

## **GEMİ İNŞAA FAALİYETİNDEN ELDE EDİLEN KAZANÇLAR GELİR VERGİSİ İLE KURUMLAR VERGİSİNDEN İSTİSNA MI !**

### **I. GİRİŞ VE GENEL AÇIKLAMA**

Bilindiği üzere, “4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ile 491 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un<sup>1</sup>” 12. maddesi hükmü gereğince Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar gerek kurumlar vergisinden gerekse gelir vergisinden istisnadır.

5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu’na (K.V.K.) ilişkin açıklamaların yapıldığı 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği<sup>2</sup> ile 7 yıldır uygulanmakta olan söz konusu istisnaya ilişkin ilgi çekici bir açıklama yapılmış ve istisnanın bugüne kadar yanlış uygulandığı başka bir deyişle istisna uygulamasının daha geniş yorumlanması gerektiği belirtilmiştir. Anılan tebliğde konuya ilişkin olarak yapılan ve ilgi çekici olarak nitelendirdiğimiz açıklama aynen aşağıdaki gibidir.

*“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.”*

Bu açıklama gerçekten de ilgi çekicidir. Nitekim, 5422 sayılı eski K.V.K.’nın uygulandığı dönemde konuya ilişkin açıklamaların yapıldığı 69 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nde<sup>3</sup> bu şekilde bir açıklamaya yer verilmemiş sadece Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançların gelir ve kurumlar vergisinden istisna olacağı belirtilmiştir. Bugüne kadar da anılan sicile kayıtlı gemi ve yatların işletilmesinden elde edilen kazançlar ile işletildikten sonra çeşitli sebeplerle satılan gemi ve yatlardan satışından elde edilen kazançlar istisna kapsamında değerlendirilmiştir. İnşa edilen gemi ve yatların işletilmeden devrinden (satışından) elde edilecek kazançların istisna olacağı konusunda herhangi bir açıklama yapılmamış ve uygulamada da bu tür kazançlar vergilendirilmiştir.

Ancak, 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nde yapılan açıklama ile gemi ve yat inşa faaliyetlerinden elde edilen kazançlar istisna kapsamına sokulmuştur. İnşa edilen gemi veya yatların Türk Uluslararası Gemi Siciline kaydedildikten sonra işletilip işletilmediğine bakılmaksızın satışından elde edilen kazançlar vergilendirme dışında bırakılmıştır.

Gerek vergi mevzuatında gerekse 4490 sayılı Kanunda herhangi bir değişiklik olmamışken çıkarılan Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile istisnanın inşa edilip satılan gemi ve

<sup>1</sup> 21.12.1999 tarih ve 23913 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>2</sup> 03.04.2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>3</sup> 03.11.2000 tarih ve 24219 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

yatlar için de uygulanabilir hale getirilmesi konunun tartışılması gereğini ortaya çıkarmıştır. Biz de bu yazıda bunu yaptık ve 4490 sayılı Kanunla getirilen istisnanın 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile nasıl genişletildiği üzerinde durduk.

## II. 4490 SAYILI KANUN VE GEMİ SİCİLLERİNE İLİŞKİN AÇIKLAMALAR

4490 sayılı Kanun'un 1. maddesinde, Kanun'un amacı, oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Siciline tescil edilen gemiler ile turizm şirketi envanterlerinde kayıtlı ticari yatların temin ve işletilmesinde kolaylık sağlamak suretiyle Türk denizciliğinin geliştirilmesini hızlandırmak ve ekonomiye katkısını artırmak olarak belirlenmiştir. Öngörülen bu amaçları gerçekleştirmek üzere Denizcilik Müsteşarlığı nezdinde Türk Uluslararası Gemi Sicili oluşturulmuştur. Anılan Kanun'un 4. maddesinde, Türk Uluslararası Gemi Siciline aşağıdaki gemilerin ve yatların talep üzerine tescil edileceği belirtilmiştir.

- 16.12.1999 tarihinde (Kanun'un yürürlüğe girdiği tarih) Milli Gemi Siciline kayıtlı bulunan, Kanun'un 1 ve 2. maddeleri kapsamındaki bütün gemiler ve yatlar.
- Yurt içinde inşa edilen gemiler ve yatlar.
- Yurt dışından ithal edilecek 3.000 DWT'nin<sup>4</sup> (yolcu gemileri ile özel maksatlı, özel yapılı gemilerde ise 300 grostonun) üzerindeki gemiler.

Diğer taraftan aynı Kanun'un 5. maddesinde, Türk Uluslararası Gemi Siciline Türkiye'de mukim Türk ve yabancı uyruklu gerçek kişiler ile Türkiye'de Türk mevzuatına göre kurulmuş şirketlere ait gemilerin ve yatların tescil edilebileceği, yurt dışından finansal kiralama yoluyla temin edilecek gemilerin ve yatların Türk Uluslararası Gemi Sicilinin özel bir sütununa kaydolunacağı ve Türk uyruklu gerçek ve tüzel kişilerin 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun gemi siciline ilişkin hükümlerinin saklı olduğu hüküm altına alınmıştır.

4490 sayılı Kanun'un 5266 sayılı Kanun değişik 12 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 kapsamda olmak üzere anılan madde hükmü uyarınca, söz konusu sicile kayıtlı gemilerin işletilmesinden elde edilen kazançlar,

- Faaliyetin gelir vergisi mükelleflerince yapılması halinde gelir vergisine,
- Faaliyetin kurumlar vergisi mükelleflerince yapılması halinde kurumlar vergisine,
- Söz konusu sicile kayıtlı gemilerin satılmasından elde edilen kazançlar ise gelir ve kurumlar vergisine tabi olmayacaktır.

4490 sayılı Kanun'un 12. maddesi hükmünden anlaşılacağı üzere, gemi ve yatların işletilmesi ve devrinden elde edilen kazançların istisna kapsamında değerlendirilebilmesi, söz konusu gemi ve yatların Türk Uluslararası Gemi Sicili'ne kayıtlı olmasına bağlıdır. Bu sicile hangi gemi ve yatların kaydedileceği de anılan Kanun'un 4. maddesinde belirtilmiştir.

Yukarıda açıkladığımız üzere biz bu yazımızda inşa edilen gemiler ve yatlar üzerinde durmaktayız. İnşa edilen gemi ve yatların Türk Uluslararası Gemi Siciline kaydı konusunun öncelikle netliğe kavuşturulması gerekmektedir. 4490 sayılı Kanun'un 4. maddesinde, yurt

<sup>4</sup> DWT: Bir geminin taşıyabileceği en çok ağırlık olup, ham yükün, yakıtın, suyun, kumanyanın, yolcu ve gemi adamlarının kendilerinin ve eşyalarının ağırlıklarının toplamıdır.

içinde inşa edilen gemiler ve yatların Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıt edilebileceği ifade edilmiştir. Bu ifadeden, **imal ve inşa işlemleri bitmiş ve kullanıma hazır hale getirilmiş** gemi ve yatların söz konusu sicile kaydedilebileceği anlaşılmaktadır.

İnşa halindeki gemiler ve yatlar ise Denizcilik Müsteşarlığı nezdinde tutulan “İnşa Halindeki Gemilere Mahsus Sicil”e kaydedilmektedirler. İnşa faaliyetleri tamamlandıktan sonra ise gemi inşa belgesi ile birlikte müracaat yapılarak Türk Uluslararası Gemi Siciline gemi ve yatların kaydı yapılmaktadır. Dolayısıyla gemi yatların inşası tamamlanmadan başka bir deyişle Türk Uluslararası gemi siciline kayıt yapılmadan (gemi ve yatlar henüz İnşa Halindeki Gemilere Mahsus Sicil’de kayıtlı iken) 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği’nde belirtilen istisnadan yararlanılması mümkün olmayacaktır.

### III. DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Üç tarafı denizlerle çevrili bir yarımada olan ülkemizde denizciliğin gelişimini sağlayacak tüm adımların alkışlanması ve arkasında durulması gerekmektedir. Ancak, kanuni bir düzenleme yapılmadan idari bazı açıklamalarla söz konusu sektörün teşvik edilmeye çalışılması ortaya ilginç durumlar çıkarabilmektedir.

Yukarıda ayrıntılı olarak açıklandığı üzere, **gerek vergi mevzuatında gerekse 4490 sayılı Kanun’da herhangi bir değişiklik yapılmamışken** 5520 sayılı yeni K.V.K. ile ilgili açıklamaların yapıldığı 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile inşa edilip Türk Uluslararası Gemi Siciline kaydı yapıldıktan sonra satılan gemi ve yatlardan elde edilen kazançların gelir ve kurumlar vergisinden istisna olduğunu söylemek ortada başlı başına bir hatanın mevcut olduğunu göstermektedir.

Eğer, 4490 sayılı Kanun’un 12. maddesi hükmünden, inşa edilen gemi ve yatların Türk Uluslararası Gemi Siciline kaydedildikten sonra satışının da istisna olduğunu anlamamız gerekiyorsa, bugüne kadar bu uygulamayı neden yapmadık. 2000 yılından itibaren yanlış uygulama mı yapıldı? Vergi idaresi tarafından daha önce çıkarılan 69 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nde böyle bir açıklama neden yapılmadı?

Ancak, eğer ki bugüne kadar 4490 sayılı Kanun’un 12. maddesi hükmünü doğru yorumladıysak ve istisnayı sadece Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemi ve yatların işletilmesi ve işletildikten sonra devredilmesinden elde edilen kazançlar için uyguladıysak, 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’ndeki, “**Ancak, Türkiye’de inşa edilen gemi ve yatlardan anılan Sicile kayıtlı olanların işletilip işletilmediğine bakılmaksızın devrinden elde edilen kazançlar da istisna kapsamında değerlendirilecektir.**” açıklaması neden yapıldı?

**Emre KARTALOĞLU**  
**Gelirler Kontrolörü**