

Kiralan TUGS'a kayıtlı geminin navlun taşımacılığı kapsamında kiralanmasının vergilendirilmesi hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU
Özelge no	E-39044742-130[Özelge]-1130488
Tarih	09.09.2025

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İstanbul Defterdarlığı

Gelir Kanunları KDV-ÖTV Grup Müdürlüğü

Sayı : E-39044742-130[Özelge]-1130488

09.09.2025

Konu : Kiralan TUGS'a kayıtlı geminin navlun taşımacılığı kapsamında kiralanmasının vergilendirilmesi

İlgi : a) tarih ve evrak kayıt numaralı özelge talep formunuz.

b) tarih ve evrak kayıt numaralı özelge talep formunuz.

İlgide kayıtlı özelge talep formlarında, ulusal ve uluslararası navlun taşımacılığı yapan denizcilik şirketleri ile yaptığınız "Bareboat (Çıplak Kira) Esaslı Kira Sözleşmeleri"ne istinaden TUGS'a kayıtlı gemileri kiraladığınız ve kiralamış olduğunuz gemiler ile kaptan ve tayfaları Şirketiniz tarafından tayin edilecek şekilde A.Ş. ile Şirketiniz arasında düzenlenen "Zaman Esaslı Kira Sözleşmeleri"ne istinaden navlun taşımacılığı yaptığınız belirtilerek, taşıma hizmetine uygulanacak katma değer vergisi (KDV) oranı ve

kurumlar vergisi istisnası hususlarında 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 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 gemileri 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 "5.12.1.1. 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. ..." açıklaması,

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." 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 kiralanacağı 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 açıklamalara göre, Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı olan gemilerin özelge talep formu ekinde yer alan "Zaman Esaslı Kira Sözleşmesine" göre A.Ş.'ye devredilmesi (kiralınması), time charter işletmeciliği kapsamında gemi işletme faaliyeti olarak değerlendirileceğinden söz konusu

istisnadan şirketiniz tarafından yararlanılması mümkün bulunmaktadır.

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 için %18 olarak uygulanmakta iken, 7/7/2023 tarihli ve 32241 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak 10/7/2023 tarihinde yürürlüğe giren 7346 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile (II) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için bu oran %10, ilgili listelerde yer almayan vergiye tabi işlemler için %20 olarak belirlenmiş; (I) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetlere uygulanacak KDV oranında ise herhangi bir değişiklik yapılmamıştır.

Söz konusu BKK eki (I) sayılı listenin "B) DİĞER MAL VE HİZMETLER" bölümünün 15 inci sırasında; "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 ..." sayılmak suretiyle bu hizmetin %1 oranında vergiye tabi tutulması öngörülmüştür.

Bu çerçevede, BKK eki (I) sayılı listenin "B) DİĞER MAL VE HİZMETLER" bölümünün 15 inci sırası uyarınca bir araç 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, A.Ş. ile şirketiniz arasında imzalanan, zamana ve yüke bağlı kiralama taahhüdünü içeren "Zaman Esaslı Kira Sözleşmesi" kapsamındaki faaliyetleriniz "Time-Charter İşletmeciliği" olarak değerlendirileceğinden, 2007/13033 sayılı BKK eki (I) sayılı listenin "B) DİĞER MAL VE HİZMETLER" bölümünün 15 inci sırası kapsamında kabul edilmesi mümkün olmayan söz konusu faaliyete ilişkin bedelin tamamı üzerinden genel oranda (10/7/2023 tarihinden önce %18, bu tarih itibarıyla %20 oranında) KDV hesaplanması gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

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