

TUGS KAPSAMINDAKİ İŞLETMELERDE VERGİ İSTİSNALARI VE MUHASEBE DÜZENİ

Doç.Dr.Gürbüz GÖKÇEN

Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F.İşletme Bölümü
Muhasebe Finansman Anabilim Dalı Öğretim Üyesi

1.GİRİŞ:

Türk Uluslar arası Gemi Sicili 16.12.1999 tarih ve 4490 no.lu kanun ile kabul edilmiş ,21.12.1999 gün ve 23913 sayılı T.C.Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.Bu kanun’un amacı ,oluşturulan Türk Uluslar arası Gemi Sicili’ne tescil edilen gemiler ile turizm şirketi envanterlerinde kayıtlı ticari yatların temin ve işletilmesinde kolaylık sağlamak suretiyle Türk denizciliğinin geliştirilmesini hızlandırmak ve ekonomiye katkısını arttırmaktır.Bu amacı gerçekleştirebilmek için yapılan düzenlemeler içerisinde, bu kanun kapsamında Türk Uluslar arası Gemi Sicili’ne gemilerini tescil ettirecek işletmelere mali kolaylıklar sağlayan mali hükümler yer almaktadır.

2.MALİ HÜKÜMLER:

4490 no.lu kanun’un 12.maddesinde yer alan mali hükümler aşağıda özetlenmiştir:

- Bu kanun uyarınca oluşturulan Türk Uluslar arası Gemi Sicili’ne kayıtlı gemilerin işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar ,gelir ve kurumlar vergileriyle fonlardan istisnadır.
- Türk Uluslar arası Gemi Sicili’ne kaydedilecek gemilere ve yatlara ilişkin alım,satım,ipotek ,tescil,kredi ve navlun mukaveleleri;damga vergisine,harçlara,banka ve sigorta muameleleri vergisine ve fonlara tabi tutulmazlar.
- Türk Uluslar arası Gemi Sicili’ne kaydedilecek her bir gemi için 10.000 ABD Doları karşılığında Türk parasına ilave olarak,her bir net ton için 1 ABD Doları karşılığı Türk Lirası kayıt harcı alınır.
- Gemilerden Türk Uluslar arası Gemi Sicili’ne kayıtlı olduğu her takvim yılı için bir net ton başına 1 ABD Doları karşılığı Türk Lirası yıllık tonaj harcı alınır.
- Türk Uluslar arası Gemi Sicili’ne kayıtlı gemi ve yat doğrudan veya çift(dual)klas olarak Türk Loydu’na kayıtlı ise kayıt ve yıllık tonaj harçlarında %50 indirim yapılır.
- Türk Uluslar arası Gemi Sicilinde kayıtlı gemilerde çalışan personele ödenen ücretler gelir vergisi ve fonlardan müstesnadır.

Vergi istisnalarının uygulamasına yönelik 03.11.2000 tarihli 24219 sayılı T.C.Resmi Gazete’de yayımlanan 69 Seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nde açıklamalar yapılmıştır.Tebliğe yer alan açıklamaların özeti aşağıdadır:

4490 sayılı Kanunla oluşturulan Türk Uluslar arası Gemi Sicili’ne kayıtlı gemilerin işletilmesinden elde edilen kazançlar;

- Faaliyetin gelir vergisi mükelleflerince (dar mükellefler dahil) yapılırsa halinde gelir vergisine,
- Faaliyetin kurumlar vergisi mükelleflerince (dar mükellefler dahil) yapılırsa halinde kurumlar vergisine,
- Türk Uluslar arası Gemi Sicili’ne kayıtlı gemilerin devrinden elde edilecek kazançlar gelir ve kurumlar vergisine tabi olmayacaktır.

Gelir ve Kurumlar vergisinden istisna edilen bu kazançlar Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinin 6 no.lu bendinin (b) alt bendine göre tevkifata da tabi tutulmayacaktır.

- 4490 sayılı kanunda belirtildiği üzere, Türk Uluslar arası Gemi Sicilinde kayıtlı gemilerde çalışan personele ödenen ücretler gelir vergisi ve fonlardan müstesnadır.Bu hükme göre,münhasıran 4490 sayılı kanunla oluşturulan Türk Uluslar arası Gemi Siciline kayıtlı gemilerde çalışan gemi adamlarına ödenen ücretler gelir vergisi ve fonlardan müstesna olacaktır.Gemi işletmeciliği yapan firmanın gemide çalışan personeli dışındaki personeline ödenen ücretler bu istisnadan yararlanamayacaktır.

3.İSTİSNA KAZANCIN TESPİTİ VE SORUNLAR:

Mali hükümler bölümünde açıklandığı üzere Türk Uluslar arası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar,gelir ve kurumlar vergileriyle fonlardan istisnadır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 8.maddesine göre; "Kurumların,kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin ödemelerin kurum kazancından gider olarak indirilmesi kabul edilmez." Buna göre;Türk Uluslar arası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden elde edilen kazançlar kurumlar vergisi istisnasına tabi olduğu için bu kazançların elde edilmesi sırasında katlanılan giderler de kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak kabul edilmeyecektir.

Gemi işletmeciliği kazançlarının nelerden oluştuğunun tespit edilmesi ve bu kazançlara ilişkin giderlerin belirlenmesi gerekmektedir.Gemi işletmeciliği faaliyeti ile iştigal eden firmaların elde edebileceği gelirler ve katlanacağı giderlerden bazıları aşağıda verilmiştir.

- TUGS'a Kayıtlı Gemilerin Yurtiçi ve Yurtdışı Hizmet Satış Gelirleri ✓
- Mevduat Faiz Gelirleri ✓
- Repo Gelirleri ✓
- Kur Farkı Gelirleri ✓
- TUGS'a Kayıtlı Gemilerin Hizmet Satış Maliyeti ✓
- Genel Yönetim Giderleri ✓
- Kur Farkı Giderleri ✓
- Kredi Faiz Giderleri ✓

Örneklerini verdiğimiz gelir ve giderler içerisinde açıkça görülebilen TUGS'a Kayıtlı Gemilerin Yurtiçi ve Yurtdışı Hizmet Satış Gelirleri ile TUGS'a Kayıtlı Gemilerin Hizmet Satış Maliyeti arasındaki olumlu fark Kurumlar vergisinden istisna kazancı oluşturması gerekir.Hizmet satış maliyeti de TUGS'a kayıtlı geminin yakıt,personel,kumanya,bakım onarım,liman giderleri,amortisman giderleri gibi unsurlardan oluşması gerekir.Ancak,firmanın satışını yapmış olduğu hizmet bedelinin nakit olarak tahsil edilip,banka hesabında Türk Lirası veya döviz cinsinden muhafaza edilmesi sırasında elde edilen mevduat faiz gelirleri,kur farkı gelirleri,repo gelirleri istisna kazancın dışında tutulmaktadır.Uluslar arası taşımacılık yapan bir işletmenin faaliyetini sürdürebilmesi için nakit paraya ve özellikle döviz cinsinden nakit paraya ihtiyacı olmaktadır.Bu durumda firmanın nakit para tutmuş olmasından dolayı vergisel açıdan dezavantaja uğraması sözkonusudur. İşletmeler ellerindeki bu fonların istisnaya tabi kazancın uzantısı olarak değerlendirilmemesi sebebiyle sıkıntıya düşmektedirler. TUGS kapsamındaki hizmet satış bedelinin peşin tahsil edilmemesi durumunda alacak tahsil edilinceye kadar hesaplanan kur farkları hizmet satış gelirin bir uzantısı olarak istisna kazancın içinde değerlendirilirken (MSUGTebliğinde 601 Yurtdışı Satışlar Hesabının açıklamasında **Yurtdışında satılan mal ve hizmetler karşılığında alınan ya da alınacak olan toplam değerlerin izlendiği hesaptır** cümlesi yer almaktadır.)peşin alınan hizmet satış bedelinin banka hesaplarında muhafaza edilmesi sırasında oluşan faiz gelirleri ve kur farkı gelirlerinin de istisna kazancın uzantısı olarak kabul edilmesi, ayrıca kurumlar vergisine tabi tutulmaması gerekir.

Giderleri incelediğimizde,Genel Yönetim Giderlerinin tanımını ele almak gerekir.MUGT'de Genel Yönetim Giderleri şöyle tanımlanmıştır:**Bir işletmenin yönetim fonksiyonları,işletme politikasının tayini,organizasyon ve kadro kuruluşu,büro hizmetleri,kamu ilişkileri,güvenlik,hukuk işleri,personel işleri,kredi ve tahsilatı da kapsayan muhasebe ve mali işler servislerinin giderleri bu hesaba borç kaydedilir.** Dolayısıyla bu hesapta biriktirilen giderler hizmet satış maliyeti ile ilişkilendirilmeksizin doğrudan doğruya sonuç hesaplarına aktarılır. Genel Yönetim Giderleri TUGS kapsamındaki gemi işletmeciliği faaliyetinden ayrı düşünülerek tamamı kurumlar vergisi matrahından indirilebilir gider olarak kabul edilmelidir.

Yurtdışı satıcılara olan borçlardan kaynaklanan kur farkı giderleri,TUGS kapsamındaki gemi işletmeciliği kazancının sağlanabilmesi için yapılan gider olarak değerlendirilip, kurumlar vergisi matrahından indirilememektedir.O halde yurtdışı alacaklardan oluşacak kur farkı gelirlerinin de istisna kazanç olarak kabul edilmesi gerekecektir.

Kredi faiz giderleri ya yurtdışı borçları karşılayabilmek için (gemi alımı gibi)ya da işletme sermayesi için alınan banka kredilerinden kaynaklanmaktadır. Gemi alımı yapılmış ise,kredi faiz giderleri aktifleştirme dönemi sonuna kadar maliyete katılırken ,istisna kazancın tespitinde kurumlar vergisinden indirilememektedir. Aktifleştirilme döneminden sonra ortaya çıkacak olan kredi faizleri dönem gideri olarak ele alındığında kurumlar vergisi matrahından indirilebilecek midir?TUGS kapsamındaki işletmecilik faaliyeti ile ilgili olduğu için hayır. Bunun karşılığında işletmelerin kredi geri ödemeleri için banka hesaplarında Türk Lirası veya döviz cinsinden para biriktirerek muhafaza etmeleri sonucunda ortaya çıkan gelirlerin de istisna kapsamındaki kazanç olarak kabul edilmesi gerekir.

4.MUHASEBE DÜZENİ VE ÖNERİ:

TUGS kapsamında gemi işletmeciliği yapan işletmelerde Tekdüzen Hesap Planına uygun kullanılması gereken muhasebe hesapları aşağıdadır.(İstisnaya tabi kazançlar ile istisna dışı kazançları ayrı olarak izleyebilmek için aşağıda önerilen yardımcı hesaplar açılabilir.)

- 600 YURTIÇİ SATIŞLAR HESABI
 - 600.00 TUGS Kapsamındaki Satışlar
 - 600.01 Diğer Satışlar
- 601 YURTDIŞI SATIŞLAR
 - 601.00 TUGS Kapsamındaki Satışlar
 - 601.01 Diğer Satışlar
- 622 SATILAN HİZMET MALİYETİ
 - 622.00 TUGS Kapsamındaki Hizmet Maliyeti
 - 622.01 Diğer Hizmet Maliyeti
- 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ
 - 740.00 TUGS Kapsamındaki Hizmet Maliyeti
 - 740.01 Diğer Hizmet Maliyeti

İşletmenin, gelir tablosu hesap sınıfı içerisinde yer alan diğer gelir ve giderlere ilişkin açılacak hesaplarda yukarıdaki ayrımı takip edebilmek imkanı yoktur. Diğer gelirlerin hangi ölçülerde istisna kazanca dahil edileceği, Giderlerin ne kadarının kurumlar vergisinden indirilebileceği belirsizdir.

TUGS Kapsamında gemi işleten işletmeler için önerim;TUGS'a tescili yapılmış her gemiyi ayrı bir işletme olarak kabul edip,her gemi için ayrı defter tutmalarıdır. Bu ayrı defterlere her geminin hizmet satış gelirleri ve hizmet maliyetleri işlenmeli,her geminin borç ve alacakları ve bunlardan oluşan gelir ve giderleri ayrı olarak takip edilmeli,genel yönetim ,pazarlama ve finansman fonksiyonları işletme merkezinde ayrı olarak kayıtlara alınmalı ve tutarlar gemilerin dönem içindeki satış hasılatları ile orantılı olarak gemilere pay edilmeli ve her gemi için oluşacak ticari kar ve zararı hesapladıktan sonra istisna kazancın tespiti(yazımızın 3.bölümündeki konular dikkate alınarak) yapılmalıdır.

5.YARARLANILAN KAYNAKLAR:

- Şeref Demir,"Türk Uluslar arası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin Vergileme Usulleri",Yaklaşım Dergisi,Yıl 9,Sayı 100,Nisan 2001.
- Levent Gençyürek,"Türk Uluslar arası Gemi Sicili ve Sağlanan Mali Kolaylıklar",Yaklaşım Dergisi,Yıl 10,Sayı 111,Mart 2002.
- Kamil Kalyon,A.Ersin Erdem,"4490 Sayılı Türk Uluslar arası Gemi Sicili Kanunu ve Getirdiği Vergi İstisnaları",Mükellefin Dergisi,Sayı 86,Şubat 2000.
- A.Bumin Doğrusöz,"Uluslar arası Gemi Siciline Kayıtlı Gemiler ve Maliye Bakanlığının Yorumu",Dünya Gazetesi,9 Kasım 2000.
- Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

- Vergi Usul Kanunu
- Kurumlar Vergisi Kanunu
- 4490 Sayılı Türk Uluslar arası Gemi Sicili Kanunu ile 491 Sayılı Kanun Hükmünde Karamamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun.
- 69 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
- Türk Uluslar arası Gemi Sicili Yönetmeliği,23.06.2000 tarih ve 24088 sayılı T.C.Resmi Gazete.