ise KDV yükümlülüğünü taşıma işinin tamamı bakımından kaldırarak *"ikametgâhı, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından yabancı ülkeler ile Türkiye arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılıkta şahıs ve ton başına kilometre itibariyle yurt içi emsalleri göz önüne alınmak suretiyle matrah tespitine"* Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın yetkili kılındığı 22. maddenin atıl kalması sonucu ortaya çıkmıştır[221]. Dolayısı ile uygulamada istisna matrahı tespit edilmeksizin tüm hasılat istisna kapsamında değerlendirilmektedir[222]. Örneğin bir malın Ankara'dan alınıp Kapıkule Gümrük Kapısı'ndan geçerek Roma'ya götürülmesi durumunda, Ankara'dan Kapıkule'ye kadar olan kısım iç parkura isabet ettiğinden dolayı KDV kapsamında olmasına rağmen 14. madde hükmü gereğince KDV'den istisna sayılmaktadır. Kapıkule-Roma arasındaki taşıma işi ise KDV kapsamının dışında kalmaktadır.

Bilindiği üzere 14. maddedeki istisnadan faydalanan yabancı ulaştırma kurumları, KDV bakımından KDVK md. 32 de yer alan "*Bu Kanunun 11, 13, 14 ve 15 inci maddeleri ile 17 nci maddenin (4) numaralı fıkrasının (s) bendi uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen Katma Değer Vergisi, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak Katma Değer Vergisinden indirilir. Vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen Katma Değer Vergisi, Maliye ve Gümrük Bakanlığınca, tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunur."* hükmü ile hem indirim hem iade hakkı tanınmış işlemler kapsamında değerlendirilecektir[223]. Yukarıdaki örnekte KDV hükümlerinin uygulanmaya

---

[220] MAÇ, Mehmet, **KDV-5** (e-kitap), http://www.bdo.com.tr/vergi/kdv.php, (ET: 22.08.2014), sf. 7.1 / YILDIRIM, A. H., agm., sf. 95.

[221] YILDIRIM, A. H., agm., sf. 95.

[222] YILDIRIM, A. H., agm., sf. 95.

[223] MAÇ, e-kitap, sf. 32.2./Yabancı ulaştırma kurumlarının KDV iadesi için ayrıca bkz. VURAL, Mahmut, **Uygulayıcılar İçin KDV**, C:1, TÜRMOB Yaıyınları, Ankara 2011, sf. 1414 vd.

çalışılması halinde, KDV yüklenimlerinin iç parkura isabet eden kısmının (Ankara-Kapıkule) indirilmesi ve gerektiğinde iadesi, dış parkura isabet eden kısmının (Kapıkule-Roma) ise KDV kapsamı dışında kaldığından ötürü indirim hakkı tanınmayan bir işlem olması sebebiyle (KDVK md. 30) KDV yüklenimlerinin indirilmemesi gerekmektedir[224]. Bunun da gerçek hayatta uygulanması zordur[225]. Bu mantıkla yola çıkarak tam mükellef olan bir kurum sürekli olarak İskenderun-Girne arası taşımacılık faaliyetinde bulunsa bile yüklendiği KDV'nin tamamını iade veya indirim konusu yapamayacaktır. Fakat uygulamada 14. maddede yer alan istisna hükümleri esas alınarak, iç parkur-dış parkur ayrımına dikkat edilmeksizin bu kurumların KDV iade ve indirimleri yapılmaktadır[226]. Danıştay'ın almış olduğu, *"yurt dışında başlayıp boğazlar ve Marmara Denizinden geçmek suretiyle Türkiye üzerinden yapılan deniz taşımacılığı faaliyetinin, transit taşımacılık kapsamında, bulunduğu dolayısıyla katma değer vergisinden müstesna olduğu, bu şekilde gerçekleşen taşımacılık faaliyeti nedeniyle yüklenilen vergilerin aynı Kanunun 32. maddesi hükmü uyarınca iade konusu yapılması gerekirken söz konusu taşımacılığın transit taşımacılık olarak kabul edilmemesi suretiyle katma değer vergisi iadelerinin yapılmamasında isabet görülmediğine"* yönelik karar da bu uygulamayı destekler niteliktedir[227].

KDVK md. 14/2 'de yer alan hükme göre yabancı ulaştırma kurumlarının istisna hükümlerinden faydalanabilmeleri için karşılıklılık esasının aranması gerekmektedir. Ancak uygulamada bunun fazla dikkate alınmadığı, bazen gözden kaçırılabildiği görülse de, bazı durumlarda karşılıklılık esasının sorgulandığına rastlanmaktadır[228]. Konu ile ilgili bir Defterdarlık tarafından yayınlanan genel yazıda şu ifadelere yer verilmektedir: *"… Kanunun sözü edilen 14. maddesinin 2 bendinde ise, bu istisnanın ikametgahı, kanuni merkez ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan mükelleflere, ilgili ülkeler itibariyle karşılıklı olmak kaydıyla tanınacağı hüküm altına alınmıştır.*

---

[224] MAÇ, e-kitap, sf. 14.24.

[225] YILDIRIM, A. H., agm., sf. 95/ MAÇ, e-kitap, sf. 14.24.

[226] MAÇ, e-kitap, sf. 14.24.

[227] Danıştay 9. Daire Kararı, E.2001/1343, K.2002/4324.

[228] MAÇ, e-kitap, sf. 14.20.

Ancak, Defterdarlığımıza intikal eden olaylardan, dar mükellef yabancı ulaştırma kurumlarının iade taleplerinin gerek vergi dairelerince gerekse Vergi Kontrol Memurlarınca değerlendirilmeleri sırasında karşılıklılık şartı aranılmadığı tesbit edilmiştir.

Bu durum, sözü edilen Kanunun 14/2. maddesi kapsamında ele alınarak Bakanlık Makamına intikal ettirilmiş olup, Makamlarından alınan 16.12.1989 tarih ve GEL:KDV/2601014-285/94014 sayılı yazıda; transit veya Türkiye ile yabancı ülkeler arasında kara, deniz ve hava taşımacılığı yapan ve ikametgahı, kanuni merkezi veya iş merkezi Türkiye'de bulunmayan yükümlülerin anılan istisna hükmünden yararlanabilmeleri için, kendi ülkelerinde benzer mahiyette bir istisnanın, Türkiye'de mukim gerçek ve tüzel kişilere de uygulanıp uygulanmadığı hususunda Dışişleri Bakanlığı'ndan bilgi istenildiği, fakat bugüne kadar cevap alınamadığı, ancak bu konuda yabancı havayolları şirketlerinden alınan dilekçelerde, iade işlemlerinin yapılmamasının şirketlerini zor durumda bıraktığı belirtilmiştir.

Bu nedenle iade talebinde bulunan yabancı havayolları şirketlerinin; kendi ülkelerinde Türkiye'de mukim firmaların yaptığı uluslararası taşımacılık faaliyetlerinde katma değer veya benzeri dolaylı vergiler uygulanmadığı yolunda yetkili makamlarından veya elçiliklerinden alacakları bir belgeyi ve belgenin noter onaylı tercümesini bağlı bulundukları vergi dairelerine ibraz etmeleri halinde, iade taleplerinin bu konudaki usul ve esaslara göre yerine getirilmesinin uygun görüldüğü, öte yandan, Dışişleri Bakanlığı'ndan gelecek bilgilere göre Türkiye'de mukim firmaların yaptığı uluslararası taşımacılık işlerine katma değer vergisi veya benzeri dolaylı vergileri uygulayan ülkeler bulunması halinde, bu ülkelerin isimlerinin ayrıca Teşkilatımıza duyurulacağı bildirilmiştir.

Bilgi edilmesini ve gereğinin söz konusu yazımız çerçevesinde yerine getirilmesini rica ederim"229.

---

[229] MAÇ, e-kitap, sf. 14.20.

Özelgede işaret edildiği gibi KDVK md. 14 uyarınca KDV istisnasının karşılıklı olarak tanınması gerekmektedir. Karşılıklılık şartının bulunmaması halinde, yabancı ulaştırma kurumlarının yaptıkları ve parkurun bir kısmı Türkiye'den geçen taşımacılık faaliyetlerinde KDV matrahı KDVK md. 22'ye göre tespit edilecektir. Ancak 1 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nde 22. maddenin uygulanmasına ilişkin düzenlemelerin ayrıca yapılacağı belirtilmiş, tebliğin yayımlandığı 1984 yılından günümüze kadar herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Dolayısıyla 22. madde uygulanamamaktadır[230]. Bu noktada Maliye Bakanlığı'nın sirküler, genel tebliğ ve özelgeler aracılığı ile elinde bulundurduğu usul ve esasları belirleme yetkisini verginin yasallığı ilkesine ters düşecek biçimde kullanmasına zemin hazırlamamak açısından karşılıklılık esasının bulunmadığı hallerde vergilemenin nasıl yapılacağı yeni bir kanun hükmü ile açıkça düzenlenmelidir[231].

Özetle bu bölümde yabancı ulaştırma kurumlarının KDV yükümlülüğünü düzenleyen KDVK'nın 1, 7, 14, 22 ve 32. maddeleri ele alınmıştır. 7. maddede uluslararası taşıma işlerinin iç parkura isabet eden kısmının vergilendirilmesine hükmedilmiş, 14. maddede getirilen istisna ile uluslararası taşımacılık işlerinin tamamı KDV kapsamı dışında bırakılmıştır. MAÇ'a göre uygulanmasına imkân bulunmayan ve 14. madde ile çelişen 7. maddenin yürürlükten kalkması gerekmektedir[232]. Yukarıda anlatılanlardan yola çıkarak yabancı ulaştırma kurumlarının KDV iade taleplerinde sorun yaşamaması için 14. maddedeki karşılıklılık şartının sağlanmadığı hallerde KDV matrahının nasıl tespit edileceği kanunda düzenlenmeli, ayrıca MAÇ'ın görüşüne paralel olarak uygulamada yeri olmayan 7. madde ve 22. madde yürürlükten kaldırılmalıdır.

---

[230] MAÇ, e-kitap, sf. 22.1.

[231] Maliye Bakanlığı'nın verginin yasallığı ilkesine aykırı uygulamaları hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. GÖKER, age, sf. 97 vd./GÖKER, Cenker, **"Vergi Kanunlarında Maliye Bakanlığı'na Verilen 'Usul Ve Esasları' Düzenleme Yetkisinin Yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı Kapsamında Değerlendirilmesi"**, Vergi Sorunları Dergisi, S:299, Ağustos 2013, sf. 60-66.

[232] MAÇ, e-kitap, sf. 14.24.

Yabancı ulaştırma kurumlarının KDV yükümlülüğü konusu burada son bulmaktadır. Sonuç kısmına geçmeden önce yabancı ulaştırma kurumlarının matrahının götürü usulde saptanmasına ilişkin bir durum değerlendirmesi yapılması yerinde olacaktır.

6. YABANCI ULAŞTIRMA KURUMLARININ MATRAHININ GÖTÜRÜ USULDE SAPTANMASI ÜZERİNE

Bilindiği üzere götürü usul yöntemi 1960'lı yıllardan itibaren vergi hukukumuzda yoğun olarak uygulanmış ancak kayıt dışılığı arttırması sebebiyle zamanla bu yöntem istisnai bir hal almıştır. Çağdaş vergicilik anlayışında mümkün olduğu kadar götürü usulün uygulama alanını daraltmak ve mümkünse tamamen ortadan kaldırmak eğilimi olsa da mevcut koşullar şimdilik hiçbir ülkede buna imkân tanımamaktadır[233]. Bunun sebebi olarak bazı yükümlülerin durumlarının bu yöntemin uygulanmasını zorunlu kılması ya da idare açısından bu yöntemin kolaylık sağlaması olduğu öne sürülmüştür[234]. Ancak günümüzdeki mevcut koşullar göz önünde tutulduğunda, gerçekten götürü usulde matrah saptanmasına devam edilmesi gerekip gerekmediğini irdelemek yerinde olacaktır.

12.06.2013 tarihinde TBMM Başkanlığı'na arz edilen "Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı"[235] incelendiğinde, yabancı ulaştırma kurumlarının vergilendirilmesine ilişkin yürüklükte bulunan KVK md. 23 metninin hiç değiştirilmeden tasarının 60. maddesi olarak kaleme alındığı görülmektedir. 60. maddenin gerekçesine bakıldığında da 5520 Sayılı KVK'nın 23. maddesinin gerekçesiyle hiçbir farklılık olmadığı göze çarpmaktadır. Anlaşılan o ki kanunkoyucu yeni Gelir Vergisi Kanunu ile yabancı ulaştırma kurumlarının matrahının götürü usulde saptanmasına yönelik olarak herhangi bir değişiklik yapmayı düşünmemektedir.

---

[233] NADAROĞLU, Halil, **Kamu Maliyesi Teorisi**, 11. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul 2000, sf. 245-246.

[234] NADAROĞLU, age., sf. 246.

[235] Tasarı metni için bkz. http://www.gep.gov.tr/tmp/GVK%20Tasar%C4%B1/GVK-TASARI.pdf , (ET: 20.09.2015).

2016 yılının sonuna yaklaştığımız şu günlerde gerek özel sektörün gerekse resmi kurumların ellerinde bulundurdukları mevcut teknolojik altyapı göz önünde bulundurulduğunda, götürü usulden vazgeçilmesinin ne kadar zor olabileceği en azından tartışma konusu yapılmalıdır. Uluslararası ulaştırma işi yapan kurumlar yapmış oldukları faaliyetlerin niteliği gereği özellikle giderlerini ve gelirlerini kayıt altına almakta ve Türkiye'de gerçek usulde vergilendirilmenin getirmiş olduğu ödevleri yerine getirmekte zorlanıyor olabilecekleri öne sürülebilirse de, teknolojinin etkin kullanımı ile bu sorunun üstesinden gelinebileceği düşünülebilir. Ayrıca özellikle hava ve deniz taşımacılığı ile ilgili faaliyet gösteren yabancı ulaştırma kurumlarının, söz konusu faaliyetlere başlanması ve devam edilmesi için ortaya koydukları sermaye düşünüldüğünde, gerçek usulde vergilendirilmek için kurumların harcayacakları çaba ve fazladan yapacakları masraf kayda değer olmayacaktır.

MAÇ'ın eserinde öne sürdüğü yabancı ulaştırma kurumları tarafından elde edilen gerçek hasılatın hava taşımacılığında %95'i, kara taşımacılığında %88'i, deniz taşımacılığında %85'i götürü gider sayılmakta, geriye kalan kısımın ise vergi matrahı kabul edilmekte olduğu perspektifinden bakılacak olursa [236], hava taşımacılığı yapan ve 1.000.000 TL hasılat elde eden bir yabancı ulaştırma kurumunun kanunen 950.000 TL gideri olduğu ve vergiye esas matrahının 50.000 TL olacağı sonucuna ulaşılacaktır. Bu miktar üzerinden %20 Kurumlar Vergisi ödeyecek olan bir yabancı ulaştırma kurumunun sadece 10.000 TL kurumlar vergisi borcu ortaya çıkacaktır. Ayrıca elde edilen hasılatın ödenen vergi miktarına oranının yalnızca %1 olduğu sonucuna da ulaşılacaktır. Elbette bu hesaplamalar kazancı elde eden yabancı ulaştırma kurumunun merkezinin bulunduğu ülke ile Türkiye arasında imzalanmış bir çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının bulunmadığı varsayımına dayanmaktadır. Ancak bir yabancı ulaştırma kurumu tarafından yukarıda belirtilen hasılatın elde edildiği ve kurumun vergilendirilmesini etkileyen herhangi bir çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının bulunmadığı varsayıldığında, aynı faaliyeti gerçekleştiren ve merkezi Türkiye'de bulunan ulaştırma kurumlarının gerçek usulde vergilendirilerek yabancı ulaştırma kurumlarına nazaran

[236] MAÇ, (KVK), sf. 731.

çok daha fazla vergi ödemek durumunda kalacakları ve bunun yabancı kurumlarla rekabet açısından haksız bir durum oluşturabileceği gözden kaçırılmamalıdır.

Yürürlükteki KVK md. 23'ün gerekçesinde "*safi kurum kazancını kesin olarak tespit etmek mümkün olmadığından*" götürü usul yönteminin benimsendiğine işaret edilmiştir. Yabancı ulaştırma kurumlarının vergiye esas olan matrahlarının saptanmasında modern vergiciliğin temel ilkelerinden biri olarak kabul edilen[237] beyan usulünün kullanılması durumunda safi kurum kazancının kesin olarak tespit edilemeyeceğini öngörmek güçtür. Gerçek usulde vergilendirmenin safi kurum kazancının kesin olarak tespit edilmesine negatif yönlü nasıl bir etkisinin olacağı en azından Yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı gerekçesi metninde belirtilmesi, soru işaretlerinin giderilmesi açısından yerinde bir tutum olacaktır.

Yabancı ulaştırma kurumlarının götürü usulde vergilendirilmeye devam edilmesi halinde bu kurumların hasılatlarına uygulanan ortalama emsal oranlarının değiştirilmesinin gerekliliği de ele alınmalıdır. Yukarıdaki örnekten yola çıkarak yabancı ulaştırma kurumlarına uygulanan ortalama emsal oranlarının merkezi Türkiye'de bulunan ulaştırma kurumlarının ödediği kurumlar vergisi dikkate alınarak yeniden düzenlenmesi de ayrıca tartışılmalıdır.

[237] NADAROĞLU, age., sf. 246.

SONUÇ

Ulaştırma kurumları, taşımacılık faaliyetinin doğası gereği sürekli olarak yer değiştirmek suretiyle hizmet sunmaktadır. Bu hareketliliğe yabancılık unsuru da eklendiğinde, gelir ve giderlerin eksiksiz kayıt altına alınması ile vergilendirme yetkisinin hangi ülkede bulunduğunun belirlenmesi başta olmak üzere çeşitli sorunlarla karşılaşılmaktadır. Bundan dolayı ülkemizde yabancı ulaştırma kurumlarının vergilendirilmesinde farklı bir uygulamaya gidilmiştir.

Türk Vergi Hukukunda yabancı ulaştırma kurumları, Kurumlar Vergisi içerisinde gerçek usulde vergilendirmenin tek istisnasını teşkil etmektedir. İstisnanın getirilmesinin temel sebebi, KVK gerekçesinde de belirtildiği üzere bu kurumların Türkiye'de oluşan safi kurum kazancının kesin olarak tespit edilmesinin mümkün olmamasıdır. 1960'lı yıllarda yaygın olarak kullanılan götürü usulde vergilendirme yöntemi günümüzde pek uygulanmamaktadır. Ancak 2006 yılında yürürlüğe giren 5520 sayılı KVK ve 2013 yılında ortaya çıkan Yeni GVK Tasarısı'nda yabancı ulaştırma kurumlarının vergilendirilmesinde götürü usul yönteminden vazgeçilmediği ve vazgeçilmeyeceği görülmektedir. Aradan geçen onca yıla rağmen kanunkoyucunun bu konudaki ısrarlı tutumunu sürdürmesi, ya safi kurum kazancının tespit edilmesinin halen mümkün olmadığını ya da götürü usule alternatif bir yöntemin bulunamadığını göstermektedir. Yine de uluslararası taşımacılık işi ile uğraşan ulaştırma kurumlarının çalışma koşulları ve sürekli yer değiştirme durumları göz önünde bulundurulduğunda, götürü usulde vergilendirmenin sürdürülmesinin vergi idaresi açısından makul bir tercih olduğu söylenebilir. Ancak gö-

türü usulün modern vergicilik anlayışında gün geçtikçe terk edildiği göz önünde bulundurularak, matrah saptanmasında alternatif yöntemlerin geliştirilmesi ya da en azından bu hususun vergi idaresi veya yasama organı tarafından tartışma konusu yapılması gerekmektedir.

İlgi çeken bir diğer husus vergi kanunlarında yer alan düzenlemelerin yabancı ulaştırma kurumlarına uygulanmadığı durumlar ile karşılaşılmasıdır. Örneğin uygulamada yabancı ulaştırma kurumlarının yapmış oldukları kara taşımacılığının KVK md. 23 kapsamında vergilendirilmesine rastlanmamıştır. Bu noktada vergi kanunlarının işlevini ve işlerliğini yitirmemesi, bunun yanı sıra kanun hükümlerinin uygulanabilir olması için gerekli çalışmaların yapılması da çalışma konumuz açısından gözden geçirilmesi gereken bir diğer husustur.

Benzer şekilde KDVK'da kanun hükümlerinin birbiri ile çeliştiği ve bunun neticesinde uygulanamayan maddelerin bulunduğu gözlenmiştir. Yabancı ulaştırma kurumlarının KDV yükümlülükleri başlığında etraflıca ele alınan KDVK'daki eksikliklerin giderilmesi ve uygulanmasına imkân bulunmayan maddeler açısından yeni düzenlemelerin yapılması ayrıca önem arz etmektedir.

Yabancı ulaştırma kurumlarının matrahları saptanırken gider karşılığı olarak alınan ücretler hasılata dâhil edilmekte, buna bağlı olarak vergilendirilecek miktar artarken safi kazanç değişmemektedir. Bu hükmün dolaylı bir sonucu olarak yatay adaletin zedelenebileceği öne sürülebilmektedir. Örneğin aynı taşımacılık işini yapan iki kurumdan gider karşılığı alınan miktarı fazla olan, kazancı diğer kurumla aynı olmasına rağmen daha fazla vergi ödemek durumunda kalacaktır. Dolayısıyla gider karşılığı olarak fazladan ne kadar ücret alınırsa ödenecek vergi miktarı da doğru orantılı bir biçimde yükselecektir. Tüm bu sayılan sebeplerden dolayı ya KVK md. 23 metninde bir değişikliğe gidilmeli ya da bir tebliğ ile KVK md. 23 ve GVK md. 67 hükümlerinin uygulanmasında yeknesaklık sağlanmalıdır.

Son olarak yabancı ülke kanunlarına göre kurulmuş şirketlerin, ticarî faaliyette bulunmamak kaydıyla izin alarak Türkiye'de açabilecekleri irtibat bürosu konusundaki belirsizlikler giderilmelidir. Uygulamada

bu hususla ilgili olarak verilen kararlarda tutarsızlıklar gözlenmektedir. Vergi idaresi tarafından irtibat bürolarının hukuki niteliği belirlenirken, objektif ölçütlerin belirlenmesi ve nitelemenin belirlenen bu ölçütlere göre yapılması yerinde bir tutum olacaktır. Bu sayede yine yeknesaklığın ve öngörülebilirliğin sağlanması açısından olumlu başka bir adım atılmış olacaktır.

EKLER

EK-1: YABANCI ULAŞTIRMA KURUMLARI İLE İLGİLİ BAKANLAR KURULU KARARLARI

- 31.12.1986 tarih ve 19328 sayılı resmi Gazetede yayımlanan 23.12.2986 tarih ve 86/11330 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile Amerika Birleşik devletleri vatandaşları ile ABD kurumlarının 1.1.1987 tarihinden itibaren Türkiye' de hava ve deniz taşımacılığından elde edecekleri kazançlara (0) oranında gelir ve kurumlar vergisi uygulanması öngörülmüştür.

- 06.06.1987 tarih ve 19479 sayılı resmi Gazetede yayımlanan 27.04.1987 tarih ve 87/11812 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile Suudi Arabistan milli hava yolu kurumunun 01.01.1987 tarihinden itibaren elde ettiği ve edeceği hava taşımacılığı kazançlarına (0) oranında gelir ve kurumlar vergisi uygulanması öngörülmüştür.

- 30.12.1989 tarih ve 20388 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 27.12.1987 tarih ve 89/14919 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile İsviçre' de mukim gerçek kişi ve kurumların 01.01.1989 tarihinden itibaren Türkiye' de hava taşımacılığından elde edecekleri kazançlara (0) oranında gelir vergisi ve kurumlar vergisi uygulanması öngörülmüştür.

- 28.05.1992 tarih ve 21241 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 20.05.1992 tarih ve 92/3078 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile İsrail'de mukim gerçek kişi ve kurumların 01.01.1992 tarihin-

den itibaren Türkiye' de hava ve deniz taşımacılığından elde edecekleri kazançlara (0) oranında gelir ve kurumlar vergisi uygulanması öngörülmüştür.

- 29.04.1997 tarih ve 22974 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 09.01.1997 tarih ve 97/9186 sayılı Bakanlara Kurulu Kararı ile Umman, Katar, Bahreyn ve Birleşik Arap Emirliklerinde mukim gerçek kişi ve kurumların 01.01.1997 tarihinden itibaren Türkiye' de elde edecekleri kazançlara (0) oranında gelir ve kurumlar vergisi uygulanması öngörülmüştür.
- 03.06.2009 tarih ve 27247 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 27.05.2009 tarih ve 2009/15022 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile Kanada'da mukim kurumların hava yolu ile yaptıkları yolcu, yük ve bagaj taşımacılığı dolayısıyla 01.01.2009 tarihinden itibaren Türkiye'de elde edecekleri kazançlara (0) oranında kurumlar vergisi uygulanması öngörülmüştür.
- 30.06.2013 tarih ve 28693 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 24.06.2013 tarih ve 2013/4962 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile Maldivler'de mukim kurumların hava yolu ile yaptıkları yolcu, yük ve bagaj taşımacılığı dolayısıyla 18.07.2011 tarihinden itibaren Türkiye'de elde edecekleri kazançlara (0) oranında kurumlar vergisi uygulanması öngörülmüştür.

EK-2: ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI ÇERÇEVESİNDE YABANCI ULAŞTIRMA KURUMLARININ VERGİLENDİRİLMESİ

ÜLKE	VERGİ ALACAK OLAN	İSTİSNANIN KAPSAMI	
Avustralya	Yerleşik olunan ülke	İştirak kazançları dâhil	Deniz ve hava taşıtlarının işletilmesi
Avusturya	Yerleşik olunan ülke	İştirak kazançları dâhil	Deniz ve hava taşıtlarının işletilmesi
ABD	Yerleşik olunan ülke	İştirak kazançları dâhil	Deniz ve hava araçlarının işletilmesi
Almanya	Yerleşik olunan ülke	İştirak kazançları dâhil	Deniz, hava ve kara taşıtlarının işletilmesi
Arnavutluk	Yerleşik olunan ülke	İştirak kazançları dâhil	Deniz, hava ve kara taşıtlarının işletilmesi
Azerbaycan	Yerleşik olunan ülke	İştirak kazançları dâhil	Deniz, hava ve kara araçlarının işletilmesi
B.A.E.	Yerleşik olunan ülke	İştirak kazançları dâhil	Deniz, hava ve kara taşıtları işletmeciliği
Bahreyn	Yerleşik olunan ülke	İştirak kazançları dâhil	Hava ve kara araçlarının işletilmesi Deniz araçlarının işletilmesi %10 KV ve %7,5 kesinti
Bangladeş	Yerleşik olunan ülke	İştirak kazançları dâhil	Hava ve kara araçlarının işletilmesi Deniz araçlarının işletilmesi %10KV ve %7,5 kesinti,
Belçika	Yerleşik olunan ülke	İştirak kazançları dâhil	Hava, deniz ve kara taşıtlarının işletilmesi
Beyaz Rusya	Yerleşik olunan ülke	İştirak kazançları dâhil	Hava ve kara araçlarının işletilmesi
Bosna Hersek	Etkin yönetim merkezi	İştirak kazançları dâhil	Deniz ve hava araçlarının işletilmesi
Brezilya	Yerleşik olunan ülke	İştirak kazançları dâhil	Deniz ve hava araçlarının işletilmesi

Bulgaristan	Yerleşik olunan ülke	İştirak kazançları dâhil	Deniz, hava ve kara araçlarının işletilmesi
Cezayir	Kanuni merkez	İştirak kazançları dâhil	Deniz ve hava araçlarının işletilmesi
Çek Cumhuriyeti	Yerleşik olunan ülke	İştirak kazançları dâhil	Deniz, hava ve kara araçlarının işletilmesi
Çin	Yerleşik olunan ülke	İştirak kazançları dâhil	Deniz, hava ve kara araçlarının işletilmesi
Danimarka	Yerleşik olunan ülke	İştirak kazançları dâhil	Hava ve kara araçlarının işletilmesi, Deniz araçlarının işletilmesi %10 KV ve %7,5 kesinti
Endonezya	Yerleşik olunan ülke	İştirak kazançları dâhil	Deniz ve hava araçlarının işletilmesi
Estonya	Yerleşik olunan ülke	İştirak kazançları dâhil	Deniz ve hava araçlarının işletilmesi
Etiyopya	Etkin yönetim merkezi	İştirak kazançları dâhil	Deniz ve hava araçlarının işletilmesi
Fas	Etkin yönetim merkezi	İştirak kazançları dâhil	Deniz ve hava araçlarının işletilmesi
Finlandiya	Yerleşik olunan ülke	İştirak kazançları dâhil	Deniz, hava ve kara araçlarının işletilmesi
Fransa	Yerleşik olunan ülke	İştirak kazançları dâhil	Deniz, hava ve kara araçlarının işletilmesi
G. Afrika	Yerleşik olunan ülke	İştirak kazançları dâhil	Deniz, hava ve kara araçlarının işletilmesi
Gürcistan	Yerleşik olunan ülke	İştirak kazançları dâhil	Deniz ve hava araçlarının işletilmesi
Hırvatistan	Yerleşik olunan ülke	İştirak kazançları dâhil	Deniz, hava ve kara araçlarının işletilmesi
Hindistan	Yerleşik olunan ülke	İştirak kazançları dâhil	Deniz ve hava araçlarının işletilmesi
Hollanda	Yerleşik olunan ülke	İştirak kazancı dâhil	Deniz, hava ve kara araçlarının işletilmesi
İngiltere	Yerleşik olunan ülke	İştirak kazancı dâhil	Deniz, hava ve kara araçlarının işletilmesi
İran	Yerleşik olunan ülke	İştirak kazançları dâhil	Deniz, hava ve kara araçlarının işletilmesi

İrlanda	Yerleşik olunan ülke	İştirak kazançları dâhil	Deniz, hava ve kara araçlarının işletilmesi
İspanya	Yerleşik olunan ülke	İştirak kazançları dâhil	Deniz, hava ve kara araçlarının işletilmesi
İsrail	Yerleşik olunan ülke	İştirak kazançları dâhil	Deniz, hava ve kara araçlarının işletilmesi
İsveç	Yerleşik olunan ülke	İştirak kazançları dâhil	Hava ve kara araçlarının işletilmesi Deniz araçları işletmesi %10 KV ve %7,5 kesinti.
İsviçre	Yerleşik olunan ülke	İştirak kazançları dahil	Deniz, hava ve kara araçlarının işletilmesi
İtalya	Yerleşik olunan ülke	İştirak kazançları dahil	Deniz, hava ve kara araçlarının işletilmesi
Japonya	Yerleşik olunan ülke	İştirak kazançları dâhil	Deniz ve hava araçlarının işletilmesi
Kanada	Yerleşik olunan ülke	İştirak kazancı dâhil	Deniz ve hava taşıtlarının işletilmesi
Katar	Yerleşik olunan ülke	İştirak kazançları dâhil	Deniz, hava ve kara araçlarının işletilmesi
Kazakistan	Yerleşik olunan ülke	İştirak kazançları dâhil	Deniz, hava ve kara araçlarının işletilmesi
Kırgızistan	Yerleşik olunan ülke	İştirak kazançları dâhil	Hava ve kara araçlarının işletilmesi
KKTC	Yerleşik olunan ülke	İştirak kazancı dâhil	Hava ve kara taşıtlarının işletilmesi Deniz taşıtlarının işletilmesi %10 KV ve %7,5 vergi kesintisi
Kore	Yerleşik olunan ülke	İştirak kazancı dâhil	Deniz ve hava taşıtlarının işletilmesi
Kuveyt	Kayıtlı merkez	İştirak kazançları dâhil	Deniz, hava ve kara araçlarının işletilmesi
Letonya	Yerleşik olunan ülke	İştirak kazançları dâhil	Deniz ve hava araçlarının işletilmesi
Litvanya	Yerleşik olunan ülke	İştirak kazançları dâhil	Deniz ve hava araçlarının işletilmesi

Luxemburg	Yerleşik olunan ülke	İştirak kazançları dâhil	Deniz, hava ve kara araçlarının işletilmesi
Lübnan	Yerleşik olunan ülke	İştirak kazançları dâhil	Deniz, hava ve kara araçlarının işletilmesi
Macaristan	Yerleşik olunan ülke	İştirak kazançları dâhil	Hava ve kara araçlarının işletilmesi
Makedonya	Yerleşik olunan ülke	İştirak kazançları dâhil	Hava ve kara araçlarının işletilmesi
Malezya	Yerleşik olunan ülke	İştirak kazançları dâhil	Deniz ve hava araçlarının işletilmesi
Malta	Yerleşik olunan ülke	İştirak kazançları dâhil	Deniz, hava ve kara araçlarının işletilmesi
Mısır	Yerleşik olunan ülke	İştirak kazançları dâhil	Deniz ve hava araçlarının işletilmesi
Moğolistan	Yerleşik olunan ülke	İştirak kazançları dâhil	Deniz, hava ve kara araçlarının işletilmesi
Moğolistan	Yerleşik olunan ülke	İştirak kazançları dâhil	Deniz, hava ve kara araçlarının işletilmesi
Norveç	Kanuni merkez	SAS kazancı dâhil	Deniz, hava ve kara araçlarının işletilmesi
Özbekistan	Yerleşik olunan ülke	İştirak kazançları dâhil	Hava ve kara taşıtlarının işletilmesi
Pakistan	Yerleşik olunan ülke	İştirak kazancı dâhil	Deniz ve hava araçlarının işletilmesi
Polonya	Yerleşik olunan ülke	İştirak kazançları dâhil	Deniz, hava ve kara araçlarının işletilmesi
Portekiz	Yerleşik olunan ülke	İştirak kazançları dâhil	Deniz, hava ve kara araçlarının işletilmesi
Romanya	Yerleşik olunan ülke	İştirak kazancı dâhil	Deniz, hava ve kara araçlarının işletilmesi
Rusya	Yerleşik olunan ülke	İştirak kazançları dâhil	Hava ve kara araçlarının işletilmesi, Deniz taşımacılığı %10 KV ve %7,5 kesinti
Sırbistan Karadağ	Yerleşik olunan ülke	İştirak kazançları dâhil	Deniz, hava ve kara araçlarının işletilmesi
Singapur	Yerleşik olunan ülke	İştirak kazançları dâhil	Deniz ve hava araçlarının işletilmesi

Slovakya	Yerleşik olunan ülke	İştirak kazançları dâhil	Deniz, hava ve kara araçlarının işletilmesi
Slovenya	Yerleşik olunan ülke	İştirak kazançları dâhil	Hava ve kara araçlarının işletilmesi,
Sudan	Yerleşik olunan ülke	İştirak kazançları dâhil	Deniz, hava ve kara araçlarının işletilmesi
Suriye	Yerleşik olunan ülke	İştirak kazançları dâhil	Deniz, hava ve kara araçlarının işletilmesi
Suudi Arabistan	Etkin yönetim merkezi	İştirak kazançları dâhil	Deniz, hava ve kara araçlarının işletilmesi
Tacikistan	Yerleşik olunan ülke	İştirak kazançları dâhil	Hava ve kara araçlarının işletilmesi
Tayland	Yerleşik olunan ülke	İştirak kazançları dâhil	Hava araçlarının işletilmesi Deniz araçlarının işletilmesi %10 KV ve %7,5 kesinti
Tunus	Fiili iş merkezinin bulunduğu ülke	İştirak kazancı dâhil	Deniz ve hava araçlarının işletilmesi
Türkmenistan	Yerleşik olunan ülke	İştirak kazançları dâhil	Deniz, hava ve kara araçlarının işletilmesi
Ukrayna	Yerleşik olunan ülke	İştirak kazançları dâhil	Deniz, hava ve kara araçlarının işletilmesi
Umman	Yerleşik olunan ülke	İştirak kazançları dâhil	Deniz, hava ve kara araçlarının işletilmesi
Ürdün	Yerleşik olunan ülke	-	Deniz, hava ve kara araçlarının işletilmesi
Yemen	Yerleşik olunan ülke	İştirak kazançları dâhil	Deniz, hava ve kara araçlarının işletilmesi
Yeni Zelanda	Yerleşik olunan ülke	İştirak kazancı dâhil	Deniz ve hava araçlarının işletilmesi
Yunanistan	Deniz araçlarının kayıtlı olduğu ülke, Hava ve kara araçları için yerleşik olunan ülke	İştirak kazançları dâhil	Deniz, hava ve kara araçlarının işletilmesi

EK-3: İZMİR VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI, 03.04.2014 TARİH VE 84098128-125[30-2013/2]-159 SAYILI MUKTEZA

"İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; şirketinizin dar mükellef kurum olan İsviçre mukimi... Company (...) ünvanlı armatörlük şirketinin acentesi olduğu, dar mükellef ...'nin Türkiye ile yabancı memleketler arasında uluslararası deniz taşımacılığı yaptığı ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 23'üncü maddesine istinaden kurumlar vergisi ödedikten sonra kalan tutar üzerinden her yıl Mayıs ayında 2009/14593 sayılı BKK gereği, %15 oranında tevkifat yapıldığı ve tüm bu beyanların acente sıfatı ile şirketiniz tarafından yürütüldüğü belirtilerek, İsviçre Hükümeti ile Türkiye Hükümeti arasında imzalanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının 01.01.2013 tarihinde yürürlüğe girmesi nedeniyle, armatör... şirketinin acenteliğiniz vasıtası ile elde ettiği navlun hasılatı üzerinden emsal nispete göre hesaplanan kazancından 2012 yılı için verilen kurumlar vergisi beyannamesinde hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısım üzerinden Mayıs 2013 döneminde verilecek muhtasar beyannamede beyan edilecek tevkifat oranının ne olacağı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

I- *KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN*

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 3'üncü maddesinde, bu Kanunun 1'inci maddesinde sayılı kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanların, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilecekleri hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanunun;

- *23'üncü maddesinin birinci fıkrasında, yabancı ulaştırma kurumlarının vergiye matrah olacak kurum kazancının, hasılata maddede yer alan ortalama emsal oranlarının uygulanması suretiyle hesaplanacağı,*

- *25'inci maddesinin dördüncü fıkrasında, dar mükellef kurumlara ait yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin, kurumun Türkiye'deki işyerinin veya daimî temsilcisinin bulunduğu yerin; Türkiye'de iş*

yeri veya daimî temsilcisi olmadığı takdirde yabancı kuruma kazanç sağlayanların bağlı olduğu yerin vergi dairesine verileceği,

- *26'ncı maddesinin birinci fıkrasında, dar mükellefiyete tâbi olan yabancı kurumların vergiye tâbi kazancının Gelir Vergisi Kanununda yazılı diğer kazanç ve iratlardan (telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddî hakların satışı, devir ve temliki karşılığında alınan bedeller hariç) ibaret bulunması halinde, yabancı kurum veya Türkiye'de adına hareket eden kimsenin, bu kazançları elde edilme tarihinden itibaren onbeş gün içinde Kanunun 27'nci maddesinde belirtilen vergi dairesine beyanname ile bildirmek zorunda olduğu,*

- *28'inci maddesinin birinci fıkrasında, dar mükellefiyete tâbi yabancı kurumların vergisinin, bunlar hesabına Türkiye'deki müdür veya temsilcileri; müdür veya temsilcileri mevcut değil ise kazanç ve iratları yabancı kuruma sağlayanlar adına tarh olunacağı,*

- *30'uncu maddesinin altıncı fıkrasında, 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 (2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına göre %15) oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmıştır.*

Kurumlar Vergisi Kanununda düzenlenen bu özel vergileme rejimi, yabancı ulaştırma kurumlarının sadece Türkiye ile yabancı ülkeler arasında gerçekleştirdikleri taşımacılık faaliyetlerini kapsamaktadır. Faaliyetin Türkiye içinde başlayıp biten bir taşımacılık faaliyeti olması halinde ise genel hükümler uygulanacak olup sadece Türkiye'de vergilendirilecektir.

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 hizmetler anılan bu Kanunun 23 üncü maddesi kapsamında değerlendirilemeyecek olup bu faaliyetlere ait

hasılatın ayrı olarak tespit edilmesi ve genel hükümler çerçevesinde kurumlar vergisine tabi tutulması ve ana merkeze aktarılan tutarlar üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin altıncı fıkrası uyarınca %15 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

II- *ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI YÖNÜNDEN*

Türkiye Cumhuriyeti ile İsviçre Konferedasyonu Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması" 01/01/2013 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 08/02/2012 tarihinde yürürlüğe girmiştir.Söz konusu Anlaşma'nın "Yürürlüğe Girme" başlıklı 27 nci maddesinde;

> *"....2. Anlaşma onay belgeleri teati edildikten sonra yürürlüğe girecek ve Anlaşma hükümleri, Anlaşma'nın yürürlüğe girdiği yılı izleyen Ocak ayının birinci günü veya daha sonra başlayan her vergilendirme yılına ilişkin vergiler için uygulanacaktır." hükmü yer almaktadır. Anlaşma hükümlerinin 01.01.2013 tarihinden itibaren elde edilen gelirler için uygulandığı dikkate alındığında, ... Gemi Acenteliği A.Ş.'nin 2012 yılında elde etmiş olduğu kazançların vergilendirilmesinin iç mevzuat hükümlerimiz çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmektedir.*
>
> *Bilgi edinilmesini rica ederim."*

EK-4:

Örneğin (X) A.Ş., 2012 yılında döviz karşılığı yapılan uluslararası taşımacılık işinden 300.000.000 € hasılat elde etmiştir. Şirketin anılan yılda taşımacılık faaliyeti ile ilgili GVK md. 40/1 kapsamına giren 3.500.000 € gideri bulunmaktadır. Bu giderlerin 2.000.000 €'luk kısmının belgesi temin edilememiştir. Bu durumda ticari kazançtan indirilebilecek götürü gider tutarı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

- Belgelendirilmiş giderler : 1.500.000 €
- Belgelendirilmemiş giderler : 2.000.000 €
- Toplam giderler : 3.500.000 €
- Belgesiz giderlere karşılık olmak üzere indirilebilecek götürü gider tutarı (300.000.000 € x % 0,5 =) : 1.500.000 €
- Kanunen kabul edilmeyen giderler

(2.000.000 € - 1.500.000 €=) : 500.000 €

- Ticari kazançtan indirilecek belgeli giderler ile götürü olarak hesaplanan giderlerin toplamı

(1.500.000 € + 1.500.000 €=): 3.000.000 €

KAYNAKÇA

KİTAP ve MAKALELER

AKÇAOĞLU, Ertuğrul, **"Vergi Anlaşmalarında İşyeri Kavramının Dönüşümü"**, Vergi Hukukuna Genç Yaklaşımlar, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2013, sf. 289-355

AKDOĞAN, Abdurrahman, **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, Ankara 2013

ARIKAN, Naci, **"Deniz Taşıma İşlerinde Daimi Temsilci Vasıtasıyla Kazanç Elde Eden Yabancı Ulaştırma Kurumlarının Vergilendirilmesi"**, Vergi Dünyası, S:183, Kasım 1996, sf. 37-51

ARIKAN, Zeynep, **Türk Vergi Hukukunda Mali İkametgah**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2007

ARKAN, Sabih, **Ticari İşletme Hukuku**, BTHAE, Ankara 2013

AYDIN, Erkan, **"Kurumlar Vergisi Bakımından Yabancı Ulaştırma Kurumlarını Vergilendirme Sorunları"**, Marmara Üniversitesi İ.İ.B. Dergisi, C:XXXVII, S:1, sf. 71-93

BAHAR, Cevdet Okan, **"Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmaları ve Yabancıların Türkiye'de Vergilendirilmesi"**, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2008

BAKMAZ, Zübeyir, **"Yabancı Ulaştırma Kurumlarınca 2008 Yılında Elde Edilen Kazançların Tespit ve Beyanı"**, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi, S:252, Nisan 2009, sf. 82-90

BAŞAK, Levent, **Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlar ve Vergilendirme**, C:1, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2007

BAŞAK, Levent, **"Yabancı Şirketlerin Türkiye'deki İrtibat Büroları Özel Beyanname Verebilir Mi?"**, Vergi Sorunları Dergisi, S:281, Şubat 2012, sf.94-102

BULUTOĞLU, Kenan, **Türk Vergi Sistemi**, Fakülteler Matbaası, 5. Bs., İstanbul 1976

Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2012 (BDK), HUD, İstanbul 2012

ÇAĞA, Tahir; KENDER, Rayegân, **Deniz Ticaret Hukuku II – Navlun Sözleşmeleri**, On İki Levha Yayıncılık, 9. Baskı, İstanbul 2009

ÇAĞAN, Nami, **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul 1982

ÇELİKKAYA, Ali, **"Türk Vergi Hukuku Açısından Navlun Sözleşmelerinin Değerlendirilmesi"**, AÜHFD, C:54, S:1, Ankara 2005, sf. 73-90

ÇETİN, İrfan, **"Yabancı Ulaştırma Kurumlarında Matrah ve Dönem Sonu İşlemler"**, Vergi Dünyası, S:292, Aralık 2005, sf. 195-199

ÇOMAKLI, Şafak Ertan; GÖDEKLİ, Mehmet, **Vergilemede Anayasal Prensipler**, Savaş Yayınları, Erzurum 2011

DEMİR, Şeref, **Uluslararası Taşımacılık/Lojistik KDV İstisnası ve İadesi**, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayınları, İstanbul 2005

DEMİRSOY, Yalçın, **"Dar Mükellef Yabancı Ulaştırma Kurumlarının Vergilendirilmesine Ait Esaslar"**, Vergi Dünyası, S:136, Aralık 1992

DEUTSCH, Robert; ARKWRIGHT, Roisin; CHIEW, Daniela, **Principles and Practice of Double Taxation Agreements: A Question and Answer Approach**, BNA International, London 2008

DOCKRAY, Martin, **Cases and Materials on the Carriage of Goods By Sea,** Cavendish Publishing, Third Edition, London 2004

EKMEKCİ, Esra, **Kurumlar Vergisinde Dar Yükümlülük**, Kazancı Yayınları, İstanbul 1994

GÖKER, Cenker, **Katma Değer Vergisinin Konusu**, Seçkin Yayınları, Ankara 2013

GÖKER, Cenker, **"Vergi Kanunlarında Maliye Bakanlığı'na Verilen 'Usul Ve Esasları' Düzenleme Yetkisinin Yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı Kapsamında Değerlendirilmesi"**, Vergi Sorunları Dergisi, S:299, Ağustos 2013, sf. 60-66

GÜNGÖR, A. Feridun, **"Uluslararası Hukuksal Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi ve Türkiye Uygulaması"**, Vergi Dünyası, S: 190, Haziran 1997

JONES, John F. Avery, **"The Origins of Concepts and Expressions Used in the OECD Model and their Adoption by States"**, Tax Treaty Monitor-Bulletin, IBFD, Amsterdam 2006, sf. 220-254

KANETİ, Selim, **"Anayasa Mahkemesi Kararları'na Göre Yasama Yetkisi ile Yürütmenin Düzenleme Yetkisinin Sınırları"**, Makaleler, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2011, sf. 201-226

KANETİ, Selim, **Vergi Hukuku**, Filiz Kitabevi, İstanbul 1989

KARAKOÇ, Yusuf, **"Götürü Usulde Vergilemenin Sakıncaları"**, Vergi Sorunları Dergisi, S:68, Eylül-Ekim 1993, sf. 72-80

KENDER, Rayegân; ÇETİNGİL, Ergon; YAZICIOĞLU, Emine, **Deniz Ticaret Hukuku Temel Bilgiler**, C:1, 13. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2012

KIZILOT, Şükrü; TAŞ, Metin, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2008

KUMRULU, Ahmet: **"Vergi Hukukunun Birkısım Anayasal Temelleri"**, AHFD, Atatürk'ün Doğumunun 100. Yılına Armağan, Ankara 1981, c. XXXVI, S:1/4, s.147-162

KÜÇÜKTOP, Sema; KÜÇÜKTOP, Muzaffer, **"Deniz Ötesi Taşımacılık Faaliyetinde Bulunan Yabancı Ulaştırma Kurumlarının Taşıma Hasılatlarının Vergilendirilmesi",** Vergi Dünyası, S:179, Temmuz 1996, sf.84-91

MAÇ, Mehmet, "**KDV-5**" (e-kitap), http://www.bdo.com.tr/vergi/kdv.php, (ET: 22.08.2014)

MAÇ, Mehmet, "**Kurumlar Vergisi**" (KVK), 3. Bası, Denet Yayıncılık, İstanbul 1999

McDOWELL, Carl E., GIBBS, Helen M., **Ocean Transportation**, Beard Books, Washington D.C. 1999

NADAROĞLU, Halil, **Kamu Maliyesi Teorisi**, 11. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul 2000

OECD, **"Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Verison)"**, OECD Publishing, Paris 2015

OKTAR, S.Ateş, **Vergi Hukuku**, 10. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul 2014

OLSEN, Knut, **Characterization and Taxation of Cross-Border Pipelines**, IBFD, 2012

ÖCAL, Erdoğan, **"Yabancı Ulaştırma Kurumlarının Vergilendirilmesi"**, Vergi Sorunları Dergisi, S:261, Haziran 2010, sf.18-27

ÖNCEL, Mualla; KUMRULU, Ahmet; ÇAĞAN, Nami, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara 2010

ÖNER, Cihat, **"Dar Mükellefiyette Ticari Kazancın Türkiye'de Elde Edilmiş Sayılmadığı Haller Üzerine"**, AÜHFD, C:63, S:2, Ankara 2014, sf.365-395

ÖRMECİ, Musa, **"Dar Mükellef Yabancı Ulaştırma Kurumlarının Vergilendirilmesi"**, Vergi Dünyası, S:83, Temmuz 1988, sf.3-15

ÖZ, Ersan; ÇAVDAR, Fatih, **"Çifte Vergilendirmenin Önlenmesine Yönelik OECD ve Türkiye Uygulamaları"** Vergi Dünyası, S:371, Temmuz 2012, sf.51-66

POROY, Reha; YASAMAN, Hamdi, **Ticari İşletme Hukuku**, Vedat Kitapçılık, İstanbul 2012

SABAN, Nihal, **Vergi Hukuku**, Beta Yayınları, Ankara 2009

SCHMÖLDERS, Günter, **Genel Vergi Teorisi**, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Enstitüsü Yayını, İstanbul 1976

STIGLITZ, Joseph E., **Globalization and its Discontents**, W.W. Norton & Company, New York 2002

TEKİL, Fahiman, **Deniz Hukuku**, 6. Bası, İstanbul 2001

TOPRAK, Mehmet, **"Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları"**, Maliye ve Sigorta Yorumları, Sayı: 426, Ekim 2004

TUNCER, Selahattin; **"Vergi Hukuku Açısından İşyeri"**, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, S:34 Prof. Dr. Memduh YAŞA'ya Armağan, İÜ Basımevi, İstanbul 1991 (İşyeri) sf.192-208

TUNCER, Selahattin, **"Vergi Hukuku Açısından Medeni İkametgâh ve Mali İkametgâh"**, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, S:33 Prof. M. Orhan DİKMEN'e Armağan, İÜ Basımevi, İstanbul 1990 sf. 53-68

TÜRK, İsmail, **Kamu Maliyesi**, Turhan Kitabevi, Ankara 2011

UZELTÜRK, Hakan, **"Taxation of International Transportation Companies Income in Turkey"**, European Taxation, Vol.41, No.2, February 2001

ÜSTÜNER, Cem, **Sektörün Uluslararası Rekabet Gücüne Etkisi Bağlamında Deniz Ticaretinin Vergilendirilmesi**, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2009

VURAL, Mahmut, **Uygulayıcılar İçin KDV**, C:1, TÜRMOB Yaıyınları, Ankara 2011

YALTI SOYDAN, Billur, **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, Beta Yayınları, İstanbul 1995

YILMAZ, Ejder, **Hukuk Sözlüğü**, Yetkin Yayınları, Ankara 2006

YILMAZ, Güneş: **"Verginin Yasallığı İlkesi ve Bir Anayasa Mahkemesi Kararı Çerçevesinde Değerlendirilmesi"**, Vergi Sorunları Dergisi, S:177, Haziran 2003, sf.194-206

YILDIRIM, Haşmet, **"5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre Yabancı Ulaştırma Kurumlarında Kurum Kazancı"**, Vergi Dünyası, S:333, Mayıs 2009, sf.170-176

YILDIZ, Habib, **Küreselleşmenin Vergileme Üzerine Etkileri ve Türkiye Üzerine Bir Değerlendirme**, Seçkin Yayınevi, Ankara 2005

2. MAHKEME KARARLARI

Anayasa Mahkemesi Kararı, E.1986/5 K.1987/7
Danıştay 3. Daire Kararı E.1986/1313 K.1986/621
Danıştay 3. Daire Kararı E.2001/2606 K.2003/4436
Danıştay 4. Daire Kararı E.1960/1969 K.1961/1961
Danıştay 4. Daire Kararı E.1961/4533 K.1964/4306
Danıştay 4. Daire Kararı E.1964/426 K.1968/6288
Danıştay 4. Daire Kararı E.1968/4348 K.1970/5150
Danıştay 4. Daire Kararı E.1972/4010 K.1973/2877
Danıştay 4. Daire Kararı E.1974/48 K.1976/2081
Danıştay 4. Daire Kararı E.1975/1526 K.1976/101
Danıştay 4. Daire Kararı E.1975/2413 K.1976/2264
Danıştay 4. Daire Kararı E.1975/2799 K. 1977/728
Danıştay 4. Daire Kararı E.1982/323 K.1982/623
Danıştay 4. Daire Kararı E.1982/4065 K.1984/1934
Danıştay 4. Daire Kararı E.1982/9909 K.1986/705
Danıştay 4. Daire Kararı E.1984/821 K.1985/887
Danıştay 4. Daire Kararı E.1984/2880 K.1985/3724
Danıştay 4. Daire Kararı E.1986/1856 K.1988/789
Danıştay 4. Daire Kararı E.1988/4920 K.1989/1099
Danıştay 4. Daire Kararı E.1999/1433 K.2000/699

Danıştay 4. Daire Kararı E.2001/4445 K.2002/3521
Danıştay 4. Daire Kararı E.2006/4378 K.2008/3418
Danıştay 4. Daire Kararı E.2007/3450 K.2007/3397
Danıştay 4. Daire Kararı E.2007/3451 K.2007/3402
Danıştay 4. Daire Kararı E.2007/3452 K.2007/3400
Danıştay 4. Daire Kararı E.2007/3453 K.2007/3398
Danıştay 4. Daire Kararı E.2007/3454 K.2007/3401
Danıştay 4. Daire Kararı E.2007/3455 K.2007/3399
Danıştay 4. Daire Kararı E.2008/3798 K.2010/1150
Danıştay 4. Daire Kararı E.2008/7924 K.2010/2782
Danıştay 4. Daire Kararı E.2009/4937 K.2010/3686
Danıştay 4. Daire Kararı E.2009/6552 K.2010/2783
Danıştay 9. Daire Kararı, E.2001/1343, K.2002/4324
Danıştay 9. Daire Kararı, E.2001/2718, K. 2004/1207
Danıştay 13.Daire Kararı E.1981/387 K.1981/1202

3. ÖZELGELER

Maliye Bakanlığı, 27.01.1982 tarih ve 22138-482 sayılı mukteza
Maliye Bakanlığı, 11.04.1986 tarih ve 22114-303/23847 sayılı mukteza
Maliye Bakanlığı, 29.05.1986 tarih ve 22144-425 sayılı mukteza
Maliye Bakanlığı, 10.03.1999 tarih ve B.07.0.GEL.0.49/4917-11/009419 sayılı mukteza
Gelirler Genel Müdürlüğü 19.09.1990 tarih ve 80813 sayılı mukteza
İstanbul Defterdarlığı, 05.10.1987 tarih ve 43027 sayılı mukteza
İstanbul Defterdarlığı, 02.06.1992 tarih ve KVK-11012-1383-10871 sayılı mukteza
İstanbul Defterdarlığı, 21.02.1994 tarih ve KVK-11/12-1924-2652 sayılı mukteza
İstanbul Defterdarlığı, 16.05.1995 tarih ve VUK-230/5-2628-3245 sayılı mukteza

İstanbul Defterdarlığı 11.12.1995 tarih ve B.07.4.DEF.0.34.11.KVK.13-5882 sayılı mukteza

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı, 03.04.2014 tarih ve 84098128-125[30-2013/2]-159 sayılı mukteza