

**T.C.**  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**  
**İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI**  
**Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü**

Sayı : 62030549-125[6-2015/225]-69775

10.03.2017

Konu : TUGS 'ye Kayıtlı Geminin Kiralanmasında  
Elde Edilen Kazancın Vergilendirilmesi

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, şirketinizce ulusal ve uluslararası navlun taşımacılığı yapıldığı, Türk Uluslararası Gemi Sicili (TUGS)'ne kayıtlı yeni alınan bir geminin ulusal ve uluslararası navlun taşımacılığı yapan bir denizcilik şirketine bareboat charter (çıplak gemi) sözleşmesi yaparak belli bir süre için kendi şirketleri namına navlun taşıması için kiralanmak istendiği, geminin kaptan ve tayfalarını bu şirketin tayin edip, istediği yerlere navlun taşıyabileceğini ve bu gemi için şirketinize her ay belirli bir miktar ödeme yapılacağı ve sözleşmedeki miktar kadar fatura kesileceği belirtilerek, uygulanacak katma değer vergisi (KDV) oranı ve kurumlar vergisi istisnası hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

### **1-KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN**

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "*Safi kurum kazancı*" başlıklı 6 ncı maddesinde; kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 38 inci maddesinde ise bilanço esasına göre ticari kazancın, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark olduğu; bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce işletmeye ilave olunan değerlerin bu farktan indirileceği, işletmeden çekilen değerlerin ise farka ilave olunacağı; ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu Kanunun 40 ve 41 inci maddeleri hükümlerine uyulacağı hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan, 4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanununun 2 nci maddesinde, bu Kanunda geçen gemi kavramının kabotaj ve/veya kabotaj harici sularda ticari amaçla kullanılan her türlü yük, yolcu ve açık deniz balıkçı gemileri ile özel maksatlı ve özel yapılı gemilerini ifade ettiği; 12 nci maddesinde ise bu Kanun uyarınca oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançların, gelir ve kurumlar vergileriyle fonlardan istisna olduğu hüküm altına alınmıştır.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin Türk uluslararası gemi siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden ve devrinden elde edilecek kazançlara ilişkin istisna ile ilgili açıklamaların yer aldığı (5.12.1.) bölümünün "5.12.1.6. Time-charter işletmeciliği" başlıklı alt bölümünde;

*"Deniz taşımacılığında, zamana veya yüke bağlı olarak geminin tamamını veya bir kısmını taşıtana tahsis etmek suretiyle yük ve eşya taşıma taahhüt sözleşmeleri kapsamında yapılan "Time-Charter İşletmeciliği" gemi işletmeciliği faaliyeti kapsamında değerlendirileceğinden, söz konusu faaliyetlerden elde edilen kazançların kurumlar vergisinden istisna edilmesi gerekmektedir.*

*Ancak, uluslararası gemi siciline kayıtlı gemilerin zamana ve yüke bağlı olmaksızın doğrudan kiraya verilmesi durumunda gemi işletmeciliği faaliyetinden söz edilemeyeceğinden elde edilen kira gelirine istisna uygulanmayacağı tabiidir."*

açıklamaları yer almaktadır.

Gemi kiralama hizmetleri iki şekilde yapılabilmektedir.

- 1-Gemi Kira Sözleşmesi
- 2-Navlun (Time Charter) Sözleşmesi

Navlun sözleşmesinde, taşımayı taahhüt eden asıl taşıyıcı firmaya, taşıma işi şeklinde bir hizmet verilmekte ve gemi asıl taşıyıcıya kiralanmamaktadır. Geminin bir bölümü ya da tamamı yükün belirli bir süre içinde taşınması için tahsis edildiği için time charter sözleşmelerinde bedel, belirli bir yükün taşınması karşılığı olarak değil, yükün belirli bir süre içinde taşınması karşılığı olarak belirlenmektedir. Bu açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, burada geminin kiralanması değil, taşımanın taahhüdü söz konusudur.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 1119 uncu maddesinde; gemi kira sözleşmesi, kiraya verenin belirli bir süre için geminin kullanılmasını, kira bedeli karşılığında kiracıya bırakmayı üstlendiği bir sözleşme olarak tanımlanmış olup müteakip maddelerde kiracının gemiyi tahsis amacına uygun olarak sözleşme hükümleri çerçevesinde dilediği gibi kullanabileceği, gemi adamlarının çalıştırılmasından doğan bütün borç ve yükümlülüklerin kiracıya ait olduğu hüküm altına alınmıştır.

Ayrıca, Türk Uluslararası Gemi Sicili Yönetmeliğinin 4 üncü maddesinde ise; "*Çıplak Kiralama (Bareboat) :Bir ülke bayrağındaki geminin, bir donatan/işletici sorumluluğunda başka bir ülke bayrağına geçici bir süre ile geçmesini sağlayan, geminin giderinin kimin tarafından hangi ölçüde kiralanaacağı özel anlaşmalara tabi olan kiralamayı ifade eder.*" açıklaması yapılmış olup aynı Yönetmelikte çıplak kiralama kapsamındaki gemilerin ve yatların TUGS 'ye tescil edilemeyeceği belirtilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, ilgide kayıtlı özelge talep formunda belirtilen sözleşmenin, gemi kira sözleşmesi olduğu ve geminin kaptan ve tayfalarının kiracı tarafından tayin edilip istenilen yerlere navlun taşıyabileceği belirtildiğinden, sözleşmede donatan-kiracı arasındaki ilişki gemi kira sözleşmesi hükümlerine tabi olmaktadır. Bu sebeple, çıplak kiralama sözleşmesi kapsamında elde edilen kazançlarınızın, 4490 sayılı Kanunun 12 nci maddesinde yer alan istisnaya tabi tutulması mümkün bulunmamaktadır.

## **2-KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN**

KDV Kanununun 1/1 inci maddesinde; ticari, sınaî, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu hükme bağlanmıştır.

KDV oranları, KDV Kanununun 28 inci maddesinin Bakanlar Kuruluna verdiği yetki uyarınca yayımlanan 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesi ile Kararname eki I sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için %1, II sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için %8, listelerde yer almayan vergiye tabi işlemler için %18 olarak tespit edilmiştir.

Öte yandan, I sayılı listeye 2008/13902 sayılı BKK ile 15 inci sıra eklenmiş ve 01.08.2008 tarihinden geçerli olmak üzere KDV Kanununun 13 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca teslimleri KDV'den istisna olan araçların, faaliyetleri kısmen veya tamamen bu araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere kiralanması hizmetlerinde KDV oranı %1 olarak belirlenmiştir.

KDV Kanununun 13/a maddesi uyarınca teslimleri KDV'den istisna olan bir deniz aracının gemi kiralama sözleşmesi yapılmak suretiyle, faaliyetleri kısmen veya tamamen bu araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere 01.08.2008 tarihinden itibaren kiralanması hizmetleri %1 oranında KDV'ye tabi olacaktır.

Buna göre, KDV Kanununun 13/a maddesi uyarınca teslimleri katma değer vergisinden istisna olan bir deniz aracının gemi kiralama sözleşmesi yapılmak suretiyle, faaliyetleri kısmen veya tamamen bu araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere 01.08.2008 tarihinden itibaren kiralanması hizmetleri %1 oranında KDV'ye tabi tutulacaktır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(\* ) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(\*\*) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(\*\*\*) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özolgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.