

Uluslararası deniz taşımacılığı faaliyetinden bağımsız olarak sunulabilen hizmetlerden elde edilen kazançların vergisel boyutu

Belge türü	Özelge
Kanun	KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU
Özelge no	B.07.1.GİB.4.34.17.01-010.01-9454
Tarih	04.02.2016

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Katma Değer Vergisi Grup Müdürlüğü)

Sayı : 39044742-010.01-9454

04/02/2016

Konu : Uluslararası deniz taşımacılığı faaliyetinden bağımsız olarak sunulabilen hizmetlerden elde edilen kazançların vergisel boyutu

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda;

- Fransa'da mukim ve uluslararası deniz taşımacılığı ile iştigal eden armatör firmanın (Ana Şirket) Türkiye acentesi olduğunuzu,

- Müşteriler (yükleyici veya alıcı) nezdinde Ana Şirket adına ve hesabına iş gördüğünüzü ve bu işlemlerle ilgili Ana Şirketten komisyon geliri elde ettiğinizi,

- Ayrıca müşterilere sunulan bazı lokal hizmetlere ilişkin yapılan ikincil faturalandırma işleminden doğan bedellerin de Şirketiniz tarafından tahsil edildiğini,

- Limanda yükleme ve boşaltma, konteyner boşaltılması, doldurulması, konteynerlerin geçici gümrükleme işlemleri, konteynerlerin limandan çıkarılması, ilgili belgelerin hazırlanması gibi lokal hizmetlerden doğan giderlerin müşteriye aksettirilen masrafları oluşturduğunu

belirterek, müşteriye fatura edilen ve uluslararası deniz taşımacılığı dışındaki limanlarda lokal hizmetlerden doğan kazançların Türkiye'de elde edilen hasılatın tespitine dahil edilip edilmeyeceği ve Ana Şirketin uluslararası taşımacılık faaliyeti ile liman hizmetlerinde yüklendiği KDV'yi iade alma hakkına sahip olup olmadığı hususundaki Başkanlığımız görüşleri sorulmaktadır.

KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinde, bu Kanunun birinci 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 22 nci maddesinin ikinci fıkrasında, dar mükellefiyete tabi kurumların ticari veya zirai kazançlar dışında kalan kazanç ve iratları hakkında, Gelir Vergisi Kanununun bu kazanç ve iratların tespitine ilişkin hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Buna bağlı olarak dar mükellefiyete tabi olan yabancı ulaştırma kurumlarının vergiye tabi matrah olacak kurum kazancının belirlenmesi Kurumlar Vergisi Kanununun 23 üncü maddesi çerçevesinde hesaplanmaktadır. Söz konusu maddede;

"(1) Yabancı ulaştırma kurumlarının vergiye matrah olacak kurum kazancı, hasılatı ortalama emsal oranlarının uygulanması suretiyle hesaplanır.

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

Kara taşımacılığında % 12,

Deniz taşımacılığında % 15,

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:

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

c) Türkiye dışındaki taşımacılık faaliyeti için diğeri kurumlar hesabına Türkiye'de sattıkları yolcu ve bagaj biletleri ile Türkiye'de yaptıkları navlun sözleşmeleri dolayısıyla kendilerine verilen komisyonlar ve ücretler."

hükmüne yer verilmektedir.

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

Dolayısıyla, yabancı deniz ulaştırma kurumları tarafından deniz taşımacılığına ilişkin olarak Türkiye içinde gerek yükleme limanına kadar sunulan taşıma hizmeti gerekse söz konusu deniz taşıma işinden bağımsız olarak sunulabilen yükleme, boşaltma, geçici gümrükleme işlemleri ve ilgili belgelerin hazırlanması gibi hizmetler Kanunun 23 üncü maddesi kapsamında değerlendirilemeyecek olup bu faaliyetlere ait hasılatın ayrı olarak tespit edilmesi ve genel hükümler çerçevesinde Türkiye'de kurumlar vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMASI YÖNÜNDEN:

Hükümleri 01.01.1990 tarihinden itibaren uygulanmakta olan "Türkiye Cumhuriyeti ile Fransa Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması"nın "Genel Tanımlar" başlıklı 3 üncü maddesinde;

"1. Bu Anlaşmanın amaçları yönünden, metin aksini öngörmedikçe:

1. j) "Uluslararası trafik" terimi, bir Türk veya Fransız teşebbüsü tarafından gemi, uçak veya kara nakil vasıtası işletilerek yapılan taşımacılığı ifade eder. Şu kadar ki, yalnızca Türkiye'nin veya Fransa'nın sınırları içinde gerçekleştirilen gemi, uçak veya kara nakil vasıtası işletmeciliği bu kapsama dahil değildir.

Anlaşmanın "Gemicilik, Hava ve Kara Taşımacılığı" başlıklı 8 inci maddesinde;

"1. Akit Devletlerden birinin bir teşebbüsünün uluslararası trafikte gemi, uçak veya kara nakil vasıtası işletmeciliğinden elde ettiği kazanç, yalnızca bu Devlette vergilendirilebilecektir.

1 inci fıkra hükümleri, aynı zamanda bir ortaklığa, bir bağlı işletmeye veya uluslararası işletilen bir acenteye iştirak dolayısıyla elde edilen kazançlara da uygulanacaktır." hükmü yer almaktadır.

Buna göre, Fransa mukimi deniz taşımacılık teşebbüslerince uluslararası trafikte gerçekleştirilen deniz taşımacılığı faaliyetlerinden doğan kazançlar üzerinde Türkiye'nin vergileme hakkı bulunmamakta olup vergileme hakkı Fransa'ya aittir.

Ancak, 8 inci madde kapsamına yalnızca deniz taşımacılığından elde edilen kazançlar girmekte olup Türkiye içinde gerek yükleme limanına kadar ifa edilen taşıma hizmeti, gerekse söz konusu taşıma işinden bağımsız olarak sunulabilen limanda yükleme ve boşaltma, konteyner boşaltılması, doldurulması, konteynerlerin geçici gümrükleme işlemleri, konteynerlerin limandan çıkarılması, ilgili belgelerin hazırlanması gibi lokal hizmetler girmemektedir. Bu hizmetlere ilişkin hasılatın ise, Anlaşmanın ilgili maddeleri dikkate alınarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre, Fransa'da mukim ve uluslararası deniz taşımacılığı ile iştigal eden Ana Şirket konumundaki armatör firmanın (...) Türkiye acentesi olan Şirketiniz tarafından limanda verilen bahse konu lokal hizmetlerden doğan kazançların kurum kazancına dahil edilerek vergilendirilmesi gerekmektedir.

KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun,

-1/1 inci maddesinde, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu,

-13/b maddesinde, deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetlerin KDV'den istisna olduğu,

-14/1 inci maddesinde; transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık işlerinde, Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek taşıma işlerinin vergiden istisna olduğu,

-14/2 inci maddesinde, maddenin birinci bendi ile hüküm altına alınan istisnanın, ikametgâhı, kanunî merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan mükelleflere, ilgili ülkeler itibarıyla karşılıklı olmak şartıyla tanınacağı,

-17/4-o maddesinde de, gümrük antrepoları ve geçici depolama yerleri ile gümrük hizmetlerinin verildiği gümrüklü sahalarda ithalat ve ihracat işlemine konu mallar ile transit rejim kapsamında işlem gören mallar için verilen ardiye depolama ve terminal hizmetlerinin KDV den istisna olduğu,

hükme bağlanmıştır.

Deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetlere uygulanan istisna hakkında KDV Genel Uygulama Tebliğinin (II/B-2) bölümünde;

-Bu hükme göre istisnanın uygulanması için hizmetin, liman ve hava meydanlarında, deniz ve hava taşıma araçları için yapılması gerektiği,

-Dolayısıyla liman ve hava meydanlarında yapılmayan hizmetler deniz ve hava taşıma araçları için yapılsa bile istisnaya tabi olmazken; liman ve hava meydanlarında yapılmakla birlikte deniz ve hava taşıma araçları için yapılmayan hizmetlere de istisna uygulanmasının mümkün olmadığı,

-İstisna kapsamına, liman ve hava meydanlarında yük ve yolcuya verilen tahmil, tahliye ve benzeri hizmetler de dâhil olmak üzere, deniz ve hava taşıma araçları için yapılan seyrüsefere ilişkin her türlü hizmetin girdiği,

-İstisna kapsamındaki liman ve hava meydanlarının sınırları, alanları İdare tarafından belirlenmiş ve liman veya hava meydanı olarak tanımlanmış yerler olması gerektiği,

-Bu kapsamda liman, sınırları İdare tarafından belirlenen, gemilerin güvence içinde yük ve yolcu alıp verebilecekleri veya yatabilecekleri, barınabilecekleri, rıhtım, iskele, şamandıra demir yerleri ve

yaklaşma alanları ile kapalı ve açık depolama alanlarını, atık alım tesislerini, idari ve hizmet amacıyla kullanılan bina ve yapıları veya bunların bazı kısımları ve bu bölümlerin hepsine girişin kontrollü olduğu yerleri, diğer tüm yapıları, kullanımlı veya boş sahaları içine alan bölümleri içeren doğal ya da yapay deniz yerlerini ifade ettiği,

belirtilmiştir.

İstisna uygulaması ile ilgili açıklamaların yer aldığı 60 No.lu KDV Sirkülerinin (3.2.2) bölümünde; istisna kapsamına liman ve hava meydanlarında deniz ve hava taşıma araçlarına verilen hizmetlerin girdiği, bu kapsamda, hava ve deniz taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında verilen pilotaj, römorkaj, palamar, uçak ve gemilerin parkı gibi hizmetlerin KDV den istisna olduğu, liman ve hava meydanlarında deniz ve hava taşıma araçlarının seyrüseferine ilişkin olarak araçların yük ve yolcusuna verilen tahmil, tahliye ve benzeri hizmetlerin de istisna kapsamına girdiği, bu hizmetlerin gemi ve yük sahibi firmaların acentelerine yapılması, liman ve hava meydanı işletmeleri dışında diğer gerçek ve tüzel kişiler tarafından yapılmasının istisna uygulamasını etkilemediği, ancak Kanunun 13/b maddesindeki istisna uygulamasının tek safhalı olması nedeniyle, gemiye veya acentesine doğrudan verilen hizmetlerin istisna kapsamında değerlendirilebileceği, alt yükleniciler tarafından verilen hizmetlerin ise istisna kapsamında mütalaa edilmeyeceği açıklanmıştır.

Diğer taraftan, aynı Sirkülerin (3.2.2.1) bölümünde KDV Kanununun 13/b maddesindeki istisna kapsamına giren hizmetler, (3.2.2.2) bölümünde de istisna kapsamına girmeyip vergiye tabi olan hizmetler belirlenmiştir.

Öte yandan, uluslararası taşımacılık istisnasına yönelik açıklamaların yer aldığı KDV Genel Uygulama Tebliğinin;

-(II/C-1.) bölümünde; "Kanunun (14/2) maddesi uyarınca söz konusu istisna, ikametgâhı, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan mükelleflere, bir diğer ifade ile Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre dar mükellefiyete tabi gerçek ve tüzel kişilere karşılıklı olmak şartıyla uygulanır."

-(II/C-1.1) bölümünde ise; "3065 sayılı Kanunun (14/1) inci maddesinde Bakanlar Kuruluna verilen yetkiye dayanılarak yayımlanan 84/8889 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında deniz, hava, karayolu ve demiryolu ile yapılan yük ve yolcu taşıma işlemleri KDV'den istisna edilmiştir

İstisna kapsamına;

- 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.

İstisna kapsamına giren taşıma faaliyetlerinin tamamının veya bir kısmının başka taşımacılara yaptırılması halinde, gerek taşıma işini yaptıran firmaya karşı muhatap olarak işi yüklenen organizatör firmanın, gerekse ikinci derece yüklenici olarak fiili nakliyeyi gerçekleştiren firmanın bu faaliyetleri istisna kapsamına girdiğinden, her iki faaliyet için de vergi hesaplanmaz. Ancak ikinci derece yüklenicinin taşıma faaliyetinin Türkiye içinde başlayıp bitmesi halinde, bu işler KDV'ye tabidir."

açıklaması yer almaktadır.

Buna göre;

-Deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında verilen ve KDV Genel Uygulama Tebliğinin (II/B-2.1.) bölümünde belirtilen nitelikteki hizmetler, 3065 sayılı Kanunun (13/b) maddesi kapsamında KDV'den istisnadır.

-3065 sayılı Kanunun (13/b) maddesindeki istisna kapsamına girmeyen ve gümrük antrepoları ve geçici depolama yerleri ile gümrüklü sahalarda verilen ardiye, depolama ve terminal hizmetleri ise Kanunun (17/4-o) maddesine göre KDV'den istisnadır.

-Liman ve hava meydanlarında verilen hizmetin; 3065 sayılı Kanunun hem (13/b) hem de (17/4-o) maddesi kapsamında istisna olması halinde, bu hizmete ilişkin olarak Kanunun (13/b) maddesine göre işlem yapılır.

-Liman ve hava meydanlarında verilen ve 3065 sayılı Kanunda yer alan herhangi bir istisna hükmü kapsamına girmeyen hizmetler genel esaslara göre KDV'ye tabidir.

-Liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetler Kanunun 13/b maddesi, KDV Genel Uygulama Tebliği ve 60 No.lu KDV Sirkülerinin ilgili bölümlerindeki açıklamalar çerçevesinde KDV'den istisna olduğundan, bu hizmetlerin alımında KDV ödenmemesi gerekmektedir. Söz konusu hizmet alımları nedeniyle yüklenilen bir KDV bulunmadığından bu kapsamda iade talep edilebilecek bir tutar da bulunmamaktadır.

-İkametgâhı, kanunî merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan mükelleflere diğer bir ifade ile Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre dar mükellefiyete tabi gerçek ve tüzel kişilere uluslararası taşımacılık istisnası karşılıklılık şartıyla uygulanmaktadır. Bu doğrultuda Fransa ile karşılıklılığın sağlanması gerekmekte olup, Türkiye'de dar mükellefiyetinin bulunması, uluslararası taşımacılık faaliyeti kapsamında yapılan taşıma işlerinin verilen KDV beyannamesinde uluslararası taşımacılık istisnası olarak beyan edilmiş olması halinde uluslararası taşımacılığa ilişkin yüklenilen KDV, KDV Genel Uygulama Tebliğinde belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde Ana Şirkete iade edilebilecektir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.