

Navlun (time charter) sözleşmesi kapsamında gemi kiralama işleminin KV uygulaması ve KDV oranı

Belge türü	Özelge
Kanun	KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU
Özelge no	39044742-130[Özelge]-428661
Tarih	01.06.2021

T.C.

HAZİNE VE MALİYE BAKANLIĞI

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı

Gelir Kanunları KDV-ÖTV Grup Müdürlüğü

ACELE

Sayı : 39044742-130[Özelge]-428661

01.06.2021

Konu : Navlun (time charter) sözleşmesi kapsamında gemi kiralama işleminin KV uygulaması ve KDV oranı

İlgi : 06/07/2020 tarih ve 1927672 evrak kayıt numaralı özelge talep formunuz.

İlgide kayıtlı özelge talep formu ile ekinde yer alan sözleşme ve teknik şartnamede;

- Büyükşehir Belediyesi Ulaşım ve Trafik Yönetimi Dairesi Başkanlığı Deniz Ulaşım Şube Müdürlüğünün (İdare) "Karamürsel-Hereke (HAT-2) Hattında İdarenin İhtiyacına Uygun Denizden Yolcu Taşımacılığı İçin Yolcu Motoru Kiralanması Hizmeti"ne ilişkin açtığı ihaleyi Kooperatifinizin (yüklenici) kazandığı,

- Bu kapsamda Kooperatifiniz ile Belediye arasında yapılan hizmet alım sözleşmesi ve teknik şartnameye istinaden, Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı geminin belirtilen hatta yolcu taşımak amacıyla ilgili Belediyeye kiralandığı,

- Geminin donatımı, yasal izinlerinin alınması, sigorta, temizlik, bakım ve onarım giderleri, gemide çalışacak kaptan ve personelin yürürlükteki mevzuata göre SGK ve İş Kanunundan doğan (ücret, vergi, prim vb.) tüm yasal yükümlülüklerinin Kooperatifiniz tarafından karşılanacağı

ifade edilmekte ve söz konusu hizmetin geminin çıplak kiralaması değil gemi işletmeciliği olarak değerlendirilmesi gerektiği belirtilerek, bu işleme ilişkin düzenlenecek faturada uygulanması gereken katma değer vergisi (KDV) oranı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

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,

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 38 inci maddesinde; 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,

4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanununun 2 nci maddesinde ise, 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 gemileri ifade ettiği; 12 nci maddesinde de 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 usul ve esasların yer aldığı "5.12.1.1. Yasal düzenleme ve istisnanın kapsamı" başlıklı bölümünde;

"4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ile 491 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 5266 sayılı Kanunun 3 üncü maddesiyle değişik 12 nci maddesinin birinci fıkrasında, "Bu Kanun uyarınca oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar, gelir ve kurumlar vergileriyle fonlardan istisnadır." hükmü yer almaktadır.

Bu hükme göre, 4490 sayılı Kanunla oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden elde edilen kazançlar, faaliyetin gelir vergisi mükelleflerince (dar mükellefler dahil) yapılması halinde gelir vergisinden, kurumlar vergisi mükelleflerince (dar mükellefler dahil) yapılması halinde kurumlar vergisinden; Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin devrinden elde edilecek kazançlar da gelir ve kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

Bu istisna, gerçek ve tüzel kişilerin Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıt ettirdikleri gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde ettikleri kazançları ile sınırlıdır. Ancak, Türkiye'de inşa edilen gemi ve yatlardan anılan Sicile kayıtlı olanların işletilip işletilmediğine bakılmaksızın devrinden elde edilen kazançlar da istisna kapsamında değerlendirilecektir.

..."

Aynı Tebliğin "5.12.1.6. Time-charter işletmeciliği" başlıklı alt bölümünde ise;

"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 gelirin istisna uygulanmayacağı tabiidir."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Diğer taraftan 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.

Öte yandan, 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 hükme bağlanmıştır.

Buna göre, Büyükşehir Belediyesi Ulaşım ve Trafik Yönetimi Dairesi Başkanlığı Deniz Ulaşım Şube Müdürlüğü ile Kooperatifiniz arasında imzalanan, zamana ve yüke bağlı kiralama taahhüdünü içeren "Karamürsel-Hereke (Hat-2) Yolcu Motoru Kiralanması Hizmet Alım Sözleşmesi" kapsamındaki faaliyetleriniz "Time-Charter İşletmeciliği" olarak değerlendirileceğinden, söz konusu faaliyetlerden elde edilen kazançlar kurumlar vergisi istisnasına konu edilebilecektir.

KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

Mal teslimi ve hizmet ifalarına uygulanan KDV oranları, 3065 sayılı KDV Kanununun 28 inci maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak maddede yer alan sınırlar dahilinde, 700 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile değişmeden önce Bakanlar Kurulu, değişiklik sonrasında ise Cumhurbaşkanı tarafından belirlenmektedir.

Bu kapsamda KDV oranları, 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (BKK) eki (I) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için %1, (II) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için %8, bu listelerde yer almayan vergiye tabi işlemler içinse %18 olarak uygulanmaktadır.

Söz konusu BKK eki (I) sayılı listeye, 1/8/2008 tarihinden geçerli olmak üzere 2008/13902 sayılı BKK ile eklenen 15 inci sırada; "3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 13 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca teslimleri katma değer vergisinden istisna olan araçların, faaliyetleri kısmen veya tamamen bu araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere kiralanması hizmeti," ibaresi yer almaktadır.

Bu çerçevede, söz konusu sıra uyarınca bir kiralama hizmetinin %1 oranında KDV'ye tabi olabilmesi için;

- 1) Kiralama sözleşmesinin konusunun, KDV Kanununun 13 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca teslimi KDV'den istisna olan bir araç olması,
- 2) Kiralamanın, faaliyetleri kısmen veya tamamen bu araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere yapılması,
- 3) Yapılan işlemin bir kiralama işlemi olması

şartlarının topluca sağlanması gerekmektedir.

Buna göre, 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 1/8/2008 tarihinden itibaren kiralanması hizmetleri %1 oranında KDV'ye tabi bulunmaktadır.

Özelge talep formu ekindeki teknik şartnamede, yolcu motorunun teknik özellikleri ile gemi işletmesiyle ilgili hususlara yer verilmekle birlikte sözleşme, hakediş raporları ve faturalarda hizmetin bir bütün olarak yer aldığı; faaliyet izinleri ve ücretlendirme gibi hükümlerde yolcu motoru kirasına isabet eden kısım ile gemi işletimine ilişkin işgücü hizmetine isabet eden kısım için bir ayrıştırma yapılmadığı anlaşılmaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre; Büyükşehir Belediyesi Ulaşım ve Trafik Yönetimi Dairesi Başkanlığı Deniz Ulaşım Şube Müdürlüğü ile Kooperatifiniz arasında imzalanan, zamana ve yüke bağlı kiralama taahhüdünü içeren "Karamürsel-Hereke (Hat-2) Yolcu Motoru Kiralanması Hizmet Alım Sözleşmesi" kapsamındaki faaliyetleriniz "Time-Charter İşletmeciliği" olarak değerlendirileceğinden, (yolcu motoru-gemi işletim hizmetleri ayrımı yapılmaksızın) söz konusu faaliyet/hizmet alımı bedelinin tamamı üzerinden genel oranda (%18) KDV hesaplanması gerekmektedir.

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.

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 18.09.2026