T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI

TÜRK HUKUKUNDA GELİR VERGİSİ VE KURUMLAR VERGİSİ BAĞLAMINDA DENİZ TİCARETİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

Doktora Tezi

ONUR SEZER

İstanbul, 2020

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI

TÜRK HUKUKUNDA GELİR VERGİSİ VE KURUMLAR VERGİSİ BAĞLAMINDA DENİZ TİCARETİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

Doktora Tezi

ONUR SEZER

Danışman: PROF. DR. ERKAN AYDIN

İstanbul, 2020

GENEL BİLGİLER

Adı ve Soyadı : Onur Sezer
Anabilim Dalı : Maliye
Programı : Mali Hukuk
Tez Danışmanı : Prof. Dr. Erkan Aydın

Tez Türü ve Tarihi : Doktora – Ekim 2020
Anahtar Kelimeler : Deniz Ticareti, Vergilendirme, Vergi Ayrıcalığı, Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Türk Uluslararası Gemi Sicili

ÖZET

TÜRK HUKUKUNDA GELİR VERGİSİ VE KURUMLAR VERGİSİ BAĞLAMINDA DENİZ TİCARETİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

Günümüzde küreselleşmenin etkisiyle, devletlerin ulusal ticaretlerinin yanında, uluslararası ticaretleri de artış göstermiş; gerek ulusal ve gerekse uluslararası ticaretin gerçekleştirilmesinde deniz yolu ulaştırmasının tercih edilmesi durumu, diğer ulaştırma yollarına nazaran, önem kazanmıştır. Küreselleşmenin getirdiği sermaye ve iş gücünün yer değişimi ve akımı, çifte vergilendirme sorununu doğurmuş; devletler çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla vergilendirme yetkilerini, egemen deniz alanlarını da tespit etmek suretiyle yer bakımından sınırlandırmıştır. Deniz ticaretinin kapsamı yaygın olarak, deniz ulaştırma sektöründen ibaret görülmektedir. Ancak deniz ticareti bunun yanı sıra; liman sektörü, gemi ve yat inşa sektörü, deniz turizmi sektörü, su ürünleri sektörü ve diğer sektörlerden meydana gelen geniş bir ticaret alanı haline gelmiştir. Literatürde, deniz ticaretinin vergilendirilmesine yönelik çalışma sayısı çok azdır. Zira deniz ticareti kapsam olarak geniş olduğu gibi, vergilendirilmesine ve vergi ayrıcalıklarına ilişkin mevzuat da kapsam olarak geniş, dağınık ve birçok zaman belirsizdir. Nitekim kodifikasyon ve resepsiyon tekniğine ilişkin bazı aksaklıklar, deniz ticaretine yönelik vergi uygulamalarında çeşitli anlaşmazlıklar/uyuşmazlıklar doğurmuştur. Çalışmamızda gelir vergisi ve kurumlar vergisi ile sınırlı olarak, deniz ticareti bağlamında vergi uygulamalarına yönelik mevzuat tespit edilmeye çalışılmış; meydana gelen anlaşmazlıklar/uyuşmazlıklar, gerek yargı organlarının kararları ve gerekse vergi idaresinin görüşleri çerçevesinde inceleme konusu yapılarak, çözüm önerileri sunulmaya çalışılmıştır.

GENERAL KNOWLEDGE

Name and Surname	**:**	Onur Sezer
Field	**:**	Public Finance
Programme	**:**	Fiscal Law
Supervisor	**:**	Prof. Dr. Erkan Aydın
Degree Awarded and Date	**:**	Doctorate (PhD) – October 2020
Keywords	**:**	Maritime Trade, Taxation, Tax Concession, Income Tax, Corporate Tax, Turkish International Ship Registry

ABSTRACT

TAXATION OF MARITIME TRADE WITHIN THE CONTEXT OF INCOME TAX AND CORPORATE TAX IN TURKISH LAW

Nowadays, with the effect of globalization, states have increased their international trade as well as their national trade; the preference of maritime transport in realizing both national and international trade has gained importance compared to other modes of transport. The displacement and flow of capital and labor force brought about by globalization has created the problem of double taxation; states have limited their taxation powers in terms of location by determining the sovereign sea areas in order to prevent double taxation. The scope of maritime trade is widely seen to consist of the maritime transport sector. However, maritime trade as well, has become a large trade area consisting of the port sector, ship and yatch building sector, the marine tourism sector, the aquaculture sector and other sectors. In the literature, there are very few studies on the taxation of maritime trade. Just as maritime trade is broad in scope, legislation on taxation and tax concessions is also broad in scope, dispersed and sometimes ambiguous. As a matter of fact, some problems related to codification and reception technique have caused various conflicts/disputes in tax practices for maritime trade. In our study, we tried to determine the legislation regarding tax practices in the context of maritime trade, limited to income tax and corporate tax; the conflicts/disputes that occurred were examined within the framework of the decisions of the judicial bodies and the opinions of the tax administration, and solution proposals were tried to be presented.

ÖNSÖZ

Devletlerin gerek ulusal ve gerekse uluslararası ticaretlerinde küreselleşmenin de etkisiyle, deniz ticareti hacmi artış göstermekte; kara, hava ve demir yolu ticareti karşısında sahip olduğu birtakım avantajlar sayesinde deniz yolu ticareti, önemli bir ticaret kolu olarak karşımıza çıkmaktadır. Sahip olduğu öneme dayanarak deniz ticareti hususunda, devletlerin arasında bir takım uyuşmazlıklar doğmakta ve bu bağlamda devletlerin egemen deniz alanlarının ve bu alanlardaki deniz ticareti faaliyet hakkının belirlenmesi konuları gündeme gelmektedir. Dolayısıyla ticaretin beraberinde vergiyi de getirmesi gerçeği karşısında, deniz ticaretinin vergilendirilmesine yönelik vergi uygulamalarının ve teşvikine yönelik vergi ayrıcalıklarının tabi olduğu mevzuatın belirlenmesi ve incelenerek değerlendirilmesi gereği de ortaya çıkmaktadır.

Bu çalışma, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı'nda Prof. Dr. Erkan Aydın danışmanlığında doktora tezi olarak hazırlanmış olup, 16 Ekim 2020 tarihinde Prof. Dr. Erkan Aydın, Prof. Dr. Salim Ateş Oktar, Doç. Dr. Yasemin Taşkın, Dr. Öğr. Üyesi Mehmet Ezhan Doğrusöz ve Dr. Öğr. Üyesi Başar Soydan olarak teşkil eden tez jürisi tarafından oybirliği ile kabul edilmiştir.

Çalışmanın meydana gelmesinde önemli katkıları ve emeği olan, çalışma konusunu bana önererek yazımı konusunda beni cesaretlendiren ve güvenen, bilimsel düşünme ve ifade etme yetimi ve özgürlüğümü kazanmamı sağlayan ve sınırlandırmayan, asiste ettiğim yaklaşık sekiz yıllık süreçte gerek bilimsel ve gerekse kültürel birikiminden yararlandığım ve öğrencisi olmaktan kıvanç duyduğum danışman hocam Prof. Dr. Erkan Aydın'a teşekkürü bir borç bilirim. Ayrıca tez izleme komitemde yer alan, danışman hocam kadar tezime destek olan, görüş, öneri ve katkıları ile çalışmamın olgunlaşmasını sağlayan, manevi desteğini her zaman gördüğüm, tanımaktan ve öğrencisi olmaktan gurur duyduğum hocam Dr. Öğr. Üyesi Mehmet Ezhan Doğrusöz'e ve tez izleme komitemde yer alarak destek sağlayan, görüş, öneri ve katkıları ile çalışmamı olgunlaştıran ve her zaman vakit ayıran hocam Doç. Dr. Yasemin Taşkın'a da önemli bir teşekkür borçluyum. Tez jürimde yer alarak çalışmam hakkında değerli görüşlerini sunan ve farklı bakış açıları kazandıran, tanımaktan onur duyduğum kıymetli hocam Prof. Dr. Salim Ateş Oktar'a ve

gerek içerik gerekse şekil yönünde ayrıntılı önerilerini ve görüşlerini paylaşarak çalışmanın nihai haline erişmesine katkı sağlayan hocam Dr. Öğr. Üyesi Başar Soydan'a teşekkürlerimi sunarım.

Ayrıca çalışmam hakkında tüm soru ve sorunlarıma çözüm sağlayan, uygulama hakkında bilgi sahibi olmama ve teori ile uygulamayı birleştirmeme vesile olan, çalışmama yönelik değerli görüş, öneri ve fikirlerini benimle paylaşan, kişisel arşivini benimle paylaşarak çalışmada geçen kişisel arşiv olarak belirtilen kaynaklara erişimimi sağlayan değerli hocam Dr. Öğr. Üyesi Ahmet Bumin Doğrusöz'e ve çalışmama ilişkin sorularıma zaman ayırarak sunduğu bilgi ve görüşleri ile katkı sağlayan ve ayrıca bu soru ve sorunların çözümüne ilişkin yol gösterici kaynak önerilerinde bulunan hocam Dr. Öğr. Üyesi İrem Berksoy'a teşekkürü bir borç bilirim. Manevi desteğini her zaman hissettiren hocam Dr. Öğr. Üyesi Funda Tunçel'e de teşekkür ederim. Çalışmama yönelik kaynak temininde önemli destek sağlayan; doktora dönem arkadaşlarım Arş. Gör. İbrahim Olgun'a ve Avukat/Yeminli Mali Müşavir Fatih Aras'a, aynı kürsüde doktora yapan Ticaret Başmüfettişi Gökhan Terzi'ye ve mesai arkadaşım Arş. Gör. Burak Kozalı'ya da teşekkürü borç bilirim. Son olarak, yaklaşık sekiz yıldır görev yaptığım Marmara Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Bölümü'nde görev yapmakta olan tüm hocalarım ve mesai arkadaşlarım ile hoşgörülü ve adil bir çalışma ortamı sağlayan bölüm başkanımız Prof. Dr. Ayşe Güner'e ve nezdinde bölüm ve fakülte yönetimine teşekkürlerimi sunarım.

Aile, insanın yaşantısının içinde ve merkezinde olan en kutsal değerdir. Bu zorlu süreçte vakitlerinden fazlasıyla çaldığım, maddi ve manevi desteklerini her koşulda hissettiğim, her zaman bana güven duyan ve sevgilerini gösteren anneme, babama, kardeşime, halama, ablalarıma ve yeğenime teşekkürlerime sunuyor ve bu ailenin bir ferdi olmaktan gurur duyuyorum.

İstanbul, 2020 Onur Sezer

İÇİNDEKİLER

Sayfa No.

ÖZET ……i

ABSTRACT …….....ii

ÖNSÖZ……iii

İÇİNDEKİLER……v

TABLO LİSTESİ ……xiii

KISALTMALAR …….....xiv

GİRİŞ ……...1

BİRİNCİ BÖLÜM

DENİZ TİCARETİNİN KURAMSAL ÇERÇEVESİ

1.1.DENİZ HUKUKUNUN, DENİZ TİCARETİ HUKUKUNUN VE DENİZ TİCARETİNİN TANIMI 5

1.1.1.Deniz Hukukunun Tanımı 5

1.1.2.Deniz Ticareti Hukukunun Tanımı 6

1.1.3.Deniz Ticaretinin Tanımı 7

1.2.DENİZ TİCARETİNİN KAPSAMI 8

1.2.1.Deniz Ulaştırma Sektörü 9

1.2.2.Liman Sektörü 10

1.2.3.Gemi ve Yat İnşa Sektörü 10

1.2.4.Deniz Turizmi Sektörü 11

1.2.5.Su Ürünleri Sektörü 12

1.2.6.Diğer Sektörler 12

1.3.DENİZ TİCARETİNİN TARİHİ GELİŞİMİ 13

1.3.1.Dünyada Deniz Ticaretinin Tarihi Gelişimi 13

1.3.2.Türklerde Deniz Ticaretinin Tarihi Gelişimi 15

1.3.2.1.Türkiye Cumhuriyeti Öncesi Deniz Ticaretinin Tarihi Gelişimi 15

1.3.2.2.Türkiye Cumhuriyeti Sonrası Deniz Ticaretinin Tarihi Gelişimi 18

1.4.DENİZ TİCARETİ HUKUKUNUN KAYNAKLARI 20
1.4.1.Kanunlar 20
1.4.2.Tüzükler 22
1.4.3.Yönetmelikler 22
1.4.4.Bakanlar Kurulu Kararları/Cumhurbaşkanı Kararları 26
1.4.5.Milletlerarası Andlaşmalar 27
1.5.DENİZ TİCARETİ HUKUKUNA İLİŞKİN BAZI KAVRAM VE KURUMLAR 30
1.5.1.Gemi 30
1.5.2.Geminin Ayırıcı Unsurları 31
1.5.3.Gemi Sicilleri 33
1.5.3.1.Milli Gemi Sicili 33
1.5.3.2.Yapı Halindeki Gemilere Özgü Sicil 34
1.5.3.3.Türk Uluslararası Gemi Sicili 35
1.5.3.4.Bağlama Kütüğü 37
1.5.4.Gemi Üzerinde Ayni Haklar 37
1.5.4.1.Gemi Mülkiyeti 38
1.5.4.2.Gemi Rehni 39
1.5.4.3.Gemi Üzerinde İntifa Hakkı 40
1.5.5.Donatan ve Donatma İştiraki 41
1.5.6.Gemi Adamları ve Kaptan 41
1.5.7.Deniz Ticareti Sözleşmeleri 42
1.5.7.1.Gemi Kira Sözleşmesi 42
1.5.7.2.Zaman Çarteri Sözleşmesi 44
1.5.7.3.Navlun Sözleşmesi 45
1.5.7.3.1.Yolculuk Çarteri Sözleşmesi 46
1.5.7.3.2.Kırkambar Sözleşmesi 48
1.5.7.4.Deniz Yoluyla Yolcu Taşıma Sözleşmesi 50
1.5.8.Navlun 51
1.5.9.Starya Süresi 53
1.5.10.Sürastarya Süresi ve Parası 55
1.5.11.Hızlandırma Primi 56
1.5.12.Konişmento 57
1.5.13.Tonilato Belgesi 59
1.5.14.Manifesto 60
1.5.15.Kolay Bayrak 60

İKİNCİ BÖLÜM

DENİZ ÜLKESİ TEMELİNDE VERGİLENDİRME YETKİSİNİN SINIRLANDIRILMASI

2.1.VERGİLENDİRME YETKİSİNİN SINIRLANDIRILMASI KAVRAMI 63
2.2.DENİZ ÜLKESİ KAVRAMI 65
2.2.1.Devletlerin Tam Egemenliğine Tabi Deniz Alanları 68
2.2.1.1.İç Sular 68
2.2.1.2.Karasuları 70
2.2.1.3.Takımada Suları 72
2.2.1.4.Boğazlar 74
2.2.2.Devletlerin Sınırlı Egemenliğine Tabi Deniz Alanları 75
2.2.2.1.Bitişik Bölge 76
2.2.2.2.Kıta Sahanlığı 77
2.2.2.3.Münhasır Ekonomik Bölge 78
2.2.2.4.Balıkçılık Bölgesi 79
2.2.3.Devletlerin Egemenliğine Tabi Olmayan Deniz Alanları 80
2.2.3.1.Açık Denizler 80
2.2.3.2.Uluslararası Deniz Yatağı 82
2.3.DENİZ ÜLKESİ TEMELİNDE VERGİLENDİRME YETKİSİNİN SINIRLANDIRILMASI 83
2.3.1.Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi 83
2.3.2.Türkiye'nin Deniz Ülkesi Sınırları 84
2.3.3.Türkiye'nin Deniz Ülkesi Üzerindeki Ticari Faaliyet Hakkı 86
2.3.4.Serbest Bölgelerin ve Serbest Limanların Statüsü 87
2.3.4.1.Serbest Bölgelerin Statüsü 87
2.3.4.2.Serbest Limanların Statüsü 89

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

GELİR VERGİSİ BAĞLAMINDA DENİZ TİCARETİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

3.1.GELİR VERGİSİNİN KONUSU, MÜKELLEFİYET ŞEKİLLERİ VE GELİR UNSURLARI 90
3.1.1.Gelir Vergisinin Konusu 90
3.1.2.Gelir Vergisinde Mükellefiyet Şekilleri 90
3.1.2.1.Tam Mükellefiyet 91
3.1.2.2.Dar Mükellefiyet 91
3.1.3.Gelir Unsurları ve Deniz Ticareti Bağlamında Değerlendirilmesi 93
3.1.3.1.Ticari Kazanç 93
3.1.3.1.1.Genel Olarak Ticari Kazanç 93
3.1.3.1.2.Deniz Ulaştırması Kazancı 94
3.1.3.1.2.1.Zaman Çarteri Sözleşmesi Bağlamında Elde Edilen Kazançlar 95
3.1.3.1.2.2.Yolculuk Çarteri Sözleşmesi Bağlamında Elde Edilen Kazançlar 101
3.1.3.1.2.3.Kırkambar Sözleşmesi Bağlamında Elde Edilen Kazançlar 105
3.1.3.1.2.4.Deniz Yoluyla Yolcu Taşıma Sözleşmesi Bağlamında Elde Edilen Kazançlar 107
3.1.3.1.2.5.Esnaf Muafiyeti 109
3.1.3.1.3.Deniz Turizmi Kazancı 110
3.1.3.1.4.İşletmeye Kayıtlı Deniz Araçlarının Kiralanması Kazancı 111
3.1.3.1.5.Denizlerden Elde Edilen ve Ticari Kazanç Niteliği Arz Eden Diğer Kazançlar 112
3.1.3.1.6.Safi Ticari Kazancın Tespitinde Deniz Ticareti Açısından Giderler ve Amortismanlar 113
3.1.3.1.6.1.Giderler 114
3.1.3.1.6.2.Amortismanlar 119
3.1.3.2.Zirai Kazanç 121
3.1.3.2.1.Genel Olarak 121
3.1.3.2.2.Su Ürünleri Kazancı 123
3.1.3.2.3.Giderler, Amortismanlar ve Değerleme 125
3.1.3.2.3.1.Giderler 125
3.1.3.2.3.2.Amortismanlar 126

3.1.3.2.3.3.Değerleme 127
3.1.3.3.Serbest Meslek Kazancı 128
3.1.3.3.1.Genel Olarak 128
3.1.3.3.2.Gümrük Komisyonculuğu/Gümrük Müşavirliği Kazancı 129
3.1.3.3.3.Deniz Ticaretine İlişkin Serbest Meslek Kazancı Niteliği Arz Eden Diğer Kazançlar 131
3.1.3.4.Ücret 132
3.1.3.4.1.Genel Olarak 132
3.1.3.4.2.Deniz Araçlarında Çalışan Personelin Ücret Gelirleri 132
3.1.3.5.Gayrimenkul Sermaye İradı 136
3.1.3.5.1.Genel Olarak 136
3.1.3.5.2.Gemi Kira Sözleşmesi Bağlamında Elde Edilen Kazançlar 137
3.1.3.5.3.Finansal Kiralama Sözleşmesi Bağlamında Elde Edilen Kazançlar .. 139
3.1.3.6.Menkul Sermaye İradı 141
3.1.3.6.1.Genel Olarak 141
3.1.3.6.2.Deniz Ticareti Bağlamında Menkul Sermaye İradı 141
3.1.3.7.Diğer Kazanç ve İratlar 143
3.1.3.7.1.Değer Artış Kazancı 144
3.1.3.7.1.1.Deniz Araçlarının Elden Çıkarılmasından Sağlanan Kazançlar . 144
3.1.3.7.1.2.Deniz Araçlarının Elden Çıkarılmasından Sağlanan Kazançların Tespiti 146
3.1.3.7.1.2.1.Değerleme 146
3.1.3.7.1.2.2.Safi Değer Artış Kazancı 147
3.1.3.7.1.2.3.İktisap Bedeli Endekslemesi 148
3.1.3.7.2.Arızi Kazanç 149
3.2.GELİR VERGİSİ BAĞLAMINDA DENİZ TİCARETİNE YÖNELİK VERGİ AYRICALIKLARI 151
3.2.1.Türk Uluslararası Gemi Siciline Tescilli Deniz Araçlarının İşletilmesinden ve Devrinden Elde Edilen Kazançlar İstisnası 152
3.2.1.1.Türk Uluslararası Gemi Siciline Tescil 155
3.2.1.2.Türk Uluslararası Gemi Siciline Tescili Mümkün Olan Deniz Aracı Türleri 158
3.2.1.3.Türk Uluslararası Gemi Siciline Tescilli Deniz Araçlarının İşletilmesinden Elde Edilen Kazançlar İstisnasının Kapsamı 160
3.2.1.3.1.Deniz Araçlarının İşletilmesinden Elde Edilen Kazanç Kapsamına Giren Haller 161

3.2.1.3.2.Deniz Araçlarının İşletilmesinden Elde Edilen Kazanç Kapsamına Girmeyen Haller 162
3.2.1.4.Türk Uluslararası Gemi Siciline Tescilli Deniz Araçlarının Devrinden Elde Edilen Kazançlar İstisnasının Kapsamı 164
3.2.1.4.1.Deniz Araçlarının Devrinden Elde Edilen Kazanç Kapsamına Giren Haller 164
3.2.1.4.2.Deniz Araçlarının Devrinden Elde Edilen Kazanç Kapsamına Girmeyen Haller 168
3.2.1.5.İstisna Konusu Kazancın Tespiti 170
3.2.2.Türk Uluslararası Gemi Siciline Tescilli Deniz Araçlarında Çalışan Personelin Ücret Geliri Muafiyeti 172
3.2.2.1.Deniz Araçlarında Çalışan Personelin Kapsamı 173
3.2.2.2.Deniz Araçlarında Çalışan Personelin Ücret Geliri Muafiyetinin Kapsamı 175
3.2.3.Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu'nda Yer Alan Mali Yükümlülükler 177
3.3.GEMİ İNŞASININ YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİ KAPSAMINDA VERGİLENDİRİLMESİ 180
3.3.1.İnşaat ve Onarım Kavramları 181
3.3.2.Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşi Sayılmanın Koşulları 183
3.3.2.1.Yapılan Faaliyetin İnşaat veya Onarım İşi Olması 183
3.3.2.2.İnşaat ve Onarım İşinin Bir Taahhüde Bağlı Olarak Yapılması 183
3.3.2.3.Yapılan İnşaat ve Onarım İşinin Yıllara Yaygın Olması 184
3.3.3.Gemi İnşasının Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri Kapsamında İncelenmesi 184
3.3.4.Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergi Uygulamaları 186
3.3.4.1.Vergilendirme 186
3.3.4.2.Giderler ve Amortismanlar 190
3.3.4.1.Vergi Ayrıcalıkları 193

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

KURUMLAR VERGİSİ BAĞLAMINDA DENİZ TİCARETİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

4.1.KURUMLAR VERGİSİNİN KONUSU, MÜKELLEFLERİ VE MÜKELLEFİYET ŞEKİLLERİ 196
4.1.1.Kurumlar Vergisinin Konusu 196

4.1.2.Kurumlar Vergisinin Mükellefleri 197
4.1.3.Kurumlar Vergisinde Mükellefiyet Şekilleri 199
4.1.3.1.Tam Mükellefiyet 199
4.1.3.2.Dar Mükellefiyet 200
4.2.KURUMLAR VERGİSİ BAĞLAMINDA DENİZ TİCARETİNE YÖNELİK VERGİ UYGULAMALARI 201
4.2.1.Deniz Ticareti Bağlamında Kurum Kazancı 201
4.2.1.1.Deniz Ulaştırması Kazancı 202
4.2.1.2.Deniz Turizmi Kazancı 204
4.2.1.3.Deniz Araçlarının Kiralanması Kazancı 205
4.2.1.4.Su Ürünleri Kazancı 207
4.2.1.5.Deniz Araçlarının Elden Çıkarılmasından Sağlanan Kazançlar 209
4.2.1.6.Gemi İnşa Şirketleri Kazancı 209
4.2.1.7.Liman Şirketleri Kazancı 211
4.2.2.Safi Kurum Kazancının Tespitinde Deniz Ticareti Açısından Giderler 212
4.2.3.Dar Mükellef Yabancı Ulaştırma Kurumlarının Vergilendirilmesi 215
4.2.3.1.Dar Mükellef Yabancı Ulaştırma Kurumu Kavramı 216
4.2.3.1.1.Gemi Acentelerinin Durumu 218
4.2.3.1.2.Taşıma İşleri Komisyoncusunun Durumu 220
4.2.3.1.3.İrtibat Bürolarının Durumu 221
4.2.3.2.Dar Mükellef Yabancı Ulaştırma Kurumları Tarafından Gerçekleştirilen Taşımacılık Faaliyetinde Hasılatın Belirlenmesi 223
4.2.3.2.1.Genel Olarak 223
4.2.3.2.2.Deniz Taşımacılığı Bağlamında Hasılatın Belirlenmesi 224
4.2.3.2.3.Hasılat Defteri 228
4.2.3.3.Dar Mükellef Yabancı Ulaştırma Kurumlarında Ortalama Emsal Oranları, Matrahın Belirlenmesi ve Vergilendirme 229
4.2.3.3.1.Ortalama Emsal Oranları 229
4.2.3.3.2.Matrahın Belirlenmesi 231
4.2.3.3.3.Vergilendirme 232
4.3.KURUMLAR VERGİSİ BAĞLAMINDA DENİZ TİCARETİNE YÖNELİK VERGİ AYRICALIKLARI 236
4.3.1.Türk Uluslararası Gemi Siciline Tescilli Deniz Araçlarının İşletilmesinden Elde Edilen Kazançlar İstisnasının Kapsamı 236
4.3.2.Türk Uluslararası Gemi Siciline Tescilli Deniz Araçlarının Devrinden Elde Edilen Kazançlar İstisnasının Kapsamı 240

4.4.KURUMLAR VERGİSİ BAĞLAMINDA DENİZ TİCARETİNİN VERGİLENDİRİLMESİNDE ÖZELLİK ARZ EDEN DURUMLAR 242
4.4.1.Deniz Ticareti Kazançlarından Kâr Dağıtımı Yapılmasının Vergisel Bağlamda Değerlendirilmesi 242
4.4.1.1.Gerçek Kişiler Bağlamında Değerlendirme 243
4.4.1.1.1.Tam Mükellef Gerçek Kişiler Bağlamında Değerlendirme 243
4.4.1.1.2.Dar Mükellef Gerçek Kişiler Bağlamında Değerlendirme 245
4.4.1.2.Kurumlar Bağlamında Değerlendirme 245
4.4.1.2.1.Tam Mükellef Kurumlar Bağlamında Değerlendirme 245
4.4.1.2.2.Dar Mükellef Kurumlar Bağlamında Değerlendirme 246
4.4.2.Vergi Cenneti Bağlamında Deniz Ticaretine Yönelik Bakanlar Kurulu'na/Cumhurbaşkanı'na Verilen Düzenleme Yetkisi 246
4.4.2.1.Vergi Cenneti Kavramı ve Kolay Bayrak Kavramıyla İlişkisi 247
4.4.2.2.Vergi Cenneti Bağlamında Bakanlar Kurulu'na/Cumhurbaşkanı'na Verilen Düzenleme Yetkisi 249
4.4.2.3.Deniz Ticareti Bağlamında İncelenmesi 251
4.4.3.Serbest Bölgelerden ve Limanlardan Elde Edilen Deniz Ticaretine Yönelik Kazançların Vergisel Bağlamda İncelenmesi 252
4.4.4.Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Bağlamında Deniz Ticaretinin Vergilendirilmesi 256
4.4.4.1.Çifte Vergilendirme ve Model Anlaşma Kavramları 257
4.4.4.1.1.Çifte Vergilendirme Kavramı 258
4.4.4.1.2.Model Anlaşma Kavramı 258
4.4.4.2.OECD ve UN Model Anlaşmaları Bağlamında Deniz Ticaretinin İncelenmesi 259
4.4.4.3.Türkiye'nin Taraf Olduğu Bazı Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Bağlamında Deniz Ticaretine Yönelik Düzenlemeler 262

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME…….271

KAYNAKÇA……...287

TABLO LİSTESİ

Sayfa No

Tablo 1 : Kolay (Serbest) Bayrak Ülkeleri ……....61

Tablo 2 : Deniz Yetki Alanları ……..67

Tablo 3 : Yabancı Ulaştırma Kurumunun Matrah Tespitinde Kullanılan Ortalama Emsal Oranları …….230

Tablo 4 : Yabancı Ulaştırma Kurumlarında Ortalama Emsal ve Götürü Gider Oranları……..232

KISALTMALAR

AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
akt.	Aktaran
Ar-Ge	Araştırma ve Geliştirme
BAM	Bölge Adliye Mahkemesi
BMDHS	Birleşmiş Milletler Deniz Hukuku Sözleşmesi
bkz.	Bakınız
C.	Cilt
çev.	Çeviren
ÇVÖA	Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması/Anlaşmaları
D.	Daire
DTO	Deniz Ticaret Odası
DPT	Devlet Planlama Teşkilatı
DWT	Dead Weight (Ölü Ağırlık)
E.	Esas
Ed.	Editör
E.T.	Erişim Tarihi
eTTK	6762 sayılı eski Türk Ticaret Kanunu
geç.	Geçici
GVGT	Gelir Vergisi Genel Tebliği
GVK	193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
HD	Hukuk Dairesi
HGK	Hukuk Genel Kurulu
IMF	International Monetary Fund (Uluslararası Para Fonu)
İDDGK	İdari Dava Daireleri Genel Kurulu
İHAM	İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi
İMEAK	İstanbul ve Marmara, Ege, Akdeniz ve Karadeniz
K.	Karar
KHK	Kanun Hükmünde Kararname
KKTC	Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti
KVGT	Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
KVK	5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
m.	Madde
MGS	Milli Gemi Sicili
mük.	Mükerrer
No.	Numara
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development (Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü)
s.	Sayfa
S.	Sayı
SBK	3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu
SBUY	Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği
ss.	Sayfa Sayısı
T.C.	Türkiye Cumhuriyeti
TBK	6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu

TBMM	Türkiye Büyük Millet Meclisi
TL	Türk Lirası
TMK	4721 sayılı Türk Medeni Kanunu
TMS	Türkiye Muhasebe Standardı
TTK	6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu
TUGS	Türk Uluslararası Gemi Sicili
TUGSK	4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu
TUGSY	Türk Uluslararası Gemi Sicili Yönetmeliği
TÜBİTAK	Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu
UAD	Uluslararası Adalet Divanı
UN	United Nations (Birleşmiş Milletler)
vb.	Ve Benzeri
vd.	Ve Devamı
VDDK	Vergi Dava Daireleri Kurulu
VUK	213 sayılı Vergi Usul Kanunu
VUKGT	Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
YHGÖS	Yapı Halindeki Gemilere Özgü Sicil
yy.	Yüzyıl

GİRİŞ

Küreselleşmenin hız kazandığı günümüzde, devletlerin ulusal ticaretlerinin yanı sıra, uluslararası ticaretleri de etkin bir rol oynamaya başlamış; iktisadi ve ticari ilişkilerin arttığı devletlerin arasında sermaye, işgücü, turizm ve teknoloji gibi unsurların yer değişimleri ve akımında büyük artış söz konusu olmuştur. Küreselleşmenin söz konusu uluslararası etkisi, devletlerin mutlak vergilendirme yetkisini, çifte vergilendirme sorununa yol açmamak amacıyla gerek tek taraflı ve gerekse iki veya çok taraflı önlemler ile sınırlandırmasına sebep olmuştur. Vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması yollarından birini de, vergilendirme yetkisinin yer bakımından sınırlandırılması teşkil etmektedir. Çalışmamızda bu bağlamda, Türkiye'nin tam egemenliğinin söz konusu olduğu deniz alanlarının tespiti ve bu alanlardaki deniz ticareti faaliyet yetkisi ve kapsamının incelenmesi öncelikli olarak önem kazanmıştır.

Dünyada ve Türkiye'de uluslararası ticaretin gerçekleştirilmesinde; kara yolu, hava yolu ve demir yolunun yanı sıra kullanılan yollardan bir diğeri de deniz yoludur. Nitekim Dünya ticaretinin yaklaşık olarak %80'i ve Türkiye'nin ithalat ve ihracat taşımalarının ise yaklaşık olarak %90'ı deniz yoluyla yapılmaktadır[1]. Böylece uluslararası ticaretin gerçekleştirilmesinde, tek seferde çok büyük miktarda yükün güvenle taşınabildiği ve taşıma maliyetlerinin asgari düzeye indiği deniz yolu taşımacılığının önemi ortaya çıkmaktadır. Ancak, Türkiye'de kabotaj taşımacılığında deniz yolunun payı incelendiğinde; 2007 yılı itibarıyla %3.6 olduğu[2], 2015 yılı itibarıyla ise yük taşımacılığında %6.3, yolcu taşımacılığında ise %0.6 olduğu[3] görülmektedir. Bu bağlamda ilgili istatistiki veriler incelendiğinde, üç tarafı denizlerle çevrili Türkiye'nin dış ticaretinde deniz yolunun payı büyük olmasına rağmen, kabotaj hattındaki ticaretinde (ülke içi ticarette) deniz yolunun çok düşük paya sahip olduğu görülmektedir. Çalışmamızda gerek dış ticaret bağlamında deniz ticaretinin ve gerekse sahip olduğu

---

[1] Türkiye Cumhuriyeti (T.C.) Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı (DPT), **Dokuzuncu Kalkınma Planı (2007-2013) Denizyolu Ulaşımı Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, 2007, http://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2018/11/09_DenizyoluUla%C5%9F%C4%B1m%C4%B1.pdf (E.T.:10.09.2020), s.iii.

[2] T.C. Başbakanlık DPT, **Dokuzuncu Kalkınma Planı (2007-2013) Denizyolu Ulaşımı Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, s.1.

[3] T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı, **On Birinci Kalkınma Planı (2019-2023) Ulaştırma Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, 2018, http://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2020/04/UlastirmaOzelIhtisasKomisyonuRaporu.pdf (E.T.:10.09.2020), s.20.

önemi yakalayamayan kabotaj hattında yapılan deniz ticaretinin, ticareti doğrudan etkileyen ve yön veren bir unsur olarak, vergi uygulamaları ve vergi ayrıcalıkları bakımından incelenmesi gereği önem kazanmıştır.

Literatürde yeknesak bir deniz ticareti tanımına rastlamak mümkün değildir. Deniz ticaretinin kapsamı hususunda da, sıklıkla deniz ticaretinin karşılığı olarak kullanılan "deniz ulaştırması/taşımacılığı sektörünün" yanı sıra, içeriklerine Kalkınma Bakanlığı'nın/Strateji ve Bütçe Başkanlığı'nın[4] "kalkınma planları" ve "özel ihtisas komisyonu raporları" ile Deniz Ticaret Odalarının (DTO) "sektör raporları" ve "faaliyet raporları" çerçevesinde ulaşabildiğimiz liman sektörü, gemi ve yat inşa sektörü, deniz turizmi sektörü, su ürünleri sektörü ve deniz ticaretine ilişkin diğer sektörler de bulunmaktadır. Bu bağlamda deniz ticaretinin klasik anlam ve kapsamının ötesinde, küreselleşmenin de etkisiyle kazandığı anlam ve kapsamın tespit edilmesi gereği oluşmuştur.

Nitekim literatürde, doğrudan deniz ticaretinin vergilendirilmesine ilişkin çalışmalar da yeterli sayıda değildir. Oysaki ticari bir faaliyetin ya da işlemin meydana gelmesi, beraberinde vergilendirmeyi getirecektir. Ayrıca ticaretin seyrine yön veren en önemli unsurlardan biri de, vergi ve vergi ayrıcalıklarıdır. Bu durum gözetilerek çalışmamızda, Türk hukuku açısından deniz ticaretinin gelir vergisi ve kurumlar vergisi bağlamında vergilendirilmesine ilişkin esasların, yargı kararları ve özelgeler ışığında ortaya konulması amaçlanmıştır. Ayrıca bu bağlamda, deniz ticaretini teşvik etmeye yönelik vergi ayrıcalıklarının ve deniz ticaretinin vergilendirilmesinde özellik arz eden hususların da ayrıca incelenmesi gereği ortaya çıkmıştır. Çalışmamızın kapsamı, deniz ticareti ile iştigal eden gerçek kişiler ve kurumlar açısından büyük önem arz eden gelir vergisi ve kurumlar vergisi ile sınırlandırılmıştır.

Deniz ticaretin vergilendirilmesine ilişkin Türk hukukunda, sektörü teşvik amacıyla kabul edilmiş ve yürürlüğe konulmuş Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu'nu[5]

[4] Türkiye Cumhuriyeti "Kalkınma Bakanlığı" kaldırılarak; 13 numaralı (No.lu) Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi (**13 No.lu Strateji ve Bütçe Başkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi**, 24.07.2018 tarih ve 30488 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır) ile "Kalkınma Bakanlığı'nın" yerine geçmek üzere, Türkiye Cumhuriyeti Cumhurbaşkanlığı "Strateji ve Bütçe Başkanlığı" kurulmuştur.

[5] **4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ile 491 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede (KHK) Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun**, 21.12.1999 tarih ve 23913 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

(TUGSK) bir dönüm noktası olarak kabul etmek mümkündür. Deniz ticaretinin vergi cenneti olarak nitelendirilen kolay bayrak ülkeleri ile mücadele etmek ve Türk bayrağı çeken deniz ticaret filosunu artırmak amacıyla kabul edilen söz konusu Kanun uyarınca oluşturulan sicile tescil edilen deniz araçlarına yönelik bir takım vergi ayrıcalıkları (gelir vergisi ve kurumlar vergisi istisnası da dâhil) tanınmış ve farklı bir mali yükümlülük (kayıt harcı ve yıllık tonaj harcı) benimsenmiştir. Söz konusu Kanun gereğince oluşturulan münhasır vergilendirmenin ve vergi ayrıcalıklarının incelenerek, değerlendirilmeye çalışılması da ayrıca önem arz etmiştir.

"Türk Hukukunda Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Bağlamında Deniz Ticaretinin Vergilendirilmesi" başlıklı bu çalışmamız, dört bölümden meydana gelmektedir.

"Deniz Ticaretinin Kuramsal Çerçevesi" başlıklı birinci bölümde; deniz hukuku, deniz ticareti hukuku ve deniz ticareti kavramlarının tanımı yapılmaya çalışılacak ve deniz ticaretinin kapsamı sektörler itibarıyla belirlenecektir. Ayrıca deniz ticaretinin tarihi gelişimi, deniz ticareti hukukunun kaynakları ve kendine özgü terminolojisi olan ve çalışmanın anlaşılması bakımından önem taşıyan deniz ticareti hukukuna ilişkin bazı kavram ve kurumlar kısaca inceleme konusu yapılacaktır.

"Deniz Ülkesi Temelinde Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılması" başlıklı ikinci bölümde; vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması ve deniz ülkesi kavramları ayrıntılı olarak ele alınmaya çalışılacaktır. Akabinde deniz ülkesi temelinde vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması hususunun tespiti açısından, Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi kavramı ve Türkiye'nin deniz ülkesi sınırları açıklığa kavuşturulacaktır. Ayrıca Türkiye'nin deniz ülkesi üzerindeki ticari faaliyet hakkı (kabotaj tekeli) inceleme konusu yapılacak; siyasi olarak ülke sınırlarına dâhil olmakla birlikte, hukuki ve idari olarak farklı düzenlemelere tabi ayrıcalıklı alanlar olan serbest bölgelerin ve serbest limanların statüsü incelenecektir.

"Gelir Vergisi Bağlamında Deniz Ticaretinin Vergilendirilmesi" başlıklı üçüncü bölümde; öncelikle gelir vergisinin konusu ve mükellefiyet şekilleri hakkında bilgi verilecektir. Akabinde deniz ticareti kapsamında elde edilen gelirler, gelirin unsurları

itibarıyla sınıflandırılmak suretiyle inceleme konusu yapılmaya çalışılacaktır. Ayrıca bu bağlamda, deniz ticaretine ilişkin safi gelirin tespitine yönelik uygulamalara da yer verilecektir. Bölüm kapsamında inceleme konusu yapılmaya çalışılacak bir diğer husus, deniz ticaretine yönelik vergi ayrıcalıklarıdır. Bu bağlamda öncelikle TUGSK'nda hüküm altına alınan sicile tescil koşulları ve tescili mümkün olan deniz aracı türleri irdelenecek, akabinde gelir vergisi açısından vergi ayrıcalığı teşkil eden deniz araçlarının işletilmesi istisnası, deniz araçlarının devri istisnası ve deniz araçlarında çalışan personelin ücret geliri muafiyeti incelenecektir. Ayrıca TUGSK'nda yer alan mali yükümlülükler (kayıt harcı ve yıllık tonaj harcı) irdelenecek; son olarak ise, vergilendirilmesi özellik arz eden gemi inşası, yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri kapsamında ele alınacaktır.

"Kurumlar Vergisi Bağlamında Deniz Ticaretinin Vergilendirilmesi" başlıklı dördüncü bölümde ise, ilk olarak kurumlar vergisinin konusu, mükellefleri ve mükellefiyet şekilleri hakkında bilgi verilecektir. Akabinde kurumlar vergisi bağlamında, deniz ticaretinin kapsamına dâhil olan sektörler itibarıyla vergi uygulamaları ile vergi ayrıcalıkları ve yatırım teşviklerine yer verilecek; safi kurum kazancının tespiti incelenmeye çalışılacaktır. Ayrıca vergilendirilmesi özellik arz eden dar mükellef yabancı ulaştırma kurumlarının deniz ulaştırma kazançları, vergi uygulamaları açısından ele alınacaktır. Bölüm kapsamında inceleme konusu yapılmaya çalışılacak diğer bir husus, TUGSK'nda yer alan ve kurumlar vergisi açısından vergi ayrıcalığı teşkil eden deniz araçlarının işletilmesi ve deniz araçlarının devri istisnalarıdır. Son olarak ise, kurumlar vergisi bağlamında deniz ticaretinin vergilendirilmesinde özellik arz eden durumlar ele alınmaya çalışılacaktır. Bu bağlamda; deniz ticareti kazançlarından kâr dağıtımı yapılmasının vergisel durumu, vergi cenneti bağlamında deniz ticaretine yönelik Bakanlar Kurulu'na/Cumhurbaşkanı'na verilen düzenleme yetkisi, serbest bölge ve limanlardan elde edilen deniz ticaretine yönelik kazançların vergisel durumu ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları bağlamında deniz ticaretinin vergilendirilmesi hususları incelenecektir.

BİRİNCİ BÖLÜM

DENİZ TİCARETİNİN KURAMSAL ÇERÇEVESİ

1.1.DENİZ HUKUKUNUN, DENİZ TİCARETİ HUKUKUNUN VE DENİZ TİCARETİNİN TANIMI

Doktrinde ve uygulamada bir üst kavram olarak kabul edilen deniz hukuku, deniz ticareti hukukunu da içeren bir disiplinlerarası kavramdır. Dolayısıyla çalışmamızın vergilendirme bağlamında inceleneceği esas unsuru olan deniz ticaretini ve deniz ticareti hukukunu tanımlamadan önce, deniz hukuku kavramını anlamca açıklığa kavuşturmak gerekecektir.

1.1.1.Deniz Hukukunun Tanımı

Sözlük anlamı olarak deniz hukuku; devletler hukukunda denizin türlü bölümlerinin durumunu düzenleyen ve devletlerin bu bölümler üzerindeki yetkilerini belirten antlaşma, gelenek ve benzeri (vb.) niteliğindeki kuralların bütünüdür[6]. Deniz hukuku kavramının bir diğer sözlük anlamı ise; deniz yolu ile ticaretin doğurduğu bütün ilişkileri düzenleyen kurallardır[7]. Söz konusu tanımda yer alan "bütün ilişkileri" ibaresi; hem kamu hukuku ilişkilerini, hem de özel hukuk ilişkilerini bünyesinde barındırmaktadır.

Terminolojik tanımlamalardan birisi uyarınca deniz hukuku; deniz alanlarının hukuki nitelikleri ile rejimlerini belirleyen ve bu alanlar üzerinde gerçekleştirilen faaliyetlerin, özellikle uluslararası hukuk kapsamına giren yönlerini düzenleyen kurallar bütününü ifade etmektedir[8]. Bir diğer terminolojik tanım uyarınca deniz hukuku ise; genel olarak, deniz alanlarının hukuki rejimini, çeşitli kullanılımlarını ve denizdeki gemilerin

[6]Türk Dil Kurumu, **Güncel Türkçe Sözlük**, "deniz hukuku", http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5b4746a2cf5e53.20814422 (Erişim Tarihi (E.T.):11.07.2018).
[7] Ejder Yılmaz, **Hukuk Sözlüğü**, 9. Baskı, Ankara: Yetkin Yayınları, 2005, s.267.
[8] Aydoğan Özman, **Deniz Hukuku I**, 1. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 2006, s.11.

seyrüseferini[9] düzenleyen kuralların bütünüdür[10].

Doktrinde deniz hukukunun; deniz kamu hukuku[11] ve deniz özel hukuku[12] olmak üzere iki alt bölüme ayrıldığı kabul görmektedir. Söz konusu iki alt bölüm ise, kendi aralarında şu şekilde alt bölümlere ayrılmaktadır[13]:

- *Deniz Kamu Hukuku*: Deniz İdare Hukuku, Deniz Ceza Hukuku, Deniz Devletler Hukuku ve Deniz İş ve Sosyal Güvenlik Hukuku;
- *Deniz Özel Hukuku*: Genel Olarak Deniz Özel Hukuku ve Deniz Ticareti Hukuku.

Çalışmamızın esas unsuru olan ve vergisel açıdan inceleme konusu yapacağımız, deniz ticareti hukuku ve deniz ticareti kavramlarını da ayrıca tanımlamakta ve irdelemekte fayda vardır.

1.1.2.Deniz Ticareti Hukukunun Tanımı

Sözlük anlamı olarak deniz ticareti hukuku; yalnız deniz ticaret hukukunun doğurduğu özel hukuk ilişkilerini düzenleyen kurallar bütünüdür[14]. Terminolojik açıdan deniz ticareti hukuku ise, ticaret gemilerinin denizde seyrüseferi dolayısıyla fertler arasında doğan hukuki münasebetleri düzenleyen disiplindir[15]. Bir başka terminolojik tanım uyarınca deniz ticareti hukuku; gemiler ve gemilerin denizde seyrüseferi ile ilgili hukuki ilişkileri düzenleyen kuralları içeren özel hukuk dalıdır[16].

Deniz ticareti hukukuna yönelik hükümler, Türk Ticaret Kanunu'nun[17] (TTK)

---

[9] Seyrüsefer kavramı; geliş gidiş, trafik anlamlarına gelmektedir (Ejder Yılmaz, s.1093).
[10] Selami Kuran, **Uluslararası Deniz Hukuku**, 5. Baskı, İstanbul: Beta Yayıncılık, 2016, s.1.
[11] Deniz kamu hukuku kavramı; denizde seyrüseferin devletlerarasında ve fert ile devlet arasında ortaya çıkardığı kamu hukuku alanındaki hukuki ilişkileri düzenleyen disiplini ifade etmektedir (Rayegan Kender, Ergon Çetingil ve Emine Yazıcıoğlu, **Deniz Ticareti Hukuku Temel Bilgiler Cilt-I**, 14. Baskı, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2016, s.1).
[12] Deniz özel hukuku kavramı; denizde seyrüseferin fertler veya kamu tüzel kişileri arasında ortaya çıkardığı özel hukuk alanındaki hukuki ilişkileri düzenleyen ve özel hukuk kurallarından oluşan disiplini ifade etmektedir (Kender, Çetingil ve Yazıcıoğlu, s.2).
[13] Fahiman Tekil, **Deniz Hukuku**, 5. Bası, İstanbul: Alkım Yayınevi, 1998, s.8-11; Adil İzveren, Nisimi Franko ve Ahmet Çalık, **Deniz Ticareti Hukuku**, 3. Baskı, Ankara: Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayınları, 1994, s.2-3; Tahir Çağa, **Deniz Ticareti Hukuku I (Giriş, Gemi, Donatan ve Kaptan)**, 5.Bası, İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1978, s.1-2; Rayegan Kender ve Ergon Çetingil, **Deniz Ticareti Hukuku (Deniz Takip Hukuku ve Deniz Sigortaları ile Birlikte)**, 6. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1998, s.1-2.
[14] Ejder Yılmaz, s.267.
[15] Kender, Çetingil ve Yazıcıoğlu, s.2.
[16] Bülent Sözer, **Deniz Ticareti Hukuku-I (Giriş-Gemi-Donatan ve Navlun Sözleşmeleri)**, 4. Bası, İstanbul: Vedat Kitapçılık, 2017, s.2.
[17] **6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu**, 14.02.2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

"Deniz Ticareti" başlığını taşıyan beşinci kitabı madde (m.) 931 ile m.1400 arasında yer almaktadır. TTK'nın "Deniz Ticareti" başlıklı beşinci kitabı, deniz ticaretine yönelik özel hukuk hükümlerini içerse de; bayrak çekme ve gemi sicili gibi kamu hukukuna yönelik kuralları da içermektedir[18]. TTK m.935/1'de hüküm altına alındığı üzere, TTK'nın deniz ticaretiyle ilgili hükümleri ticaret gemileri hakkında uygulanmaktadır. Fakat TTK m.935/2, hüküm altına aldığı bazı konuların, ticaret gemileri dışındaki gemilere de uygulanacağı yönünde düzenlemeler içermektedir.

Dolayısıyla TTK'nın "Deniz Ticareti" başlıklı beşinci kitabı irdelendiğinde; ağırlıklı olarak özel hukuk hükümlerini içerse de, bazı hususlarda kamu hukuku hükümlerini de içerdiği görülmektedir. Ayrıca söz konusu kitabın bazı hükümleri ticaret gemileri yanında, yatlar, denizci yetiştirme gemileri gibi özel gemilere veya devlet gemileriyle harp gemilerine de uygulanmaktadır. Hukuka ilişkin bazı kavram ve kurumları bünyesinde ayrıca düzenleyen söz konusu Kanun (gemiler üzerindeki ayni haklar gibi); bazı kavram ve kurumlarla ilgili olarak da diğer kanunlara (gemilerin "taşınmaz", gemi sicillerinin de "tapu sicili" kavramına dâhil olacağı ayrık durumlarla ilgili Türk Medeni Kanunu'na[19] (TMK) yaptığı yollama gibi) atıfta bulunmaktadır. Söz konusu TTK'nın 'Deniz Ticareti" başlıklı beşinci kitabının, sui generis[20] (kendine özgü) bir tedvin[21] tekniği taşıdığını söylemek mümkündür.

1.1.3.Deniz Ticaretinin Tanımı

"Deniz ticareti" şeklinde münhasır bir tanıma, gerek sözlüklerde ve gerekse doktrinde ulaşmak mümkün değildir. Ancak Atamer tarafından "deniz ticareti" kavramı, hukuksal açıdan özel anlam yüklenmiş teknik bir terim olarak kullanılmıştır. Atamer deniz ticaretini; TTK'nın beşinci kitabı "Deniz Ticareti" başlığına uygun olarak, deniz ticareti hukuku alanında yasal düzenlemeye konu olan hukuksal ilişkilerin tümü olarak tanımlamıştır[22].

---

[18] Kender, Çetingil ve Yazıcıoğlu, s.2.

[19] **4721 sayılı Türk Medeni Kanunu**, 08.12.2001 tarih ve 24607 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[20] Sui generis kavramı; kendine özgü, nevi şahsına münhasır, alışılmış türlere girmeyen özel durum anlamına gelmektedir (Ejder Yılmaz, s.1130).

[21] Tedvin kavramı; hukuku birleştirmek amacıyla, hukukun bir dalı ile ilgili yasa halinde kurallar koyma, kanunlaştırma anlamına gelmektedir (Ejder Yılmaz, s.1206).

[22] Kerim Atamer, **Deniz Ticareti Hukuku Cilt I,** 1. Baskı, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2017, s.9.

Çalışmamızda vergisel bağlamda inceleme konusu yapılacak deniz ticareti kavramı; suda ve su ile ilintili olmak kaydıyla karada, doğrudan veya dolaylı olarak, ekonomik menfaat sağlamaya yönelik her türlü gelir unsuru, kazanç, mal teslimi, hizmet ifası, ithalat, ilk iktisap, tescil, sözleşmeler gibi edinim, işlem ve eylemlerden meydana gelmektedir. Dolayısıyla çalışmamız açısından deniz ticareti kavramını, kapsamına yönelik daha ayrıntılı irdelemekte fayda görülmüştür.

1.2.DENİZ TİCARETİNİN KAPSAMI

Deniz ticareti teriminin kapsamına yönelik genellikle ilk düşünülen faaliyet, deniz yolu ulaştırması (deniz yolu taşımacılığı) olmaktadır. Fakat deniz ticaretinde deniz yolu ulaştırmasının önemli payı olmasına rağmen, salt deniz ticaretinin kapsamını oluşturduğunu söylemek mümkün değildir.

Deniz alanları üzerinde veya bununla ilintili olarak karada gerçekleştirilen faaliyetler (taşımacılık, balıkçılık vb.); gemiler, mürettebat, taşınması söz konusu olan yolcu ve yük, indirme/bindirme ve yükleme/boşaltma faaliyetleri kapsamında limanlar, gemilerin inşası, bakım ve onarımları için tersaneler ve bunların maddi kaynağı boyutunda armatörlerin (gemi sahipleri) entegre olması sonucunda meydana gelmektedir[23]. Söz konusu faaliyetlerin birçoğunda, taraflardan en az biri tacir konumunda ve söz konusu faaliyetler de ticari nitelik taşıyan ilişkilerden meydana gelmektedir[24]. Dolayısıyla, denizler (su) üzerinde ekonomik menfaat sağlayan ve deniz ticaretini meydana getiren söz konusu faaliyetlerin alanı geniş olmasına rağmen sınırını çizmek önemlidir.

Deniz ticareti kapsamına giren faaliyetleri; Strateji ve Bütçe Başkanlığı'nın "kalkınma planları" ve "özel ihtisas komisyonu raporları" ile DTO "sektör raporları" ve "faaliyet raporları" çerçevesinde tadadi[25] olarak belirlemek mümkündür. Dolayısıyla

[23] Özman, s.7-8.
[24] Mertol Can, **Deniz Ticareti Hukuku Cilt I (Giriş-Gemi-Deniz Hukuku Kişileri)**, 2. Baskı, Ankara: İmaj Yayıncılık, 2003, s.2.
[25] Tadadi kavramı; sayısal, sayılı, örnek olarak sayılmış anlamına gelmektedir (Ejder Yılmaz, s.1167).

deniz ticaretinin kapsamını şu şekilde belirtmek mümkündür[26]:

- Deniz Ulaştırma Sektörü (Deniz Taşımacılık Sektörü),
- Liman Sektörü,
- Gemi ve Yat İnşa Sektörü (Tersane Sektörü),
- Deniz Turizmi Sektörü,
- Su Ürünleri Sektörü,
- Diğer Sektörler.

1.2.1.Deniz Ulaştırma Sektörü

Deniz ulaştırma, bir başka deyişle deniz taşımacılık sektörünün kapsamına tadadi olmak üzere; kuru yük taşımacılığı, dökme yük taşımacılığı, karışık yük taşımacılığı, Ro/Ro taşımacılık[27], tanker taşımacılığı, konteyner taşımacılığı, gemi yakıt ikmali, kargo taşımacılığı, kimyevi madde taşımacılığı, LPG (Liquified Petroleum Gas-Sıvılaştırılmış Petrol Gazı) taşımacılığı, LNG (Liquified Natural Gas-Sıvılaştırılmış Doğal Gaz) taşımacılığı, araba taşımacılığı, yolcu taşımacılığı, gemi acentaları, kıyı acentaları, freight forwarder (taşıma işleri organizatörü)[28], gemi alım-satım firmaları, broker[29] ve stevedore[30] firmalar, deniz nakliye müteahhitleri ve navlun[31] komisyoncuları dâhil edilebilmektedir[32].

---

[26] Cem Üstüner, **Sektörün Uluslararası Rekabet Gücüne Etkisi Bağlamında Deniz Ticaretinin Vergilendirilmesi**, 1. Baskı, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2009, s.51-52; Ercan Alptürk, "Denizcilik Sektörünün Finansal ve Vergisel Boyutu", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi** (Elektronik Versiyon), Sayı (S.) 7 (Temmuz 2004), http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2004-temmuz-sayi-7_mdergi_8922a-00_/denizcilik-sektoru-ve-vergi.html (E.T.:13.07.2018).

[27] Ro/Ro taşımacılık (Roll on-Roll off Transportation); karayolu taşımacılığı ile başlayıp, karayolu taşıma araçlarının Ro-Ro gemilerine bindirilerek uzun mesafenin deniz yolu ile gerçekleştirildiği ve akabinde karayolu taşımacılığı ile biten kombine taşımacılık şeklidir (http://www.lojistiksozluk.com/ro-ro-tasimaciligi.html (E.T.:13.07.2018)).

[28] Freight forwarder (taşıma işleri organizatörü); müşterilerinin taşımacılık faaliyetlerini genellikle konsolide ederek, diğer şirketlerin kaynaklarıyla birlikte gerçekleştiren şirkettir (http://www.lojistiksozluk.com/tasima-isleri-organizatoru.html (E.T.:13.07.2018)).

[29] Broker kavramı; alım ve satım işlemlerine belli bir komisyon karşılığı aracılık eden ve işlemleri kendi adına ancak taraf olduğu kişi veya kurumlar hesabına yapan işlemcileri ifade etmektedir (http://www.lojistiksozluk.com/broker.html (E.T.:13.07.2018)).

[30] Stevedore kavramı; limanlarda gemilerin yükleme ve boşaltma işlerinde çalışan işçileri ifade etmektedir (http://www.loder.org.tr/tr/terimler.html?kelime=stevedor (E.T.:13.07.2018)).

[31] Navlun kavramı, yük; bir yerden bir yere taşınacak eşyanın tümü; denizde mal taşıması karşılığı olarak, navlun mukavelesine veya yasaya dayanılarak verilen ücreti ifade etmektedir (Ejder Yılmaz, s.902).

[32] İstanbul ve Marmara, Ege, Akdeniz, Karadeniz Bölgeleri (İMEAK) DTO, **2019 Deniz Sektörü Raporu**, 2020, https://www.denizticaretodasi.org.tr/media/SharedDocuments/sektorraporu/sektor_raporu_tr_2020.pdf (E.T.:20.09.2020); İMEAK DTO, **2018 Deniz Sektör Raporu**, 2019, https://www.denizticaretodasi.org.tr/Media/SharedDocuments/sektorraporu/2019_sektor_tr.pdf (E.T.:20.09.2020);

1.2.2.Liman Sektörü

Liman sektörünün kapsamına tadadi olmak üzere; liman hizmetleri, liman inşa firmaları ve liman işletmeleri dâhil edilebilmektedir[33]. Liman kavramı; doğada bulunan ya da insan eliyle yapılan, gemilerin durması, yüklerini yükleyip boşaltması, yolcu indirip bindirmesi için kullanılan deniz kısımları olarak tanımlanabilir[34]. Denizyolu taşımacılığının en önemli altyapısını oluşturan liman kavramını, ticarete konu olan malların ekonomiye giriş-çıkış yaptığı kapılar olarak da ifade etmek mümkündür[35]. Bir diğer tanım uyarınca limanlar ise; gemi ile diğer çeşitli taşıma modları arasında yük ve yolcu transferini güvenlikle sağlamayı amaçlayan, tüm altyapı ve donatımın mevcut olduğu bir hizmet yeridir[36].

Liman sektörüne, daha sınırlı bir işletmeyi içeren, fakat bu amaca yönelik yerler olan barınakları, münferit rıhtım ve iskeleleri ve diğer kıyı tesislerini dâhil etmek mümkündür. Liman sektörü, bu yerlerin etüt ve planlaması, yapım, tevsi[37], onarım, bakım ve donatımı ile işletilmesi, denetletilmesi ve koordinasyonu öğelerini kapsamaktadır[38].

1.2.3.Gemi ve Yat İnşa Sektörü

Gemi ve yat inşa, bir diğer deyişle tersanecilik sektörü kapsamına tadadi olmak

---

İMEAK DTO, **2017 Deniz Sektör Raporu**, 2018, https://www.denizticaretodasi.org.tr/Media/SharedDocuments/sektorraporu/2017_sektor_tr.pdf (E.T.:20.09.2020); İMEAK DTO, **2016 Deniz Sektörü Raporu**, 2017, http://www.denizticaretodasi.org.tr/Shared%20Documents/sektorraporu/2016_sektor_tr.pdf (E.T.:13.07.2018); İMEAK DTO, **2015 Deniz Sektörü Raporu**, 2016, http://www.denizticaretodasi.org.tr/Shared%20Documents/sektorraporu/2015_sektor_tr.pdf (E.T.:13.07.2018); Üstüner, s.31.

[33] Üstüner, s.31.

[34] Ejder Yılmaz, s.749.

[35] T.C. Başbakanlık DPT, **Dokuzuncu Kalkınma Planı (2007-2013) Denizyolu Ulaşımı Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, 2007, http://www.kalkinma.gov.tr/Lists/zel%20htisas%20Komisyonu%20Raporlar/Attachments/12/oik678.pdf (E.T.:21.07.2018), s.26.

[36] T.C. Başbakanlık DPT, **Dördüncü Beş Yıllık Kalkınma Planı Deniz Ulaştırması ve Limanlar Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, 1976, http://www.kalkinma.gov.tr/Lists/zel%20htisas%20Komisyonu%20Raporlar/Attachments/402/Deniz%20Ula%C5%9Ft%C4%B1rmas%C4%B1%20ve%20Limanlar.pdf (E.T.:21.07.2018), s.108.

[37] Tevsi kavramı; genişletme, yayma anlamlarına gelmektedir (Türk Dil Kurumu, **Güncel Türkçe Sözlük**, "tevsi", http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&view=bts&kategori1=veritbn&kelimesec=311571 (E.T.:21.07.2018)).

[38] T.C. Başbakanlık DPT, **Dördüncü Beş Yıllık Kalkınma Planı Deniz Ulaştırması ve Limanlar Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, 1976, http://www.kalkinma.gov.tr/Lists/zel%20htisas%20Komisyonu%20Raporlar/Attachments/402/Deniz%20Ula%C5%9Ft%C4%B1rmas%C4%B1%20ve%20Limanlar.pdf (E.T.:21.07.2018), s.108.

üzere; tersaneler, yat ve tekne inşa, onarım, imalathaneleri ve çekek yerleri[39] ile gemi söküm sektörü (gemi geri dönüşüm sektörü) dâhil edilebilmektedir[40].

Tersane kavramı, gemilerin yapıldığı yeri ifade etmektedir[41]. Bir diğer tanım uyarınca tersane ise; yük ve yolcu gemilerinin yapım, bakım ve onarımı için dalgakıranla durgun su sağlanmış, yüzer havuzlu, teknik ve sosyal altyapısı, yönetim, bakım, onarım ve depolama birimleri de bulunan kıyı yapılarıdır[42].

Gemi söküm sektörü (gemi geri dönüşüm sektörü); ekonomik ömrünü tamamlamış yaşlanan gemilerin seferlerden çekildiği ve ekonomiye tekrar kazandırılmak üzere, sürdürülebilir kalkınmanın ana ilkelerinden biri olan geri dönüşüm (recycling) işlemine tabi tutulduğu sektördür[43].

1.2.4.Deniz Turizmi Sektörü

Deniz turizmi kavramı; denizde deniz araçları ile yapılan turizm amaçlı faaliyetler ile turizm amaçlı faaliyetleri doğrudan destekleyen diğer faaliyetler bütünü olarak tanımlanabilir. Deniz turizmi sektörü kapsamına tadadi olmak üzere; yat yatırımları ve işletmeciliği (mavi turlar), marina yatırımları ve işletmeciliği, kruvaziyer ve feribot işletmeciliği, yat malzeme satış hizmetleri işletmeciliği, günlük gezi tekneleri işletmeciliği, mürettebatsız kiralık tekne (bareboat) işletmeciliği ile dalış turizmi ve su

---

[39] Çekek yeri kavramı; teknelerin bakım için çekildiği kara parçası anlamına gelmektedir (Ejder Yılmaz, s.231).

[40] T.C. Başbakanlık DPT, **Dokuzuncu Kalkınma Planı (2007-2013) Gemi İnşa Sanayii Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, 2007, http://www.kalkinma.gov.tr/Lists/zel%20htisas%20Komisyonu%20Raporlar/Attachments/21/oik697.pdf (E.T.:21.07.2018); T.C. Başbakanlık DPT, **Sekizinci Kalkınma Planı Gemi İnşa Sanayii ve Rekabet Edebilirlik Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, 2001, http://www.kalkinma.gov.tr/Lists/zel%20htisas%20Komisyonu%20Raporlar/Attachments/77/oik600.pdf (E.T.:21.07.2018); T.C. Başbakanlık DPT, **Dördüncü Kalkınma Planı Gemi İnşaat Sanayii Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, 1976, http://www.kalkinma.gov.tr/Lists/zel%20htisas%20Komisyonu%20Raporlar/Attachments/331/Gemi%20%C4%B0n%C5%9Faat%20Sanayi_%C3%96%C4%B0K.pdf (E.T.:21.07.2018).

[41] Ejder Yılmaz, s.1231.

[42] Türk Dil Kurumu, **Güncel Türkçe Sözlük**, "tersane", http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5b550d594869f8.55669577 (E.T.:21.07.2018).

[43] T.C. Başbakanlık DPT, **Dokuzuncu Kalkınma Planı (2007-2013) Gemi İnşa Sanayii Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, 2007, http://www.kalkinma.gov.tr/Lists/zel%20htisas%20Komisyonu%20Raporlar/Attachments/21/oik697.pdf (E.T.:21.07.2018), s.135.

sporları işletmeciliği dâhil edilebilmektedir[44].

Kruvaziyer işletmeciliği kavramı; amacının taşıma veya ulaştırmadan ziyade konukları olan turistlerin ağırlanması olan ve bu amaca yönelik her türlü hizmet donanımına sahip büyük gemilerle yapılan deniz seyahatlerinden oluşan deniz turizmi faaliyetini ifade etmektedir[45].

1.2.5.Su Ürünleri Sektörü

Su ürünleri sektörü temel olarak su ürünlerinin istihsaline[46] dayanan ticari faaliyetlerden meydana gelmektedir[47]. Su ürünleri sektörü kapsamına tadadi olmak üzere; balıkçı gemiciliği, deniz kafes balıkçılığı, su ürünleri avcılığı, su ürünleri yetiştiriciliği, su ürünlerini işleme ve değerlendirme, su ürünleri ihracat ve ithalatı ve açık deniz balıkçılığı dâhil edilebilmektedir[48].

1.2.6.Diğer Sektörler

Deniz ticaretinin kapsamını oluşturan diğer sektörler, dolaylı olarak yukarıda izah edilen ana sektörlere dâhil edilebilmekle birlikte, özellikleri dolayısıyla ayrı sınıflandırmaya tabi tutulmuş alt sektörlerden meydana gelmektedir.

Diğer sektörler kapsamına tadadi olmak üzere; kum çıkarma gemiciliği (deniz kumculuğu), yardımcı hizmet gemiciliği, gemi yan sanayi sektörü (gemi inşa sektörü), kumanyacılar, puantaj firmaları, deniz altı su hizmetleri, deniz malzemesi ve sanayi malzemesi alım-satımı yapan firmalar, deniz sigorta, ekspertiz ve klas kuruluşları ve

---

[44] Üstüner, s.31.

[45] Ceyda Kükrer, "Kurvaziyer Turizmin Vergilendirilmesi ve Türkiye'de Uygulanan Vergi Teşvikleri", (**Yayımlanmamış Doktora Tezi**, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2012), s.7.

[46] İstihsal kavramı, üretim, çıkarma, elde etme anlamlarına gelmektedir (Türk Dil Kurumu, **Güncel Türkçe Sözlük**, "istihsal",http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&arama=kelime&guid=TDK.GTS.5b550d626dfbf9.73735013 (E.T.:22.07.2018)).

[47] Üstüner, s.32.

[48] T.C. Kalkınma Bakanlığı, **Onuncu Kalkınma Planı (2014-2018) Su Ürünleri Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, 2014,http://www.kalkinma.gov.tr/Lists/zel%20htisas%20Komisyonu%20Raporlar/Attachments/218/Su%20%C3%9Cr%C3%BCnleri%20%C3%96%C4%B0K%20Raporu.pdf (E.T.:22.07.2018); T.C. Başbakanlık DPT, **Dokuzuncu Kalkınma Planı (2007-2013) Balıkçılık Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, 2007, http://www.kalkinma.gov.tr/Lists/zel%20htisas%20Komisyonu%20Raporlar/Attachments/4/oik672.pdf (E.T.:22.07.2018); T.C. Başbakanlık DPT, **Sekizinci Kalkınma Planı Su Ürünleri ve Su Ürünleri Sanayii Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, 2001, http://www.kalkinma.gov.tr/Lists/zel%20htisas%20Komisyonu%20Raporlar/Attachments/155/oik588.pdf (E.T.:22.07.2018).

lojistik firmaları dâhil edilebilmektedir[49].

1.3.DENİZ TİCARETİNİN TARİHİ GELİŞİMİ

Denizcilik ve deniz ticareti tarih boyunca, toplumların ihtiyaçları doğrultusunda gelişme göstermiştir. Toplumlar, tarihin eski dönemlerinden itibaren asırlar boyunca denizlerden; ulaşım, taşımacılık ve balıkçılık faaliyetleri ile ilintili yararlanmışlardır[50]. Teknolojinin ilerlemesi ve toplumların sosyo-ekonomik ile sosyo-kültürel durumlarının değişmesi neticesinde, deniz ticareti de bu değişimlere paralel olarak değişim göstermiştir. Bu başlıkta deniz ticaretinin tarihi gelişimi, söz konusu toplumsal değişim ve özellikler paralelinde dünya ve Türkler açısından inceleme konusu yapılacaktır.

1.3.1.Dünyada Deniz Ticaretinin Tarihi Gelişimi

Deniz ticaretinin tarihi, ilk insanların var olduğu binlerce yıl öncesine kadar uzanmaktadır. İnsanoğlunun var olduğu erken dönemlerden itibaren, denizlerin ötesinde nelerin olduğu merakı ve keşfi mevcut olmuştur[51]. Eski zaman insanlarının sazdan yapılmış sallar, bambu kütükler, şişirilmiş hayvan postları ve asfalt kaplı sepetler ile su üzerinde yolculuğa başlamasıyla, ilkel kayıklar ve gemiler Batı dünyasının kapital unsuru haline gelmiştir[52].

Literatürde farklı görüşler olsa da ağırlıklı görüş uyarınca deniz ticaretinin, milattan önce yaklaşık 3000-6000 yılları civarında Mısırlılarda başladığı kabul edilmektedir[53]. Mısırlılar önce el yardımıyla hareket eden içi oyulmuş kütükten yapılmış kanolarla, daha sonra da kürek, yelken ve dümenle donatılmış deniz araçları ile gemicilik ve suyolu taşımacılık faaliyetlerine başlamışlardır[54].

Mısırlıların, akıntı ve rüzgârların elverişli olması nedeniyle Nil Nehri üzerinde

---

[49] Üstüner, s.32.
[50] Özman, s.13.
[51] Simon Markland, **A Brief History of Maritime Shipping**, http://www.historyinanhour.com/2012/10/08/a-brief-history-of-maritime-shipping/ (E.T.:23.07.2018).
[52] Lionel Casson, **Antik Çağda Denizcilik ve Gemiler**, Gürkan Ergin (çev.), 1. Baskı, İstanbul: Homer Kitabevi, 2002, s.1; Karan Chopra, **The History of Ships: Ancient Maritime World**, https://www.marineinsight.com/maritime-history/the-history-of-ships-ancient-maritime-world/ (E.T.:23.07.2018).
[53] Jean-Paul Rodrigue, Theo Notteboom ve Brian Slack, **Maritime Transportation**, https://transportgeography.org/?page_id=1762 (E.T.:23.07.2018).
[54] Özman, s.16.

gerçekleştirdikleri deniz taşımacılığı, daha sonra Doğu Akdeniz'e ulaşarak Fenikeliler ve Giritlerle ticaret yapılmasına yol açmıştır. O dönemde deniz ticaretine yönelik ilkel yasalar mevcut olsa da, Doğu Akdeniz'de Mısırlıların deniz taşımacılığında etkin ve lider bir rol oynadıkları kabul edilmektedir[55]. Yunanlıların gıda maddelerine olan gereksiniminin neticesinde deniz ticaretine başlamaları akabinde, ilk çağlarda Akdeniz'de Fenikeliler, Giritliler ve Yunanlılar deniz ticaretine hâkim olmuşlardır. Aynı dönemde tekne yapımındaki ustalığı sayesinde Vikingler, Kuzey Avrupa'dan güneye seferler yapmışlardır[56].

10. yüzyıla (yy.) gelindiğinde Çinliler, Güney Çin Denizi ve Hint Okyanusu'na giderek bölgesel ticaret ağları kurdular. 15. yy.a gelindiğinde Çinliler, 300 civarında olan gemi filolarını 28.000'e çıkarmışlardı. Bölgesel bir denizcilik hâkimiyeti kurma gayesinde olan Çinliler, mevcut deniz filolarıyla Doğu Afrika kıyılarına seferler düzenlemişlerdir[57]. Ayrıca Orta Çağda, İlk Çağın denizci devletlerine Roma İmparatorluğu, Cenova ve Venedik de eklenmiştir[58].

16. yy.dan itibaren coğrafi keşifler vesilesiyle İspanya, Portekiz, İngiltere, Hollanda ve Fransa başta olmak üzere Avrupa devletleri, gerçek küresel deniz ticaretini kurma yolunda harekete geçtiler. Bu dönemde deniz taşımacılığının çoğu, Akdeniz, Kuzey Hint Okyanusu, Pasifik Asya ve Karayipler de dâhil olmak üzere Kuzey Atlantik çevresinde yoğunlaşmıştır. Dönemin deniz ticaretindeki etkin ve ortak amacı, küresel ticaret mallarına erişim olmuştur[59].

19. yy.ın ortalarında sanayi devriminin bir getirisi olarak buhar motorunun icadı ve gelişmesiyle birlikte, buharlı gemiler yapılmaya başlanmıştır[60]. Gemilerin artık hâkim rüzgâr gücüne maruz kalmaması sonucunda deniz ticareti ağları önemli ölçüde genişlemiştir. Ayrıca Süveyş Kanalı'nın açılması ile birlikte, 19. yy.ın ikinci yarısında Pasifik'e deniz ticareti yoğunlaşmıştır. 20. yy.a gelindiğinde uluslararası ticaret ve deniz

[55] Nicholas Joseph Healy, **Maritime Law**, https://www.britannica.com/topic/maritime-law (E.T.:23.07.2018).
[56] Özman, s.17.
[57] Rodrigue, Notteboom ve Slack, https://transportgeography.org/?page_id=1762 (E.T.:23.07.2018).
[58] Özman, s.22.
[59] Rodrigue, Notteboom ve Slack, https://transportgeography.org/?page_id=1762 (E.T.:23.07.2018).
[60] Ünal Özdemir, "Tarihte Türk Denizcilik Faaliyetleri ve Günümüz Limanlarının Gelişim Sürecine Olan Etkisinin İncelenmesi", **Ordu Üniversitesi Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi** (Elektronik Versiyon), Cilt. (C.) 5, S.12 (Temmuz 2015), http://dergipark.gov.tr/download/article-file/273691 (E.T.:23.07.2018), s.426.

ticaretindeki değişimlerin birbiri ile bağlantılı hale gelmesi, deniz taşımacılığının katlanarak büyümesine yol açmıştır[61].

20. yy.da savaş gemisi yapımında, Amerika Birleşik Devletleri (ABD) halen dünyanın en önde gelen ülkesi konumunda yer almaktadır. ABD'nin kurulmasından itibaren gemiler ve gemi sanayii, ülkenin kalkınmasında temel rol oynamış ve tersaneler teknoloji üssü konumunda yer almışlardır. Aynı şekilde 20. yy.da gemi yapım sanayiinde önemli aşamalar kaydeden Japonya ve Güney Kore, gemi üretiminin hemen hemen tamamına yakınının Uzak Doğu'ya kaymasına yol açmışlardır[62].

1.3.2.Türklerde Deniz Ticaretinin Tarihi Gelişimi

Türk tarihi irdelendiğinde, istisnalar haricinde neredeyse hiçbir dönemde deniz ticari taşımacılığı ve deniz ticaretinin, diğer ülkelere göre etkin bir sektör olarak yer almadığını belirtmek mümkündür. Türk deniz ticaretinin temellerinin atıldığı Selçuklu döneminde denizcilik, gelişme fırsatı bulamamıştır. Osmanlı döneminde ise deniz ticareti, daha çok ordunun deniz gücüne önem verilmesi ve Osmanlının izlediği ekonomik politikalar nedeniyle pek fazla ilerleme kaydedememiştir[63]. Türklerde deniz ticaretinin tarihi gelişimi; deniz ticaretinin başladığı Selçuklu dönemi, Anadolu Beylikleri dönemi ve Osmanlı döneminden oluşan Türkiye Cumhuriyeti öncesi dönem ile Türkiye Cumhuriyeti sonrası dönem olmak üzere ikili bir ayrım silsilesinde inceleme konusu yapılacaktır.

1.3.2.1.Türkiye Cumhuriyeti Öncesi Deniz Ticaretinin Tarihi Gelişimi

Türkler tarih boyunca, Anadolu'nun stratejik yapısını iyi bir şekilde değerlendirmişlerdir. Anadolu'da Türk denizciliğinin temelleri, 11. yy.ın sonlarında, İzmir ve Anadolu Selçuklu Devleti'nin kurucusu olan Kutalmışoğlu Süleyman Şah döneminde atılmıştır. Kutalmışoğlu Süleyman Şah, Bizans'ın elinde olan İznik'i fethederek Türkleri ilk defa Marmara kıyılarına yerleştirmiştir. Ayrıca İznik başkent

[61] Rodrigue, Notteboom ve Slack, https://transportgeography.org/?page_id=1762 (E.T.:23.07.2018).
[62] Kamu İşletmeciliğini Geliştirme Merkezi Vakfı, **Türkiye Gemi Sanayii Anonim Şirketi Tersaneler Raporu**, 1999, https://www.gmo.org.tr/upl/misc/Raporlar/KIGEM_TGSAS_Raporu.pdf (E.T.:24.07.2018), s.5-6.
[63] Hüseyin Topuz, **Uluslararası Deniz Ticari Taşımacılığı ve Türkiye Ekonomisindeki Yeri 1923-1980,** 1. Baskı, İstanbul: Beta Yayıncılık, 2010, s.2-3.

yapılmış ve İznik'in başkent olarak seçilmesi, Türklerin denizlere yönelik bir politika takip edeceğini göstermesi bakımından önemlidir[64].

İznik'i fetheden Selçuklular, bir taraftan Haçlılar, diğer taraftan Bizanslılarla savaş içinde olduklarından denizler üzerinde yeterince yoğunlaşmaya fırsat bulamamışlardır. Fakat Selçukluların tarih sahnesine çıkışıyla birlikte, Akdeniz ticaretinde büyük bir hareketlilik olmuştur. Selçuklular denizlere çıktıktan sonra, Akdeniz ile Karadeniz üzerinde donanmalara sahip olmuşlar ve Sinop ile Alanya'da tersaneler işleterek gemi sanayisinde faaliyette bulunmuşlardır. Türk denizciliğinin sağlam temelleri, 1. Alaattin Keykubat'ın tahta çıkmasıyla atılmıştır. Keykubat, Alanya ve Sinop'ta tersane kurmuş; ayrıca bu illeri Akdeniz ve Karadeniz seferleri için donanmaya üs olarak kullanmıştır[65].

1308 yılında İlhanlıların baskısı neticesinde yıkılan Anadolu Selçuklu Devleti'nin yerine birçok beylik kurulmuştur. Anadolu Beylikleri döneminde denizciliğe ilk defa Menteşoğulları yönelmiştir. Menteş Bey, kışlak için her mevsim Toroslardan sahil ovalarına inen Türkmenleri organize ederek, güçlü bir deniz beyliği kurmuştur. 1300 yılında oğlu Mesut, başta Rodos olmak üzere birçok adayı fethetmiştir. Daha sonra Karasioğulları Beyliği denizcilik faaliyetlerinde yer almıştır. 1304 yılında Karasi Bey tarafından, Truva, Burhaniye ve Bergama'nın Bizans'tan alınmasıyla beylik, denizcilik faaliyetlerine başlamıştır. 1307 yılında Aydınoğulları ve 1320 yılında Saruhanoğulları denizcilik sahnesinde yerlerini almıştır. Anadolu Beylikleri dönemi özellikle denizcilik açısından Ege kıyılarında Türk denizcilerinin başarılı faaliyetleri ile anılmaktadır[66].

Osmanlı Devleti, deniz ticaret yollarına hâkim olma düşüncesi neticesinde egemenliğini üç kıtaya yayma politikası izlemiştir. Askeri denizciliğin yanı sıra, sivil denizciliğe ve bu bağlamda deniz ticaretine de büyük önem verilmiştir[67]. Osmanlılarda ilk dönemlerde, sivil (ticari) gemicilik ile savaş gemiciliği ortak bir geçmişe sahip olup, gemiler Tersane-i Amire'de yapılmaktaydı. Ardından ticari gemicilik süreci, askeri gemicilikten ayrılmak suretiyle başlamıştır. Fakat bu süreç, hiçbir zaman Batı'daki

[64] Topuz, s.5.
[65] Topuz, s.5-7.
[66] Topuz, s.7-9.
[67] Ünal Özdemir, s.422.

gelişmiş denizci devletlerin seviyesinde olamamıştır[68].

Osmanlıların deniz gücü, 15. ye 16. yy.larda parlak dönemlerini yaşamıştır. Söz konusu dönemde Balkanlar, Karadeniz ve Ege'de yeni toprakların fethedilmesiyle, Avrupa'dan Asya'ya giden ticaret yollarının hâkimiyeti ele geçirilmiştir[69]. Ayrıca Osmanlılar, batıya yönelik bir ticaret kapısı konumunda olan liman faaliyetlerine de önem vermişlerdir[70]. Bu dönemin önemli limanları arasında; Trabzon Limanı, Samsun Limanı, İskenderun Limanı ve Mersin Limanı yer almaktadır[71].

17. yy.da meydana gelen keşif ve icatlar neticesinde duraklama dönemine giren Osmanlı'nın, denizcilik kurumları ve deniz ticareti de sekteye uğramıştır. Avrupalıların "kalyon" olarak adlandırılan yüksek güverteli gemileri, ticaret ve savaş gemisi olarak kullanmaya başlamaları; Osmanlıların ise, "kalyon" tipi gemiler yerine "kadırga" tipi gemilerde diretmesi neticesinde, Osmanlı deniz ticareti de duraklama ve gerileme dönemine girmiştir[72]. 17. yy.da mülkiyeti özel kişilere ait olan gemiler, Osmanlı karasularında ticari faaliyetlerde bulunmuşlardır. Osmanlı Devleti, söz konusu özel gemisi olan tacirlere, deniz savaşı sırasında ticaret gemisiyle donanma hizmetine girmeleri karşılığında vergi muafiyeti sağlamıştır. Ancak 18 yy.da kaldırılan söz konusu vergi teşviki de, deniz ticaretinin gerilemesinde rol sahibi olmuştur[73].

18. ve 19. yy.larda çok geniş bir alana yayılmış bir deniz imparatorluğu görünümünde olan Osmanlı, donanması, deniz ticaret filosu ve denizcilik stratejisi olmayan bir ülke konumundaydı[74]. Bu dönemde Nizam-ı Cedid hareketi kapsamında, tersane ve deniz alanlarında önemli bir devlet politikası izleyen III. Selim; tersaneleri bir nizam altına almış, gemi inşaatına yönelik reformlar gerçekleştirmiş ve müstakil bir

---

[68] Erol Mütercimler, **Bu Vatan Böyle Kurtuldu**, 7. Baskı, İstanbul: Alfa Yayıncılık, 2004, s.595-661, Aktaran (akt.) http://www.akintarih.com/turktarihi/osmanli/turk_denizciligi/turk_denizciligi.html (E.T.:25.07.2018).
[69] Topuz, s.10-11.
[70] Ünal Özdemir, s.422.
[71] Topuz, s.29-34.
[72] Mütercimler, (akt.) http://www.akintarih.com/turktarihi/osmanli/turk_denizciligi/turk_denizciligi.html (E.T.:25.07.2018); Topuz, s.16-17.
[73] Mütercimler, (akt.) http://www.akintarih.com/turktarihi/osmanli/turk_denizciligi/turk_denizciligi.html (E.T.:25.07.2018).
[74] Özgür Yılmaz, "Buharlı Gemi Çağı'nda Karadeniz'de Avrupa Denizciliği", **Karadeniz Uluslararası Bilimsel Dergi** (Elektronik Versiyon), C.1, S.25 (2015), http://dergipark.gov.tr/download/article-file/155499 (E.T.:25.07.2018), s.51-52; Topuz, s.17.

"Tersane Hazinesi" kurarak bir takım mali imkânlar sağlamıştır[75]. Batının gelişen buharlı gemi teknolojisi karşısında Osmanlılar, deniz ticaret filolarını artırmaya yönelik büyük tonajlı gemi yapımını teşvik için vergisel kolaylık sağlama yöntemine başvurmuşlardır. Böylece 1886 yılında alınan bir kararla, ticari gemi yapılmasını teşvik için otuz tonilatodan[76] büyük olanlardan vergi (gümrük resmi ve her ne ad ve vesile ile olursa olsun herhangi bir vergi) alınmaması kararlaştırılmıştır[77].

Osmanlının ülke sınırlarının denizciliğe elverişli olmasına karşın, Osmanlı döneminde Türk denizciliği beklenen düzeyde gelişememiştir. Matbaa, sanayi devrimi, buhar ve elektrik gibi devrim, icat ve buluşları kaçıran Osmanlı, limanları arasında yük ve yolcu taşıma hakkını (kabotaj hakkını) da yabancılara kaptırmıştır. Böylece Osmanlı, kalan küçük bir deniz ticaret filosuyla, dünya denizcilik tarihindeki önemli yerini kaybetmiştir[78].

1.3.2.2.Türkiye Cumhuriyeti Sonrası Deniz Ticaretinin Tarihi Gelişimi

Milli mücadelenin kazanılarak Türkiye Cumhuriyeti'nin kurulması ile milli bağımsızlık elde edilmiş; Lozan Antlaşmasının imzalanması ile de deniz ticareti de dâhil mali anlamda özgürlük elde edilmiştir[79]. Söz konusu mali özgürlük ve deniz ticareti alanda büyümenin sağlanabilmesi için; politikalar belirleyip uygulamak, gemi ithalatı yasağı ya da sınırlamaları, ucuz kredi, vergi muafiyeti, vergi iadesi, prim fon ve kamu yatırımları ile diğer özendirme yöntemleri hükümet politikasının araçları olarak kullanılmıştır[80].

Cumhuriyet'in ilk yıllarında deniz ticaret filosunun büyütülmesi amacıyla iki önemli adım atılmıştır. Bunlardan ilki, kapitülasyonların getirdiği ekonomik bağımlılığın

---

[75] Topuz, s.18-19.

[76] Tonilato kavramı, gemilerin iç hacimlerinin ifadesinde kullanılan ve 2.83 metreküpe eşit olan hacim birimini ifade etmektedir. (Ejder Yılmaz, s.1251).

[77] İlhan Ekinci, "XIX. Yüzyılda Osmanlı Deniz Ticaretinde Değişim ve Tepkiler", **Tarih İncelemeleri Dergisi** (Elektronik Versiyon), C.21, S.2 (Aralık 2006), http://dergipark.gov.tr/download/article-file/58609 (E.T.:25.07.2018), s.53.

[78] Topuz, s.105.

[79] Metin Kopar, "Atatürk Dönemi Deniz Taşımacılığı (1923-1938)", **Adıyaman Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi** (Elektronik Versiyon), C.8, S.22 (Nisan 2016), http://dergipark.gov.tr/download/article-file/265937 (E.T.:26.07.2018), s.485.

[80] Topuz, s.106.

kırılmasında etkili olan en önemli dinamiklerden birini teşkil eden kabotaj hakkıdır. 01.07.1926 tarihinde uygulanmaya başlanan Türkiye Sahillerinde Nakliyatı Bahriye (Kabotaj) ve Limanlarla Kara Suları Dâhilinde İcrayı San'at ve Ticaret Hakkında Kanun[81] m.1 uyarınca, Türk limanları ve karasularında yük ve yolcu taşımacılığı hakkı sadece Türk bayrağı taşıyan gemilere ve Türk vatandaşlarına tahsis edilmiştir. İkinci önemli adım ise, Türk liman ve iskeleleri arasında deniz ticaretine yönelik ihtiyacı karşılayacak bir işletmenin kurulmasıdır[82]. Bu bağlamda Osmanlı Seyr-i Sefain İdaresi, 1923 yılında Türkiye Cumhuriyeti Seyr-i Sefain İdaresi'ne çevrilmiştir[83]. Söz konusu işletmeye; limanların bakımı, yeni gemi alımları, mevcut gemilerin bakım ve onarımları, nakliyat, acentecilik, römorkörcülük, kılavuzluk, sağlık (çalışanlar ve yolcular) ve limanlarda kurulacak inhisar[84] şirketlerine ortak olma ve sermaye yönünden katkıda bulunma gibi önemli görev ve yetkiler tanınmıştır[85]. Ayrıca yolcu taşıma işi bir kamu hizmeti sayılarak, devlet tekeline bırakılmıştır[86].

1933 yılında Seyr-i Sefain İdaresi; Akay İşletmeleri, Denizyolları ile Fabrika ve Havuzlar Teşkilatı olmak üzere üçe ayrılmıştır. Ayrıca 1938 yılında Denizbank, 1939 yılında Devlet Denizyolları İşletmesi, 1944 yılında Devlet Denizyolları ve Limanları İşletmesi Umum Müdürlüğü, 1952 yılında Denizcilik Bankası Türkiye Anonim Ortaklığı kurulmuştur[87].

1945-1950 yılları arasında II. Dünya Savaşı ve Marshall Planı'nın etkisiyle, Türk deniz ticareti filosunun geliştirilmesi ve limanların modernizasyonu doğrultusunda önemli adımlar atılmıştır. Yeni ticaret gemilerinin alınması ile ilk kez bu dönemde, açık deniz taşımacılığı yapmaya uygun kapasitede yük ve yolcu gemileri Türk ticaret filosuna katılmıştır. Ayrıca bu dönemde Amerika'nın sağladığı kredilerden yararlanılarak, bir

[81] **815 sayılı Türkiye Sahillerinde Nakliyatı Bahriye (Kabotaj) ve Limanlarla Kara Suları Dâhilinde İcrayı San'at ve Ticaret Hakkında Kanun**, 29.04.1926 tarih ve 359 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
[82] Kopar, s.485.
[83] Topuz, s.111.
[84] İnhisar kavramı; mutlak imtiyaz, monopol, tekel anlamlarına gelmektedir (Ejder Yılmaz, s.561).
[85] Kopar, s.474-475.
[86] Kopar, s.486.
[87] Topuz, s.113-119.

yüzer havuz getirilmiş ve üç tersane için gerekli makine ve tesisler alınmıştır[88].

Hükümet tarafından 1950-1960 yılları arasında, deniz ticaretine yönelik herhangi bir özel politika izlenmemiştir. Daha sonra başlayan planlı ekonomi dönemi ve beş yıllık kalkınma planlarında ise; öncelikle gemi inşa sanayinde yerli üretimi artırmak adına gemi ithalatı kısıtlanmış, daha sonra söz konusu kısıtlamanın deniz ticaret filosundaki azalma yönünde olumsuz etkileri neticesinde bu politikadan vazgeçilmiştir[89]. 1963 yılından bu yana başlayan planlı ekonomi dönemi ve kalkınma planları ile denizcilik sektörüne yönelik yayımlanan özel ihtisas komisyon raporları doğrultusunda; deniz ulaştırma (taşımacılık) sektörü, liman sektörü, tersane sektörü, turizm sektörü, su ürünleri sektörü ve diğer denizcilik sektörleri koordineli bir şekilde ele alınmakta ve geliştirilmeye çalışılmaktadır.

1.4.DENİZ TİCARETİ HUKUKUNUN KAYNAKLARI

Deniz ticareti hukukunun yazılı ve yazısız kaynaklarını; milli kanunlar, milletlerarası andlaşmalar ve örf adet kuralları olarak belirtmek mümkündür[90]. Türk deniz ticareti hukukunun yazılı kaynaklarını ise; kanunlar, tüzükler, yönetmelikler, Bakanlar Kurulu kararları/Cumhurbaşkanı kararları ve milletlerarası andlaşmalar olarak belirtmek mümkündür[91]. Bu başlık altında Türk deniz ticareti hukukunun yazılı kaynakları, önemli olanları tadadi olarak belirtilmek suretiyle irdelenecektir.

1.4.1.Kanunlar

Türk deniz ticareti hukukunun doğrudan veya dolaylı yazılı kaynaklarından olan kanunların önemli olanlarını;

- Türk Ticaret Kanunu,
- Türkiye Sahillerinde Nakliyatı Bahriye (Kabotaj) ve Limanlarla Karasuları

[88] İbrahim Bozkurt ve İbrahim Halil Aytar, "II. Dünya Savaşı Sonrası Uluslararası Ekonomiye Eklemlenme Sürecinde Türkiye'nin Deniz Ticareti ve Liman Politikası", **Çağdaş Türkiye Tarihi Araştırmaları Dergisi** (Elektronik Versiyon), C.15, S.31 (2015), http://dergipark.gov.tr/download/article-file/235853 (E.T.:26.07.2018), s.343.
[89] Topuz, s.151-163.
[90] İnci Deniz Kaner, **Deniz Ticareti Hukuku I-II**, 1. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 2018, s.3-9.
[91] Kender, Çetingil ve Yazıcıoğlu, s.21-32; Kaner, s.9-16; Sözer, s.3-10; Can, **Deniz Ticareti Hukuku Cilt I (Giriş-Gemi-Deniz Hukuku Kişileri)**, s.11-13.

Dâhilinde İcrayı San'at ve Ticaret Hakkında Kanun,

- TUGSK,
- Limanlar Kanunu[92],
- Deniz İş Kanunu[93],
- Denizde Zabt ve Müsadere Kanunu[94],
- Denizde Can ve Mal Koruma Hakkında Kanun[95],
- Gemi Sağlık Resmi Kanunu[96],
- Sahil Güvenlik Komutanlığı Kanunu[97],
- Çevre Kanunu[98],
- Su Ürünleri Kanunu[99],
- Deniz Çevresinin Petrol ve Diğer Zararlı Maddelerle Kirlenmesinde Acil Durumlarda Müdahale ve Zararların Tazmini Esaslarına Dair Kanun[100],
- Karasuları Kanunu[101],
- Kıyı Kanunu[102],
- Deniz Ticaret Filosunun Geliştirilmesi ve Gemi İnşa Tesislerinin Teşviki Hakkında Kanun[103],
- Turizmi Teşvik Kanunu[104],
- Türk Medeni Kanunu,
- Türk Borçlar Kanunu[105],

[92] **618 sayılı Limanlar Kanunu**, 20.04.1925 tarih ve 95 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
[93] **854 sayılı Deniz İş Kanunu**, 29.04.1967 tarih ve 12586 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
[94] **3894 sayılı Denizde Zabt ve Müsadere Kanunu**, 18.07.1940 tarih ve 4564 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
[95]**4922 sayılı Denizde Can ve Mal Koruma Hakkında Kanun**, 14.06.1946 tarih ve 6333 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
[96] **2548 sayılı Gemi Sağlık Resmi Kanunu**, 10.11.1981 tarih ve 17510 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
[97]**2692 sayılı Sahil Güvenlik Komutanlığı Kanunu**, 13.07.1982 tarih ve 17753 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
[98] **2872 sayılı Çevre Kanunu**, 11.08.1983 tarih ve 18132 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
[99] **1380 sayılı Su Ürünleri Kanunu**, 04.04.1971 tarih ve 13799 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
[100] **5312 sayılı Deniz Çevresinin Petrol ve Diğer Zararlı Maddelerle Kirlenmesinde Acil Durumlarda Müdahale ve Zararların Tazmini Esaslarına Dair Kanun**, 11.03.2005 tarih ve 25752 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
[101] **2674 sayılı Karasuları Kanunu**, 29.05.1982 tarih ve 17708 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
[102] **3621 sayılı Kıyı Kanunu**, 17.04.1990 tarih ve 20495 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
[103] **2581 sayılı Deniz Ticaret Filosunun Geliştirilmesi ve Gemi İnşa Tesislerinin Teşviki Hakkında Kanun**, 21.01.1982 tarih ve 17581 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
[104] **2634 sayılı Turizmi Teşvik Kanunu**, 16.03.1982 tarih ve 17635 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
[105] **6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu**, 04.02.2011 tarih ve 27836 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

- Gümrük Kanunu[106] şeklinde tadadi olarak belirtmek mümkündür[107].

1.4.2.Tüzükler

Türk deniz ticareti hukukunun yazılı kaynaklarından olan tüzüklerin[108] önemli olanlarını;

- Gemi Sicili Nizamnamesi[109],
- Denizde Çatışmayı Önleme Tüzüğü[110],
- Gemi Bayrak Şahadetnameleri Hakkında Nizamname[111],
- Tehlikeli Eşyanın Ticaret Gemileriyle Taşınması Hakkında Tüzük[112],
- Sahil Güvenlik Komutanlığı'nın İdari ve Adli Görevlerine İlişkin Tüzük[113] şeklinde tadadi olarak belirtmek mümkündür[114].

1.4.3.Yönetmelikler

Türk deniz ticareti hukukunun yazılı kaynaklarından olan yönetmeliklerin önemli olanlarını;

- Türk Uluslararası Gemi Sicili Yönetmeliği (TUGSY)[115],
- Bağlama Kütüğü Uygulama Yönetmeliği[116],
- Deniz Alacaklarına İlişkin Gemilerin Sigortalandırılması ve Denetlenmesi

---

[106] **4458 sayılı Gümrük Kanunu**, 04.11.1999 tarih ve 23866 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[107] Kender, Çetingil ve Yazıcıoğlu, s.21-23; Sözer, s.3-6; Kaner, s.9-13, Can, **Deniz Ticareti Hukuku Cilt I (Giriş-Gemi-Deniz Hukuku Kişileri)**, s.11-13; Özman, s.111-114.

[108] 6771 sayılı Kanun (**6771 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasında Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun**, 11.02.2017 tarih ve 29976 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır) m.16 uyarınca, yeni hükümet sisteminde mevcut olmayan "Bakanlar Kurulu'na" T.C. Anayasası (**T.C. Anayasası**, 09.11.1982 tarih ve 17863 sayılı mük. Resmi Gazete'de yayımlanmıştır) mülga m.115 ile verilmiş "tüzük" çıkarma yetkisi de sona ermiştir. Ancak 6771 sayılı Kanun m.17 uyarınca, söz konusu Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihte yürürlükte bulunan tüzükler, hukuken geçerliliklerini sürdüreceklerdir.

[109] **Gemi Sicil Nizamnamesi**, 04.02.1957 tarih ve 9526 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[110] **Denizde Çatışmayı Önleme Tüzüğü**, 29.04.1978 tarih ve 16273 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[111]**Gemi Bayrak Şahadetnameleri Hakkında Nizamname**, 17.04.1957 tarih ve 9588 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[112]**Tehlikeli Eşyanın Ticaret Gemileriyle Taşınması Hakkında Tüzük**, 08.10.1952 tarih ve 8227 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[113] **Sahil Güvenlik Komutanlığı'nın İdari ve Adli Görevlerine İlişkin Tüzük**, 07.08.1985 tarih ve 18835 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[114] Kender, Çetingil ve Yazıcıoğlu, s.23; Kaner, s.13-16; Sözer, s.6-7; Özman, s.112-114.

[115] **Türk Uluslararası Gemi Sicili Yönetmeliği**, 23.06.2000 tarih ve 24088 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[116] **Bağlama Kütüğü Uygulama Yönetmeliği**, 25.09.2014 tarih ve 29130 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Hakkında Yönetmelik[117],

- Gemi Acenteleri Yönetmeliği[118],
- Gemiadamları ve Kılavuz Kaptanlar Yönetmeliği[119],
- Gemi Sağlık Resmi Kanunu Uygulama Yönetmeliği[120],
- Gemilerin Tonilatolarını Ölçme Yönetmeliği[121],
- Gemi ve Su Araçlarının İnşa, Tadilat ve Bakım-Onarım Yönetmeliği[122],
- İç Sularda Çalışan Gemi ve İç Su Araçları Yönetmeliği[123],
- Gemilerin Teknik Yönetmeliği[124],
- Gemi Teçhizatı Yönetmeliği[125],
- Gemilerin Genel Denetimi ve Belgelendirilmesi Hakkında Yönetmelik[126],
- Gezi Tekneleri ve Kişisel Deniz Taşıtları Yönetmeliği[127],
- Özel Teknelerin Donatımı ve Kullanacak Kişilerin Yeterlikleri Hakkında Yönetmelik[128],
- Ro-Ro Yolcu Gemileri ve Yüksek Hızlı Yolcu Tekneleri Yönetmeliği[129],
- Dalabilir Deniz Araçları Hakkında Yönetmelik[130],
- Seyir Yardımcıları Yönetmeliği[131],

---

[117] **Deniz Alacaklarına İlişkin Gemilerin Sigortalandırılması ve Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik**, 14.11.2010 tarih ve 27759 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[118] **Gemi Acenteleri Yönetmeliği**, 05.03.2012 tarih ve 28224 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[119] **Gemiadamları ve Kılavuz Kaptanlar Yönetmeliği**, 10.02.2018 tarih ve 30328 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[120] **Gemi Sağlık Resmi Kanunu Uygulama Yönetmeliği**, 09.05.2008 tarih ve 26871 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[121] **Gemilerin Tonilatolarını Ölçme Yönetmeliği**, 12.03.2009 tarih ve 27167 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[122] **Gemi ve Su Araçlarının İnşa, Tadilat ve Bakım-Onarım Yönetmeliği**, 07.11.2015 tarih ve 29525 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[123] **İç Sularda Çalışan Gemi ve İç Su Araçları Yönetmeliği**, 31.10.2010 tarih ve 27745 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[124] **Gemilerin Teknik Yönetmeliği**, 17.11.2009 tarih ve 27409 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[125] **Gemi Teçhizatı Yönetmeliği**, 23.10.2005 tarih ve 25975 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[126] **Gemilerin Genel Denetimi ve Belgelendirilmesi Hakkında Yönetmelik**, 10.11.2006 tarih ve 26342 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[127] **Gezi Tekneleri ve Kişisel Deniz Taşıtları Yönetmeliği**, 05.05.2017 tarih ve 30057 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[128] **Özel Teknelerin Donatımı ve Kullanacak Kişilerin Yeterlikleri Hakkında Yönetmelik**, 02.03.2008 tarih ve 26804 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[129] **Ro-Ro Yolcu Gemileri ve Yüksek Hızlı Yolcu Tekneleri Yönetmeliği**, 30.01.2008 tarih ve 26772 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[130] **Dalabilir Deniz Araçları Hakkında Yönetmelik**, 23.06.2006 tarih ve 26207 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[131] **Seyir Yardımcıları Yönetmeliği**, 25.05.2009 tarih ve 27238 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

- Deniz Yolu ile Yapılacak Düzenli Seferlere Dair Yönetmelik[132],
- Liman Devleti Denetimi Yönetmeliği[133],
- Deniz Çevresinin Petrol ve Diğer Zararlı Maddelerle Kirlenmesinde Acil Durumlarda Müdahale ve Zararların Tazmini Esaslarına Dair Kanunun Uygulama Yönetmeliği[134],
- Deniz Çevresinin Petrol ve Diğer Zararlı Maddelerle Kirlenmesinde Acil Durumlarda Müdahale ve Zararların Tazmini Esaslarına Dair Kanun Kapsamında Mal ve Hizmet Alımına İlişkin Yönetmelik[135],
- Deniz Kaza ve Olaylarını İnceleme Yönetmeliği[136],
- Deniz Ticaret Filosunun Geliştirilmesi ve Gemi İnşa Tesislerinin Teşviki Hakkındaki Kanunun Uygulanmasına İlişkin Yönetmelik[137],
- Denizcilik Eğitimi Denetleme ve Kalite Standartları Esasları Hakkında Yönetmelik[138],
- Denizyoluyla Taşınan Tehlikeli Yüklere İlişkin Uluslararası Kod Kapsamında Eğitim ve Yetkilendirme Yönetmeliği[139],
- Gemi Adamlarının İkamet Yerleri, Sağlık ve İaşelerine Dair Yönetmelik[140],
- Gemi Söküm Yönetmeliği[141],
- Gemi Trafik Hizmetleri Sistemlerinin Kurulmasına ve İşletilmesine İlişkin

[132] **Deniz Yolu ile Yapılacak Düzenli Seferlere Dair Yönetmelik**, 25.11.2010 tarih ve 27766 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
[133] **Liman Devleti Denetimi Yönetmeliği**, 26.03.2006 tarih ve 26120 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
[134]**Deniz Çevresinin Petrol ve Diğer Zararlı Maddelerle Kirlenmesinde Acil Durumlarda Müdahale ve Zararların Tazmini Esaslarına Dair Kanunun Uygulama Yönetmeliği**, 21.10.2006 tarih ve 26326 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
[135]**Deniz Çevresinin Petrol ve Diğer Zararlı Maddelerle Kirlenmesinde Acil Durumlarda Müdahale ve Zararların Tazmini Esaslarına Dair Kanun Kapsamında Mal ve Hizmet Alımına İlişkin Yönetmelik**, 26.04.2006 tarih ve 26150 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
[136]**Deniz Kaza ve Olaylarını İnceleme Yönetmeliği**, 27.11.2019 tarih ve 30961 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
[137]**Deniz Ticaret Filosunun Geliştirilmesi ve Gemi İnşa Tesislerinin Teşviki Hakkındaki Kanunun Uygulanmasına İlişkin Yönetmelik**, 23.08.2015 tarih ve 29454 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
[138] **Denizcilik Eğitimi Denetleme ve Kalite Standartları Esasları Hakkında Yönetmelik**, 13.02.2006 tarih ve 26079 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
[139] **Denizyoluyla Taşınan Tehlikeli Yüklere İlişkin Uluslararası Kod Kapsamında Eğitim ve Yetkilendirme Yönetmeliği**, 22.01.2016 tarih ve 29601 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
[140] **Gemi Adamlarının İkamet Yerleri, Sağlık ve İaşelerine Dair Yönetmelik**, 20.12.1989 tarih ve 20378 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
[141] **Gemi Söküm Yönetmeliği**, 08.03.2004 tarih ve 25396 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Yönetmelik[142],

- Kabotajda Çalışan 400 Gros Tondan Küçük Petrol Tankerlerine Dair Yönetmelik[143],
- Petrol Tankerlerinin Çift Cidar veya Eşdeğer Tasarım Şartlarının Uygulama Esasları ve Kabotajda Çalışan Petrol Tankeri Operasyonlarının Emniyetli Yürütülmesi Hakkında Yönetmelik[144],
- SOLAS ve MARPOL Sözleşmelerine Göre Bildirimlere İlişkin Yönetmelik[145],
- Tersane, Tekne İmal ve Çekek Yeri Hakkında Yönetmelik[146],
- Türk Arama ve Kurtarma Yönetmeliği[147],
- Uluslararası Emniyet Yönetimi Kodunun Türk Bayraklı Gemilere ve İşletmecilerine Uygulanmasına Dair Yönetmelik[148],
- Uluslararası Gemi ve Liman Tesisi Güvenlik Kodu Uygulama Yönetmeliği[149],
- Deniz Turizmi Yönetmeliği[150],
- Kıyı Kanununun Uygulanmasına Dair Yönetmelik[151],
- Yolcu Gemilerinin Emniyetine ve Gemilerdeki Yolcuların Kayıt Altına Alınmasına İlişkin Yönetmelik[152],

---

[142] **Gemi Trafik Hizmetleri Sistemlerinin Kurulmasına ve İşletilmesine İlişkin Yönetmelik**, 18.02.2007 tarih ve 26438 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[143] **Kabotajda Çalışan 400 Gros Tondan Küçük Petrol Tankerlerine Dair Yönetmelik**, 14.04.2007 tarih ve 26493 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[144] **Petrol Tankerlerinin Çift Cidar veya Eşdeğer Tasarım Şartlarının Uygulama Esasları ve Kabotajda Çalışan Petrol Tankeri Operasyonlarının Emniyetli Yürütülmesi Hakkında Yönetmelik**, 03.11.2008 tarih ve 27043 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[145] **SOLAS ve MARPOL Sözleşmelerine Göre Bildirimlere İlişkin Yönetmelik**, 11.08.2006 tarih ve 26256 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[146] **Tersane, Tekne İmal ve Çekek Yeri Hakkında Yönetmeliği**, 28.06.2015 tarih ve 29400 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[147] **Türk Arama ve Kurtarma Yönetmeliği**, 12.12.2001 tarih ve 24611 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[148] **Uluslararası Emniyet Yönetimi Kodunun Türk Bayraklı Gemilere ve İşletmecilerine Uygulanmasına Dair Yönetmelik**, 27.10.2009 tarih ve 27389 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[149] **Uluslararası Gemi ve Liman Tesisi Güvenlik Kodu Uygulama Yönetmeliği**, 20.03.2007 tarih ve 26468 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[150] **Deniz Turizmi Yönetmeliği**, 24.07.2009 tarih ve 27298 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[151] **Kıyı Kanununun Uygulanmasına Dair Yönetmelik**, 03.08.1990 tarih ve 20594 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[152] **Yolcu Gemilerinin Emniyetine ve Gemilerdeki Yolcuların Kayıt Altına Alınmasına İlişkin Yönetmelik**, 12.12.2007 tarih ve 26728 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

- Seyir, Hidrografi ve Oşinografi Hizmetleri Yönetmeliği[153],
- Türk Boğazları Deniz Trafik Düzeni Yönetmeliği[154] şeklinde tadadi olarak belirtmek mümkündür[155].

1.4.4.Bakanlar Kurulu Kararları/Cumhurbaşkanı Kararları

Türk deniz ticareti hukukunun yazılı kaynaklarından olan Bakanlar Kurulu kararlarının/Cumhurbaşkanı kararlarının[156] önemli olanlarını;

- Deniz Ticaret Filosunun Geliştirilmesi ve Teşvikine Dair Karar[157],
- Türk Uluslararası Gemi Siciline ve Milli Gemi Siciline Kayıtlı, Kabotaj Hattında Münhasıran Yük ve Yolcu Taşıyan Gemilere, Ticari Yatlara, Hizmet ve Balıkçı Gemilerine Verilecek Yakıtın Özel Tüketim Vergisi Tutarının Sıfıra İndirilmesine İlişkin Karar[158],
- Gemi Bağlama Limanlarının Tabi Bulundukları Gemi Sicil Dairelerinin Coğrafi Sınırlarının Belirlenmesine Dair Karar[159],
- Denizcilik Müsteşarlığının Taşra Teşkilatında Yer Alan (10) Adet Gemi Sicil Dairesinin Kaldırılması ve Bunların Yerine (10) Adet Gemi Sicil Müdürlüğü Kurulması Hakkında Karar[160] şeklinde tadadi olarak belirtmek mümkündür[161].

---

[153] **Seyir, Hidrografi ve Oşinografi Hizmetleri Yönetmeliği**, 07.11.2019 tarih ve 30941 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
[154] **Türk Boğazları Deniz Trafik Düzeni Yönetmeliği**, 15.08.2019 tarih ve 30859 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
[155] Kender, Çetingil ve Yazıcıoğlu, s.23-26; Kaner, s.13-16; Sözer, s.7-8, Özman, s.112.
[156] 703 Sayılı KHK (**703 sayılı Anayasada Yapılan Değişikliklere Uyum Sağlanması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname**, 09.07.2018 tarih ve 30473 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır) m.184 uyarınca, Danıştay Kanunu (**2575 sayılı Danıştay Kanunu**, 20.01.1982 tarih ve 17580 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır) m.24'de yer alan "Bakanlar Kurulu kararları" ibaresi, "Cumhurbaşkanı kararları" olarak değiştirilmiştir.
[157]**Deniz Ticaret Filosunun Geliştirilmesi ve Teşvikine Dair Karar**, 20.06.1989 tarih ve 20201 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
[158] **Türk Uluslararası Gemi Siciline ve Milli Gemi Siciline Kayıtlı, Kabotaj Hattında Münhasıran Yük ve Yolcu Taşıyan Gemilere, Ticari Yatlara, Hizmet ve Balıkçı Gemilerine Verilecek Yakıtın Özel Tüketim Vergisi Tutarının Sıfıra İndirilmesine İlişkin Karar**, 16.07.2003 tarih ve 25170 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
[159] **Gemi Bağlama Limanlarının Tabi Bulundukları Gemi Sicil Dairelerinin Coğrafi Sınırlarının Belirlenmesine Dair Karar**, 29.06.2010 tarih ve 27626 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
[160]**Denizcilik Müsteşarlığının Taşra Teşkilatında Yer Alan (10) Adet Gemi Sicil Dairesinin Kaldırılması ve Bunların Yerine (10) Adet Gemi Sicil Müdürlüğü Kurulması Hakkında Karar**, 09.04.2011 tarih ve 27900 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
[161] Sözer, s.9; Özman, s.116; http://denizmevzuat.udhb.gov.tr/Turkce/um.aspx?Baslik=14 (E.T.:29.07.2018).

1.4.5.Milletlerarası Andlaşmalar

Türk deniz ticareti hukukunun yazılı kaynaklarından olan milletlerarası andlaşmaların önemli olanlarını, tadadi olarak aşağıdaki şekilde belirtmek mümkündür[162]:

- *Denizde Yardım ve Kurtarma İşlerine Mütedair Bazı Kaidelerin Tevhidi Hakkında 23.09.1910 tarihli Brüksel Andlaşması*: 1910 yılında imzalanan bu Andlaşma, Türkiye'de 1955 yılında yürürlüğe girmiştir.
- *Denizde Çatmaya Mütedair Bazı Kuralların Birleştirilmesi Hakkında 23.09.1910 tarihli Brüksel Andlaşması*: 1910 yılında imzalanan bu Andlaşma, Türkiye'de 1955 yılında yürürlüğe girmiştir.
- *Konişmentoya Müteallik Bazı Kaidelerin Tevhidi Hakkındaki 25.08.1924 tarihli Brüksel Andlaşması*: 1924 yılında imzalanan ve kısaca "Lahey Kuralları" olarak anılan bu Andlaşma, Türkiye'de 1956 yılında yürürlüğe girmiştir.
- *Deniz Alacaklarına Karşı Mesuliyetin Sınırlanması Hakkında Milletlerarası Sözleşme*: 1976 yılında imzalanan ve kısaca "1976 Londra Konvansiyonu" olarak da anılan bu Andlaşma, Türkiye'de 1998 yılında yürürlüğe girmiştir.
- *Deniz Ticareti Vasıtalarının Rehin ve İmtiyazı ile Alakalı Bazı Kaidelerin Tevhidi Hakkında 10.04.1926 tarihli Brüksel Andlaşması*: 1926 yılında imzalanan bu Andlaşmaya, Türkiye 1956 yılında taraf olmuştur.
- *Devlet Gemilerinin Muafiyetleri ile Alakalı Bazı Kaidelerin Tevhidi Hakkındaki 10.04.1926 tarihli Brüksel Andlaşması*: 1926 yılında imzalanan bu Andlaşmaya, Türkiye 1956 yılında katılmıştır.
- *10.05.1952 tarihli Brüksel Andlaşmaları*: 1955 yılında yürürlüğe giren "Çatma ve Diğer Deniz Seyrüseferi Olaylarından Doğan Ceza Davalarında Salahiyet Hakkında Brüksel Andlaşması", 1955 yılında yürürlüğe giren "Çatmadan Doğan Hukuk Davalarında Salahiyet Hakkında Brüksel Andlaşması" ve 1956 yılında yürürlüğe giren "Deniz Gemilerinin

[162] Kender, Çetingil ve Yazıcıoğlu, s.26-32.

İhtiyaten Haczine Dair Kaidelerin Birleştirilmesi Hakkında Brüksel Andlaşması", Türkiye'nin taraf olmadığı andlaşmalardır.

- *Petrol Kirliliğinden Doğan Zararın Hukuki Sorumluluğu ile İlgili 29.11.1969 tarihli Brüksel Andlaşması*: 1969 yılında imzalanan bu Andlaşmaya, Türkiye 2002 yılında taraf olmuştur.
- *Denizde Can Emniyeti Uluslararası Sözleşmesi*: 1980 yılında yürürlüğe giren bu Andlaşmaya, Türkiye de aynı yıl katılmıştır.
- *05.04.1966 tarihli Milletlerarası Yükleme Sınırı Andlaşması*: 1966 yılında imzalanan bu Andlaşmaya, Türkiye 1968 yılında katılmıştır.
- *Hükümetlerarası İstişari Denizcilik Teşkilatı (IMCO)'nun Kurulmasına Dair 06.03.1948 tarihli Cenevre Andlaşması*: 1948 yılında imzalanan bu Andlaşmaya, Türkiye 1956 yılında katılmıştır.
- *Yolcuların ve Bagajlarının Deniz Yoluyla Taşınması Hakkında 13.12.1974 tarihli Atina Andlaşması*: 1974 yılında imzalanan bu Andlaşmaya, Türkiye taraf değildir.
- *İnşa Halinde Gemiler Üzerindeki Hakların Tesciline Dair 27.05.1967 tarihli Brüksel Andlaşması*: 1967 yılında imzalanan ve yürürlüğe girmeyen bu Andlaşmaya, Türkiye taraf değildir.
- *Nükleer Gemi İşletenlerin Mesuliyetlerine Dair 25.05.1962 tarihli Brüksel Andlaşması*: 1962 yılında imzalanan ve yürürlüğe girmeyen bu Andlaşmaya, Türkiye taraf değildir.
- *Denizyolu ile Nükleer Madde Taşımalarında Hukuki Mesuliyete Dair 17.12.1971 tarihli Brüksel Andlaşması*: 1975 yılında yürürlüğe giren bu Andlaşmaya, Türkiye taraf değildir.
- *Denizlerin Gemiler Tarafından Kirletilmesinin Önlenmesine Ait Uluslararası Andlaşma*: 1973 yılında imzalanan bu Andlaşmaya, Türkiye 1990 yılında katılmıştır.
- *Denizde Arama ve Kurtarma Uluslararası Sözleşmesi*: 1979 yılında imzalanan bu Andlaşmayı, Türkiye 1986 yılında onaylamıştır.
- *Liman Devleti Tarafından Gemilerin Kontrolü Hakkında 28.01.1982 tarihli Paris Memorandumu*

- *Gemilerin Tescil Şartları Hakkında Birleşmiş Milletler Sözleşmesi*: 1986 yılında kabul edilen ve yürürlüğe girmeyen Andlaşmaya, Türkiye taraf değildir.
- *Gemi Adamlarının Eğitim, Belgelendirme ve Vardiya Standartları Hakkında Uluslararası Sözleşme*: 1978 yılında imzalanan bu Andlaşmayı, Türkiye 2003 yılında onaylamıştır.
- *Uydular Aracılığı ile Deniz Haberleşmesi Uluslararası Teşkilatı (INMARSAT) Sözleşmesi ile İşletme Andlaşması*: 1978 yılında imzalanan bu Andlaşmayı, Türkiye 1989 yılında onaylamıştır.
- *Milletlerarası Ticarette Taşıma Terminalleri İşletenlerin Sorumluluğu Hakkında Birleşmiş Milletler Sözleşmesi*: 1991 yılında imzalanan ve yürürlüğe girmeyen bu Andlaşmaya, Türkiye taraf değildir.
- *Tehlikeli ve Zararlı Maddelerin Deniz Yolu ile Taşınmasıyla İlgili Zarar İçin Sorumluluk ve Tazminat Hakkındaki Uluslararası Andlaşma*: 1996 yılında imzalanan ve yürürlüğe girmeyen bu Andlaşmaya, Türkiye taraf değildir.
- *Gemi Yakıtı Kirliliğinden Doğan Özel Hukuk Sorumluluğu Hakkında Milletlerarası Sözleşme*: 2001 yılında imzalanan bu Andlaşmaya, Türkiye taraf değildir.
- *Gemilerin İhtiyati Haczine İlişkin Milletlerarası Sözleşme*: 1999 yılında imzalanan bu Andlaşmaya, Türkiye taraf değildir.
- *Kısmen veya Tamamen Deniz Yoluyla Eşyanın Milletlerarası Taşınması Sözleşmelerine İlişkin Birleşmiş Milletler Sözleşmesi*: "Rotterdam Kuralları" olarak da bilinen, 2009 tarihinde imzalanan bu Andlaşma yürürlüğe girmemiştir.

1.5.DENİZ TİCARETİ HUKUKUNA İLİŞKİN BAZI KAVRAM VE KURUMLAR

1.5.1.Gemi

Deniz ticaretinin merkezi unsurunu gemiler teşkil etmektedir[163]. Zira deniz ticaretinin gerçekleştirme aracı olan gemiyi, bir nebze kara ticaretindeki ticari işletmeye benzetmek mümkündür[164]. Deniz ticaretinin merkezi unsurunu teşkil eden gemilerin, gerek ulusal gerekse uluslararası doktrinde ortak bir tanımı bulunmamaktadır[165]. Gemilerin tanımı, yapılan incelemenin ve öngörülen düzenlemelerin amacına göre farklılık teşkil edebilmektedir[166]. Çalışmamızın esas konusunun deniz ticaretinin vergilendirmesi olması nedeniyle, geminin ve ticaret gemisinin Türk Deniz Ticareti Hukuku bakımından teşkil ettiği anlam irdeleme konusu yapılacaktır.

TTK m.931/1'de gemi; "*Tahsis edildiği amaç, suda hareket etmesini gerektiren, yüzme özelliği bulunan ve pek küçük olmayan her araç, kendiliğinden hareket etmesi imkânı bulunmasa da, bu Kanun bakımından "gemi" sayılır.*" şeklinde tanımlanmıştır. 6102 sayılı TTK'nın yürürlüğü öncesi geçerli olan, 6762 sayılı eski Türk Ticaret Kanunu[167] (eTTK) m.816/1'de gemi; "*Tahsis edildiği gayeye uygun olarak kullanılması, denizde hareket etmesi imkânına bağlı bulunan ve pek küçük olmayan her türlü tekne "Gemi" sayılır.*" şeklinde tanımlanmıştı.

TTK m.931/2'de ise ticaret gemisi; "*Suda ekonomik menfaat sağlama amacına tahsis edilen veya fiilen böyle bir amaç için kullanılan her gemi, kimin tarafından ve kimin adına veya hesabına kullanılırsa kullanılsın "ticaret gemisi" sayılır.*" şeklinde tanımlanmıştır. 6762 sayılı eTTK m.816/2'de ticaret gemisi; "*Denizde kazanç elde etme maksadına tahsis edilen veya fiilen böyle bir maksat için kullanılan her gemi, kimin tarafından ve kimin nam ve hesabına kullanılırsa kullanılsın, "Ticaret gemisi" sayılır.*"

---

[163] Kender, Çetingil ve Yazıcıoğlu, s.35; Can, **Deniz Ticareti Hukuku Cilt I (Giriş-Gemi-Deniz Hukuku Kişileri)**, s.15.
[164] Can, **Deniz Ticareti Hukuku Cilt I (Giriş-Gemi-Deniz Hukuku Kişileri)**, s.15.
[165] Atamer, **Deniz Ticareti Hukuku Cilt I**, s.660; Kuran, s.13.
[166] Özman, s.174.
[167] **6762 sayılı eski Türk Ticaret Kanunu**, 09.07.1956 tarih ve 9353 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

şeklinde tanımlanmıştı.

Söz konusu eski ve yeni Kanunlarda yapılan gemi tanımı irdelendiğinde; "tekne" kavramının "araç" kavramıyla, "deniz" kavramının ise "su" kavramıyla değiştirildiği görülmektedir. Ayrıca 6102 sayılı Kanun ile "kendiliğinden hareket etme olanağı bulunmasa" dahi belirli koşulları taşıyan bir aracın gemi olarak nitelendirilebileceği yolunda bir hüküm konulmuştur. Söz konusu eski ve yeni Kanunlarda yapılan ticaret gemisi tanımı irdelendiğinde ise; "deniz" kavramının "su" kavramıyla, "kazanç" kavramının ise "ekonomik menfaat" kavramıyla değiştirildiği görülmektedir[168].

6102 sayılı TTK ile yapılan yukarıda belirtilen değişikliklerin vergisel açıdan da önemli etkileri bulunmaktadır. Yapılan değişikliklerle, gemi ve ticaret gemisi kavramlarının kapsamı genişletilmiştir[169]. "Tekne" kavramı yerine "araç" kavramının kullanılması suretiyle, gemi kavramı için teknenin mevcudiyeti zorunlu unsur olmaktan çıkarılmıştır. Böylelikle yeni düzenleme ile tekne şeklinde (içi oyuk, hacimli şekilde) olmayan yüzen havuzlar, hovercraftlar, mavnalar, şat, sondaj gibi araçlar da gemi olarak kabul edilebilecektir[170]. "Deniz" kavramı yerine "su" kavramının kullanılması ise, iç su gemilerine ve iç su taşımalarına TTK'nın deniz ticaretine yönelik hükümlerinin uygulanması neticesini doğurmaktadır[171]. "Kazanç" kavramı yerine "ekonomik menfaat" kavramının kullanılması, denizde kazanç getiren işlerin kapsamını artırmıştır. "Kazanç" kavramı malvarlığının aktifini artırmaya yönelik bir kavram iken; "ekonomik menfaat" kavramı aktifi artırma ya da muhtemel pasifi azaltma şeklinde olabilmektedir[172]. Dolayısıyla söz konusu değişiklikler ile deniz ticaretinin kapsamı genişlediğinden, ticari kazanç sağlamaya yönelik faaliyetler de kapsam olarak genişlemiştir.

1.5.2.Geminin Ayırıcı Unsurları

Deniz ticaretinin kapital unsuru olan gemilerin, sahip oldukları büyük ekonomik değerler ve gemi ile ilgili uyuşmazlıkların çözümünde esas olmak üzere gemilerin

---

[168] Hasan Dursun, **Yeni Ticaret Kanununun Vergi Hukukuna Etkileri**, 1. Baskı, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2011, s.114; Tayfun Ercan, **Yeni Ticaret Kanunu'nun Getirdiği Başlıca Yenilikler ve Mali Hukuka Etkileri**, 2. Baskı, Ankara: Adalet Yayınevi, 2012, s.228.
[169] Ercan, s.227-228.
[170] Kuran, s.14; Kender, Çetingil ve Yazıcıoğlu, s.35.
[171] Kender, Çetingil ve Yazıcıoğlu, s.35.
[172] Dursun, s.115-116.

kişiselleştirilmesi ve bu bağlamda kimliklerinin olması gerekmektedir[173]. Kişiler gibi gemilerin de onları birbirlerinden ayırt etmeye yarayacak kimlikleri olması zorunluluğu, sahip oldukları büyük iktisadi kıymetlerden kaynaklanır[174]. Bu bağlamda gemilerin kimliklerini teşkil eden ayırt edici unsurları; adı, bağlama limanı, tanınma işareti, tonajı ve milliyeti olarak belirtmek mümkündür[175].

Gemiyi diğer gemilerden ayırt edici temel unsur geminin adıdır. TTK m.938 ve m.939 uyarınca geminin ilk Türk maliki, gemiye diğer gemilerden farklı olmak kaydıyla dilediği adı vermekte serbesttir ve geminin adının gövdesinde belirle yerlere yazılma zorunluluğu bulunmaktadır.

Geminin kimliğini teşkil eden ayırt edici unsurlardan bir diğeri bağlama limanıdır. TTK m.946 uyarınca bağlama limanı, gemiye ilişkin seferlerin yürütüldüğü yerdir. TTK m.939'a göre bağlama limanı da geminin gövdesinde belirli yerlere yazılmak zorundadır.

Geminin bir diğer ayırt edici unsurunu oluşturan tanınma işareti, gemilere telsizle haberleşmede kullanılmak için verilen bir unsurdur[176]. Gemi Sicili Nizamnamesi m.62-67 uyarınca tanınma işareti de gemi siciline tescil olunur.

Bir diğer ayırt edici unsur olan geminin tonajı, yükleme kapasitesini ifade etmektedir. Gemilerin yükleme kapasitesi, büyüklüklerine (hem ebatları hem de ağırlıkları) bakılarak tespit edilmektedir[177]. Gemilerin yükleme kapasitesi ise, ölçüm neticesinde tonaj (tonilato) ile gösterilmektedir[178].

Geminin ayırt edici unsurlarından sonuncusunu, geminin milliyeti teşkil etmektedir. Her geminin bir milliyeti mevcuttur ve gemiler tabiiyetine dâhil oldukları devletin bayrağını taşırlar. 1958 tarihli Cenevre Karasuları ve Bitişik Bölge Sözleşmesi uyarınca gemi ile tabiiyetinde olduğu devlet arasında gerçek bir bağ olması

[173] Kender, Çetingil ve Yazıcıoğlu, s.41.
[174] Can, **Deniz Ticareti Hukuku Cilt I (Giriş-Gemi-Deniz Hukuku Kişileri)**, s.79.
[175] Tahir Çağa ve Rayegan Kender, **Deniz Ticareti Hukuku I (Giriş, Gemi, Donatan ve Kaptan)**, 11. Baskı, İstanbul: Beta Yayınevi, 2000, s.50; Kender, Çetingil ve Yazıcıoğlu, s.41; Can, **Deniz Ticareti Hukuku Cilt I (Giriş-Gemi-Deniz Hukuku Kişileri)**, s.79; Kuran, s.16.
[176] Kender, Çetingil ve Yazıcıoğlu, s.42.
[177] Can, **Deniz Ticareti Hukuku Cilt I (Giriş-Gemi-Deniz Hukuku Kişileri)**, s.86.
[178] Kender, Çetingil ve Yazıcıoğlu, s.42.

gerekmektedir. Söz konusu gereklilik, vergisel veya iş hukukuna yönelik bazı avantajları kullanmak amacıyla bayrak kanununa dolanımı önlemeyi amaçlamaktadır[179].

1.5.3.Gemi Sicilleri

Doktrinde ve uygulamada, geminin bir devlete bağlı olması durumu uyrukluk (tabiiyet), bayrak, tescil gibi farklı terimlerle ifade edilmektedir. Gemilerin bir kimliği ve uyruğu olması nedeniyle, gerek gemi üzerindeki yetkilerin kullanılması gerekse gemiye yönelik hüküm ifade edecek hukuk kurallarının belirlenmesi açısından gemi ile ilgili bilgilerin aleni ve herkes tarafından bilinir olması gerekmektedir. Bu bağlamda geminin tescili devreye girmektedir. Tescil, gemi hakkındaki bilgilerin, gerektiğinde ulaşılabilmek üzere, özel bir sicile kaydedilmesidir[180]. Deniz ticareti açısından işleve sahip olan ve gemilerin kayıtlarının yapıldığı söz konusu özel siciller, gemi sicilleridir[181].

Önceleri gemilerin milliyetlerini, uyruklarını ve bayrak çekme haklarını belirlemek amaçlı işlev gören gemi sicilleri, daha sonraları gemiye ait hukuki ilişkileri (mülkiyet, ipotek ve intifa gibi hakların tesisi vb.) tesis eden ve alenileştiren işlevler de görmeye başlamıştır[182]. Türk Hukukunda gemi sicilleri; Milli Gemi Sicili (MGS), Yapı Halindeki Gemilere Özgü Sicil (YHGÖS), Türk Uluslararası Gemi Sicili (TUGS) ve Bağlama Kütüğü'nden meydana gelmektedir.

1.5.3.1.Milli Gemi Sicili

TTK m.954'de hüküm altına alındığı üzere MGS (gemi sicili)[183], Türk gemileri için tutulan sicildir. MGS'ni, geleneksel ulusal siciller sınıfına dâhil etmek mümkündür[184]. Gemi Sicili Nizamnamesi m.1 uyarınca Antalya, Bandırma, Çanakkale, İskenderun, İstanbul, İzmir, Mersin, Samsun, Trabzon ve Zonguldak olmak üzere on sicil

[179] Kuran, s.17.
[180] Özman, s.187-188.
[181] Kender, Çetingil ve Yazıcıoğlu, s.53.
[182] Can, **Deniz Ticareti Hukuku Cilt I (Giriş-Gemi-Deniz Hukuku Kişileri)**, s.41-42; Sözer, s.44; Çağa ve Kender, s.65; Kender, Çetingil ve Yazıcıoğlu, s.53; Tekil, s.37-38.
[183] TTK düzenlemesinde "gemi sicili" terimi kullanılırken; TUGSK'da "milli gemi sicili" terimi kullanılmıştır. Çalışmamızda karışıklığa mahal vermemek adına, TTK m.954 ve devamı (vd.) maddelerinde düzenlenen sicil için, doktrindeki yazarlar tarafından da yaygın olarak kullanıldığı üzere "milli gemi sicili" terimi kullanılmıştır.
[184] Kuran, s.20; Özman, s.188-189.

müdürlüğü meydana getirilmiştir.

TTK m.957 hükmü uyarınca tescili caiz olan gemilerden olan 18 gros tonilato ve daha büyük ticaret gemilerinin, MGS'ne tescili zorunludur. TTK m.956 hükmü uyarınca ise tescili caiz olan gemilerden, 18 gros tonilatodan küçük ticaret gemileri ile tonilatosuna bakılmaksızın ticaret gemisi olmayan diğer gemilerin (yatlar, spor tekneleri, eğitim-öğretim amacına tahsis edilmiş gemiler, bilimsel araştırma gemileri vb.) tescili maliklerinin iradesine bağlı olarak isteğe bağlıdır.

TTK m.958'de hüküm altında alındığı üzere ise; Türk gemisi olmayan gemilerle, yabancı bir gemi siciline kayıtlı bulunan Türk gemileri, donanmaya bağlı harp gemileri, yardımcı gemiler ve Devlet, il özel idaresi, belediye ve köy ile diğer kamu tüzel kişilerine ait münhasıran bir kamu hizmetinin görülmesine özgülenmiş gemilerin milli gemi siciline tescili caiz değildir.

MGS'ne, gemiye ve gemi üzerindeki haklara dair hususlar kaydedilmektedir. Söz konusu kayıtlar ise; hukuki niteliği itibariyle kurucu (ihdasi[185]) ve açıklayıcı (izhari[186]) olabilmektedir. İpotek ve intifa hakkının tesisi ile bayrak çekme hakkının kullanılması gibi hususlarda sicile kayıt kurucu (ihdasi) iken; mülkiyet hakkının kazanılması ile geminin adına ve bağlama limanına ilişkin kayıtlar açıklayıcıdır (izharidir)[187].

1.5.3.2.Yapı Halindeki Gemilere Özgü Sicil

Sahip oldukları büyük ekonomik değerler nedeniyle yapımı sürmekte olan gemilere yönelik de sicil kaydı tesis edilmesi gerekli görülmüş ve bu amaçla özel bir sicil düzeni kurulmuştur[188]. Söz konusu özel sicil, TTK m.986-992 ve Gemi Sicili Nizamnamesi m.76-84 arasında düzenlenmiş olan YHGÖS'dir.

YHGÖS hukuki bağlamda, hem teminat hukuku hem de takip hukukuna yönelik bazı amaçlara hizmet etmektedir. Sicilin teminat hukukuna yönelik amacı; inşa işlerinin devam ettiği zaman dilimi içerisinde de gemi olarak inşa edilen yapı üzerinde, ipotek tesis

[185] İhdasi terimi; hak doğurucu, hak doğuran, kurucu anlamına gelmektedir (Ejder Yılmaz, s.526).
[186] İzhari terimi; gösterici, açıklayıcı anlamına gelmektedir (Ejder Yılmaz, s.612).
[187] Kender, Çetingil ve Yazıcıoğlu, s.60-61; Sözer, s.55-56; Çağa ve Kender, s.69; Tekil, s.37-38.
[188] Sözer, s.63.

edilmesini mümkün kılmaktır. Sicilin takip hukukuna yönelik amacı ise; bu sicile tescil edilen gemiler üzerindeki haciz işlemlerinin tescil yoluyla uygulanmasını sağlamaktır[189]. Söz konusu sicile tescil, akdi veya kanuni ipotek hakkı bakımından kurucu (ihdasi) iken; icrai ve ihtiyati hacizler bakımından açıklayıcıdır (izharidir)[190].

İnşası devam eden gemilerin, YHGÖS'e tescili mecburi olmadığı gibi, her zaman tescillerine imkân da bulunmamaktadır[191]. TTK m.986/1 uyarınca yapı halindeki bir gemi; malikin istemi üzerine[192] veya yapı üzerinde bir gemi ipoteğinin kurulması yahut yapının ihtiyati ya da kesin haczi veya tersane sahibinin gemi ipoteğinin kurulmasına yönelik istem hakkını teminat altına almak amacıyla sicile şerh verilmesi söz konusu olduğu takdirde YHGÖS'e kaydolunur.

1.5.3.3.Türk Uluslararası Gemi Sicili

Dünyada ekonomik bakımdan fazla gelişmemiş ve ticaret filoları yeterli olmayan devletler, hem ithalat ve ihracatlarında kolaylık sağlamak, hem de bayraklarını taşıyan gemilerin gelirleri üzerinden aldıkları vergiler ile ekonomilerini geliştirme olanağı bulmak amacıyla, yabancı devlet tabiiyetindeki kişilerin gemilerini kendi sicillerine tescil ettirmek açısından çeşitli ayrıcalıklar tanımaktadırlar. Söz konusu devletler, kendi sicillerine tescil olunan ve kendi bayraklarını çeken yabancı devlet tabiiyetindeki maliklere; vergi kolaylıkları, tescil işlemlerinde kolaylıklar, istihdam edilecek gemi adamları ile ilgili esneklikler ve gemilerin sahip olmaları gereken teknik şartlara yönelik bazı kolaylıklar sağlamak suretiyle haksız teşvik unsurları barındırırlar. Literatürde kolay bayrak/serbest bayrak (flag of convenience/free flags) olarak bilinen, deniz ticaretinin vergi cennetleri olarak nitelendirebileceğimiz söz konusu ülkelere ait sicillere, tabiiyetinde bulunan şahıslara ait gemilerin geçişini engellemek isteyen ülkeler ikinci

[189] Can, **Deniz Ticareti Hukuku Cilt I (Giriş-Gemi-Deniz Hukuku Kişileri)**, s.61.
[190] Sözer, s.65.
[191] Çağa ve Kender, s.75.
[192] Malikin yapı halindeki gemisini YHGÖS'e tescil ettirmesi özellikle, ekonomik değer bakımından büyük önem teşkil eden sermayeyi kredi yoluyla bulabilme imkânına kavuşmasını mümkün kılmaktadır. Zira kredi sağlayan özel finans kuruluşları, söz konusu sicile tescil edilen yapı halindeki gemi üzerinde kredi mukabilinde ipotek hakkı elde etmektedirler ve ipotek hakkı bu durumda kurucu (ihdasi) bir rol oynamaktadır (Can, **Deniz Ticareti Hukuku Cilt I (Giriş-Gemi-Deniz Hukuku Kişileri)**, s.61).

(uluslararası) gemi sicilleri oluşturmuşlardır[193].

Kolay bayrak/serbest bayrak ülkeleri ile deniz ticareti filosu bağlamında rekabet edebilmek amacıyla 16.12.1999 tarih ve 4490 sayılı TUGSK ile TUGS mevzuatımıza dâhil olmuştur. 4490 sayılı Kanun'un genel gerekçesi ve m.1 gerekçesinde TUGS'un oluşturulma amacı; küreselleşen dünya ekonomisindeki rekabet gücünü artırmak, teknolojik gelişmeler neticesinde artan işletme maliyetlerinin sektöre yönelik olumsuz etkilerini ortadan kaldırmak, deniz ticaretinin vergi cenneti olarak nitelendirilebilecek kolay bayrak/serbest bayrak ülkeleri ile rekabet etmek, sektörün döviz kazandırıcı özelliğinden faydalanmak, Türk deniz ticaret filosunu artırmak, sektöre yönelik istihdamı artırmak ve son olarak finansör, gemi ve yat sahibi ve işletmecilerinin menfaatlerini korumak olarak belirtilmiştir[194].

TTK m.995'de hüküm altına alındığı üzere, TUGS ile ilgili hükümler saklı tutulmuştur. Söz konusu düzenleme irdelendiğinde; TUGS ile ilgili hükümlerin deniz ticaretini düzenleyen genel kanun olan TTK içinde değil de, TUGSK içinde düzenlendiği ve TUGSK'nun esasları ile uygulanmasını göstermek amacıyla da TUGSY'de yer alan hükümlerin oluşturulduğu anlaşılmaktadır. TUGSK m.3'de Denizcilik Müsteşarlığı/Denizcilik Genel Müdürlüğü[195] nezdinde, İstanbul'da Türk Uluslararası Gemi Sicili'nin oluşturulduğu hüküm altına alınmıştır.

TUGS'a tescil edilen gemilere, kolay bayrak/serbest bayrak sicillerine tescil edilmiş gemilerle rekabet edebilmeleri açısından; gemilerin işletilmesi ve devrinden elde edilen gelirlerin gelir ve kurumlar vergisi ile fonlardan istisna edilmesi, gemi ve yatlara ilişkin bazı sözleşmelerin ve lehe alınan paraların damga vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi, harçlar ve fonlardan istisna edilmesi, gemi ve yatlarda çalışan personelin ücretlerinin gelir vergisi ve fonlardan muaf olması, yabancı gemi adamı

---

[193] Kender, Çetingil ve Yazıcıoğlu, s.65; Sözer, s.71-72; Can, **Deniz Ticareti Hukuku Cilt I (Giriş-Gemi-Deniz Hukuku Kişileri)**, s.69; Özman, s.190-191; Kuran, s.22.

[194] https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d21/c019/tbmm21019034ss0217.pdf (E.T.:09.10.2018).

[195] 56 numaralı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi (**56 No.lu Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinde Değişiklik Yapılmasına Dair Cumhurbaşkanı Kararnamesi**, 17.01.2020 tarih ve 31011 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır) m.6 ile yapılan değişiklik uyarınca, 1. No.lu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi (**1 No.lu Cumhurbaşkanlığı Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi**, 10.07.2018 tarih ve 30474 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır) m.478'de düzenlendiği üzere Denizcilik Müsteşarlığı, Denizcilik Genel Müdürlüğü ismini almıştır.

istihdamı, tekne sigortalarının yurt dışında da yaptırılabilmeleri gibi bazı ayrıcalık ve vergi kolaylıkları sağlanmıştır[196].

1.5.3.4.Bağlama Kütüğü

Bağlama Kütüğü mevzuatımıza, 06.05.2009 tarih ve 5897 sayılı Kanun[197] ile 491 sayılı KHK'ye[198] eklenen "Bağlama Kütüğü" başlıklı ek m.12 ile dâhil olmuştur. Bu maddeye istinaden, bağlama kütüklerinin tutulması ile ilgili usul ve esaslar ile idari yaptırımların düzenlendiği Bağlama Kütüğü Uygulama Yönetmeliği[199] yayımlanmıştır. 491 sayılı KHK, 655 sayılı KHK[200] ile yürürlükten kaldırılmış ve "Bağlama Kütüğü" 655 sayılı KHK m.43'de hüküm altına alınmıştır. Böylelikle mevzuatımıza, "Bağlama Kütüğü" adı altında yeni bir gemi sicili daha dâhil olmuş bulunmaktadır.

655 sayılı KHK m.43/1 uyarınca, TUGS'a tescilli olanlar ve MGS'ne tescili zorunlu olanlar dışındaki ticari veya özel kullanıma mahsus gemi, deniz ve içsu araçlarının malikleri veya işletenleri; söz konusu gemi, deniz ve içsu araçlarını bağlama kütüğüne kaydettirmek zorundadırlar. Böylelikle tüm gemi, deniz ve içsu araçlarının bir sicile kaydedilmesi zorunluluğu getirilmesi ile kayıt dışı ekonominin önlenmek istendiği söylenebilecektir.

Bağlama Kütüğü Uygulama Yönetmeliği m.5'de hüküm altına alındığı üzere bağlama kütüğü, her liman başkanlığında ve liman başkanlığının yetki alanında bulunmayan iç sularda ise belediye başkanlıkları bünyesinde kurulur.

1.5.4.Gemi Üzerinde Ayni Haklar

TTK'nın beşinci kitabının "Mülkiyet ve Diğer Ayni Haklar" başlıklı dördüncü bölümünde, gemi üzerindeki ayni haklara ilişkin özel düzenlemeler teşkil eden hükümler

---

196 Kender, Çetingil ve Yazıcıoğlu, s.65.

197 **5897 sayılı Denizcilik Müsteşarlığının Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun**, 16.05.2009 tarih ve 27230 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

198 **491 sayılı Denizcilik Müsteşarlığının Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname**, 19.08.1993 tarih ve 21673 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

199 **Bağlama Kütüğü Uygulama Yönetmeliği**, 25.09.2014 tarih ve 29130 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

200 **655 sayılı Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname**, 01.11.2011 tarih ve 28102 sayılı mükerrer (mük.) Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

yer almaktadır. Gemi üzerindeki ayni hakları; gemi mülkiyeti, gemi rehni ve gemi üzerinde intifa hakkı olarak belirtmek mümkündür.

1.5.4.1.Gemi Mülkiyeti

İçerik olarak gemi mülkiyeti kavramı, TMK'da yer alan mülkiyet kavramı ile aynıdır[201]. TMK m.683/1'de mülkiyet hakkının içeriği; bir şeyin maliki olan kimsenin, hukuk düzeninin sınırları içinde, o şey üzerinde dilediği gibi kullanma, yararlanma ve tasarrufta bulunma yetkisine sahip olması şeklinde açıklanmıştır. Ayrıca TMK m.683/2'de malikin, malını haksız olarak elinde bulunduran kimseye karşı istihkak davası açabileceği gibi, her türlü haksız el atmanın önlenmesini de dava edebileceği hüküm altına alınmıştır.

Gemiler üzerinde mülkiyet hakkı irdelendiğinde, geminin bir Türk gemi siciline tescil edilip edilmemiş olmasına göre uygulanacak hükümlerin değişiklik gösterdiği görülmektedir.

TTK m.996'da hüküm altına alındığı üzere, TTK'da aksine hüküm bulunmadıkça, "Mülkiyet ve Diğer Ayni Haklar" başlıklı dördüncü bölüm hükümleri yalnız Türk gemi siciline kayıtlı bulunan gemiler hakkında uygulanmaktadır. Sözer'e göre Türk gemi sicili terimi kapsamına; MGS, TUGS ve YHGÖS girmektedir[202]. Kanaatimizce, bağlama kütüğü de bir Türk gemi sicili işlevi gördüğünden, bağlama kütüğüne tescil edilmiş gemilere de TTK'nın mülkiyet ve diğer ayni haklara ilişkin özel düzenleme içeren hükümleri uygulanmalıdır. TTK m.997/1'de ise; Türk gemi siciline kayıtlı bulunmayan Türk gemileri üzerindeki mülkiyet ve sınırlı ayni haklara, TMK'nın taşınırlara ilişkin hükümleri uygulanacağı belirtilmiştir.

Gemi mülkiyeti, özel hukuka ve kamu hukukuna göre olmak üzere iki yolla iktisap edilebilir. Özel hukuka göre geminin iktisabı; hukuki muamele ile (alım satım, mal değişim sözleşmesi, bağışlama, gemi inşa sözleşmesi, şirket sözleşmesi) veya hukuki muamele dışındaki yollarla (sahiplenme (ihraz[203]) ve kazandırıcı zamanaşımı)

[201] Kender, Çetingil ve Yazıcıoğlu, s.69.
[202] Sözer, s.96.
[203] İhraz terimi; benimseme, sahipsiz bir malı sahiplenme, benimsenen mala malik olma anlamına gelmektedir (Ejder Yılmaz, s.528).

olabilmektedir[204]. Kamu hukukuna göre geminin iktisabı ise; zabt ve müsadere, istimval[205] ve cebri icra şeklinde olabilmektedir[206].

Geminin mülkiyetinin iktisabı, geminin Türk gemi siciline kayıtlı olup olmamasına göre değişiklik göstermektedir. TTK m.1001'de hüküm altına alındığı üzere, gemi siciline kayıtlı olan bir geminin devri için, malik ile iktisap edenin, mülkiyetin iktisap edene devri hususunda anlaşmaları ve geminin zilyetliğinin geçirilmesi şarttır. Ayrıca mülkiyetin devrine ilişkin anlaşmanın yazılı şekilde yapılması ve imzaların noterce onaylı olması gerekmektedir. Söz konusu anlaşma gemi sicil müdürlüğünde de yapılabilmektedir. Türk gemi siciline kayıtlı olmayan gemilere, TMK'nın taşınır mallara ilişkin hükümleri uygulanacağından, söz konusu gemilerin mülkiyetinin nakli TMK m.763/1 uyarınca zilyetliğin devri yoluyla olmaktadır.

1.5.4.2.Gemi Rehni

Gemilerin rehni de, mülkiyetin kazanılması gibi Türk gemi siciline kayıtlı olup olmamalarına göre değişiklik göstermektedir.

TTK m.1321/1 uyarınca hem sicile kayıtlı olan, hem de kayıtlı olmayan gemilerde TTK m.1320'de belirtilen alacaklar için "gemi alacaklısı hakkı[207]", doğrudan doğruya kanundan doğan bir rehin hakkıdır. Gemi alacaklısı hakkının, doğrudan doğruya kanundan doğan bir rehin hakkı olmasının anlamı; alacağın doğumu ile kendiliğinden gemiyi kısıtlaması ve söz konusu alacağın doğumu ve ileri sürülmesi için geminin teslimi

---

[204] Kender, Çetingil ve Yazıcıoğlu, s.70-76.

[205] İstimval terimi; kamu yararı için veya seferberlik ilan edildiği zamanlarda olağan araçlarla elde edilemeyen askeri gereksinmeleri sağlamak için, ilgililerin onamı olmasa bile, yasa gereğince değeri karşılığında bireye ait menkul mallara el konulması anlamına gelmektedir (Ejder Yılmaz, s.586).

[206] Sözer, s.96-97.

[207] "*Gemi Alacaklısı Hakkı Veren Alacaklar*" başlıklı TTK m.1320/1 hükmü şu şekildedir:
"*Geminin malikine, kiracısına, yöneticisine veya işletenine karşı doğmuş olan aşağıdaki alacaklar sahiplerine "gemi alacaklısı hakkı" verir:*
a) Ülkelerine getirilme giderleri ve onlar adına ödenmesi gereken sosyal sigorta katılma payları da içinde olmak üzere, gemi adamlarına, gemide çalıştırılmakta olmaları dolayısıyla ödenecek ücretlere ve diğer tutarlara ilişkin istem hakları,
b) Geminin işletilmesi ile doğrudan doğruya ilgili olarak karada veya suda meydana gelen can kaybı veya diğer bedensel zararlardan doğan alacaklar,
c) Kurtarma ücreti,
d) Liman, kanal, diğer su yolları, karantina ve kılavuzluk için ödenecek resimler,
e) Gemide taşınan eşya, konteynerler ve yolcuların eşyalarına gelecek olan zıya veya hasar dışında, geminin işletilmesinin sebep olduğu maddi zıya veya hasardan doğan ve haksız fiile dayanan alacaklar.
f) Müşterek avarya garame payı alacakları."

veya sicile kayıtlı gemilerde rehin hakkının sicile tescilinin gerekmemesidir[208].

TTK m.1014/1'de hüküm altına üzere "gemi ipoteği" ise, sadece gemi siciline kayıtlı gemiler üzerinde tesis edilebilen akdi rehin hakkıdır. Gemi ipoteği, sicile kayıtlı bir gemi veya gemi payı üzerinde tesis olunan ve alacaklıya gemiyi veya gemi payını sattırarak bedelinden alacağını öncelikli alma yetkisini veren ayni bir haktır[209]. Gemi ipoteğinin kurulması, TTK m.1015/1 uyarınca geminin maliki ile alacaklının gemi üzerinde ipotek kurulması hususunda anlaşmaları ve ipoteğin gemi siciline tescil edilmesi şartlarının gerçekleşmesine bağlıdır. Ayrıca TTK m.1015/2'ye göre gemi ipoteğinin kurulmasına ilişkin sözleşmelerin yazılı şekilde yapılması ve imzalarının noterce onaylanması gerekmektedir. Söz konusu anlaşma, gemi sicil müdürlüğünde de yapılabilmektedir.

Gemi siciline kayıtlı olmayan gemiler üzerinde akdi rehin hakkı zilyetliğin alacaklıya devrini öngören TMK m.939/1 hükmü uyarınca gerçekleşmektedir. Gemi siciline kayıtlı olmayan gemiler üzerinde kanuni rehin hakkı ise, TMK m.950/1 hükmü uyarınca hapis hakkı suretiyle kullanılmaktadır[210].

1.5.4.3.Gemi Üzerinde İntifa Hakkı

Gemiler üzerindeki ayni haklardan bir diğeri, intifa hakkıdır. İntifa (yararlanım) hakkı; başkasına ait taşınır, taşınmaz mallar, haklar veya malvarlığı üzerinde kurulan, kullanma ve ürünlerinden yararlanma yetkilerine sahip olmayı içeren bir irtifak hakkı[211] çeşididir[212].

TTK m.1059/1 uyarınca sicile kayıtlı gemiler üzerinde intifa hakkı kurulabilmektedir. Gemi üzerinde akdi intifa hakkının kurulmasında TTK m.1059/3 hükmü gereğince, gemi ipoteği kurulması hükümlerini içeren TTK m.1015 hükümleri

---

[208] Turgut Kalpsüz, **Gemi Rehni**, 3. Baskı, Ankara: Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayınları, 1999, s.9.
[209] Kender, Çetingil ve Yazıcıoğlu, s.79.
[210] Can, **Deniz Ticareti Hukuku Cilt I (Giriş-Gemi-Deniz Hukuku Kişileri)**, s.145.
[211] İrtifak hakkı; bir taşınmaz üzerinde, bir kullanma ve yararlanmaya rıza göstermeyi yahut mülkiyete özgü bazı hakların kullanılmasından kaçınmayı gerektiren ve diğer bir taşınmaz veya kişi yararına ayni hak olarak kurulan hukuki işlemdir (Ejder Yılmaz, s.576).
[212] Ejder Yılmaz, s.569.

uygulanmaktadır. Yani akdi intifa hakkı açısından da gemi siciline tescil, kurucu (ihdasi) bir rol oynamaktadır. Ayrıca TTK m.1059/2'de hüküm altına alındığı üzere intifa hakkı, aksi kararlaştırılmadıkça sahibine, üzerinde kurulduğu gemiden tam yararlanma yetkisini sağlar.

1.5.5.Donatan ve Donatma İştiraki

TTK m.1061/1'de hüküm altına alındığı üzere donatan, gemisini menfaat sağlamak amacıyla suda kullanan gemi malikidir. TTK m.1061/2'de ise, kendisinin olmayan bir gemiyi menfaat sağlamak amacıyla suda kendi adına bizzat veya kaptan aracılığıyla kullanan kişilerin, üçüncü kişilerle olan ilişkilerinde donatan sayılacağı hüküm altına alınmıştır. Söz konusu durumda kendisi maliki olmadığı gemiyi, menfaat sağlamak amacıyla suda kendi adına bizzat veya kaptan aracılığıyla kullanan kişilere ise doktrinde, "gemi işletme müteahhidi/malik olmayan donatan" denilmektedir[213].

TTK m.1064/1 uyarınca donatma iştiraki; birden çok kişinin paylı mülkiyet şeklinde malik oldukları bir gemiyi, menfaat sağlamak amacıyla aralarında yapmış oldukları sözleşme gereğince, hepsi adına ve hesabına suda kullanmaları halinde meydana gelmektedir.

1.5.6.Gemi Adamları ve Kaptan

TTK m.934'e göre gemi adamları; kaptan, gemi zabitleri, tayfalar ve gemide çalıştırılan diğer kişilerdir. Dolayısıyla yolcu statüsünde olmadan gemide bulunan tüm çalışanlar, teknik anlamda gemi adamı olmasalar da; söz konusu hüküm gereğince hukuki anlamda, gemi adamı olarak kabul edilecektir[214]. Deniz İş Kanunu m.2/1-B'de gemi adamı; bir hizmet akdine dayanarak gemide çalışan kaptan, zabit ve tayfalarla diğer kimseler olarak tanımlanmıştır. Gemiadamları ve Kılavuz Kaptanlar Yönetmeliği m.3/1-s uyarınca ise gemi adamları; geminin kaptanını, zabitlerini, yardımcı zabitlerini, stajyerlerini, tayfalarını ve yardımcı hizmet personelini ifade etmektedir.

---

[213] Kender, Çetingil ve Yazıcıoğlu, s.99; Can, **Deniz Ticareti Hukuku Cilt I (Giriş-Gemi-Deniz Hukuku Kişileri)**, s.185; Sözer, s.174-175; Çağa ve Kender, s.118-119; Tekil, s.63; Çağa, **Deniz Ticareti Hukuku I (Giriş, Gemi, Donatan ve Kaptan)**, s.106.

[214] Can, **Deniz Ticareti Hukuku Cilt I (Giriş-Gemi-Deniz Hukuku Kişileri)**, s.233.

TTK'da kaptanın tanımına ilişkin herhangi bir hüküm yer almamaktadır. Gemiadamları ve Kılavuz Kaptanlar Yönetmeliği m.3/1-ğğ uyarınca ise kaptan; 500-3000 groston arasındaki gemileri sevk ve idaresi altında bulunduran gemi adamıdır. Kaptan gemide gerçekleşen organizasyonun ve çalışma düzeninin başında bulunan gemi adamıdır ve bu sıfatı ile gemide istihdam edilenlerin hiyerarşik üstü ve disiplin amiridir. Kaptanın, geminin sevk ve idaresinde tam anlamı ile yetkisi olduğu gibi; aynı zamanda kaptan, hem donatan, hem taşıyan, hem de yükle ilgililerin kanuni temsilcisi durumundadır[215].

1.5.7.Deniz Ticareti Sözleşmeleri

1.5.7.1.Gemi Kira Sözleşmesi

6102 sayılı Kanun ile ilk kez hükümleri düzenlenen gemi kira sözleşmesi, ülkemiz denizciliği ve deniz hukuku açısından oldukça eski bir kavram ve uygulamadır. Yeni bir gemi inşa ettirmenin çok uzun zaman dilimine tekabül etmesi, gemi maliyetlerinin yüksek olması ve gemi maliki olmanın getirdiği mali yükümlülükler ve riskler uygulamada geminin kiralanması yoluyla teminini ve bu bağlamda gemi kira sözleşmesini daha cazip duruma getirmektedir[216].

Gemi kira sözleşmesi, taşıma taahhüdü içermemektedir ve dolayısıyla navlun sözleşmesinin bir türü olarak nitelendirilememektedir[217]. Nitelik olarak gemi kira sözleşmesini, kendine özgü hükümleri TTK'da düzenlenmiş ve TTK'da hüküm bulunmayan hallerde Türk Borçlar Kanunu'nun[218] (TBK) kira sözleşmelerine yönelik genel hükümlerinin uygulandığı, kira ilişkisini düzenleyen sözleşme olarak belirtmek mümkündür.

Gemi kira sözleşmesinin; çıplak gemi kira sözleşmesi (bareboat charter) ve donatılmış gemi kira sözleşmesi (demise charter/charter by demise) olmak üzere iki türü

[215] Sözer, s.287; Çağa ve Kender, s.166; Tekil, s.80-81.
[216] Salih Önder, "TTK Kapsamında Gemi Kira Sözleşmesinin Unsurları ve Hukuki Niteliği", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.20, S.1 (Ocak 2016), s.164-165.
[217] Sözer, s.360.
[218] **6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu**, 04.02.2011 tarih ve 27836 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

bulunmaktadır[219].

TTK m.1119/1'de hüküm altına alındığı üzere çıplak gemi kira sözleşmesi (bareboat charter); kiraya verenin belirli bir süre için geminin kullanılmasını, kira bedeli karşılığında, kiracıya bırakmayı üstlendiği bir sözleşme çeşididir. Çıplak gemi kira sözleşmesinde gemi, gemi personeli olmadan çıplak şekilde kiraya verilmektedir[220].

TTK m.1119/2'de hüküm altına alındığı üzere donatılmış gemi kira sözleşmesi (demise charter/charter by demise) ise; kiraya verenin gemi ile birlikte, gemi adamlarını da kiracının emrine vermeyi üstlendiği sözleşme çeşididir. Donatılmış gemi kira sözleşmesinde kiraya veren, ücret karşılığında kiracıyı temsilen, gemiyi donatma, bakımını yaptırma ve gemi adamı temin etme gibi yükümlülükleri de üstlenmektedir[221].

TTK m.1120 uyarınca gemi kira sözleşmesinin taraflarından her biri, giderini vermek koşuluyla, sözleşme şartlarını içeren ve gemi kira çarter partisi olarak adlandırılan bir gemi kira senedinin düzenlenmesini ve kendisine verilmesini isteyebilir. Ayrıca TTK m.1121/1 uyarınca da gemi kira sözleşmesinin tarafları, sözleşmede aksi kararlaştırılmadıkça, sözleşmenin Türk gemi siciline şerhini talep edebilmektedir. TTK'da Türk gemi sicili olarak nitelendirilen bir sicil olmadığından dolayı, söz konusu sicili MGS, TUGS ve Bağlama Kütüğü olarak değerlendirmek kanaatimizce mümkündür.

Gemi kira sözleşmesi uyarınca, sözleşmenin taraflarının karşılıklı olarak bazı borç ve yükümlülükleri bulunmaktadır. TTK m.1123 uyarınca kiraya verenin (gemi maliki) kiralayana (gemi işletme müteahhidi) gemiyi, kira süresince zilyetliğinde bulundurmak üzere teslim borcu varken; kiralayanın ise TTK m.1128/1 uyarınca kira ödeme borcu bulunmaktadır. TTK m.1129/2 uyarınca kira müddeti bitiminde kiracının gemiyi kiralayana teslim etmediği durumlarda; geciktiği sürenin ilk on beş günü için kira bedeli üzerinden, sonraki günler için ise kira bedelinin iki katı üzerinden hesaplanan bir tazminatı ödemekle yükümlüdür. Kiraya verenin bu konuda daha yüksek zarara uğradığını ispat ettiği durumlarda, bedel ispat edilen meblağa göre hesaplanmaktadır.

---

[219] M. Fehmi Ülgener, **Çarter Sözleşmeleri I (Genel Hükümler ve Sefer Çarteri Sözleşmesi)**, 2. Baskı, İstanbul: Der Yayınları, 2017, s.5-6; Kender, Çetingil ve Yazıcıoğlu, s.141-142; Tekil, s.105.

[220] Tekil, s.105; Kender, Çetingil ve Yazıcıoğlu, s.141 (Karşı yöndeki görüşler için bakınız (bkz.) Ülgener, **Çarter Sözleşmeleri I (Genel Hükümler ve Sefer Çarteri Sözleşmesi)**, s.5; Sözer, s.364-365).

[221] Kender, Çetingil ve Yazıcıoğlu, s.142.

Ayrıca TTK m.1124/2 uyarınca geminin ayıbından dolayı yirmi dört saatten fazla bir süre hareketsiz kalması halinde, aşan süre için kira bedeli ödenmemekte, ödenmiş ise geri verilmektedir.

1.5.7.2.Zaman Çarteri Sözleşmesi

TTK'nın "Deniz Ticareti Sözleşmeleri" başlıklı dördüncü kısmının "Gemi Kira Sözleşmeleri" başlıklı birinci bölümünün akabinde, ikinci bölüm olarak "Zaman Çarteri Sözleşmesi" düzenlenmiştir. Doktrinde birçok yazar[222] tarafından zaman çarteri sözleşmesi (time charter), navlun sözleşmesinin bir türü olarak kabul edilmektedir. Fakat TTK sistematiğinde "Navlun Sözleşmesi", üçüncü bölüm düzenlemesi olarak yer almış ve zaman çarteri sözleşmesine burada yer verilmemiştir. Çalışmamızda da deniz ticareti sözleşmeleri, TTK sistematiği temel alınarak inceleme konusu yapılmıştır.

TTK m.1131/1'de hüküm altına alındığı üzere zaman çarteri (time charter) sözleşmesi; tahsis edenin, donatılmış bir geminin ticari yönetimini belli bir süre için ve bir ücret karşılığında tahsis olunana bırakmayı üstlendiği sözleşme olarak tanımlanmıştır. Zaman çarteri sözleşmesinde taraflar tahsis olunan (zaman çartereri) ve tahsis edendir (donatandır)[223]. Uygulamada çarter sözleşmesi daha çok zaman çartereri ve donatan ile yapılmaktadır. Ancak sözleşmenin, malik olmayan donatan konumunda olan gemi işletme müteahhidi ile zaman çartereri arasında yapılması da mümkündür[224].

TTK m.1132 hükmü uyarınca zaman çarteri sözleşmesi yapıldığında taraflardan her biri, giderini vererek, sözleşme şartlarını içeren bir zaman çarter partisi (zaman çarteri sözleşmesi) düzenlenmesini ve verilmesini isteyebilmektedir.

TTK m.1131/2 ve m.1133/1 uyarınca zaman çarteri sözleşmesinde, geminin teknik yönetimini tahsis eden üstlenmekte; geminin zilyetliği ise, tahsis edende kalmaktadır. TTK m.1134/1 uyarınca ise, geminin ticari yönetimi tahsis olunana yani zaman çartererine aittir. Geminin ticari yönetiminin içeriğine yönelik bir hüküm TTK'da

[222] M. Fehmi Ülgener, **Çarter Sözleşmeleri II (Zaman Çarteri Sözleşmeleri)**, 1. Baskı, İstanbul: Der Yayınları, 2016, s.7; Tahir Çağa, **Deniz Ticareti Hukuku II (Navlun Sözleşmesi)**, İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1982, s.9; Sözer, s.338.
[223] Kender, Çetingil ve Yazıcıoğlu, s.149.
[224] Sözer, s.340.

bulunmamasına rağmen; geminin yük ve yolcu taşıma ya da tahsis edildiği diğer bir amaca uygun kullanımı ile kazanç elde etmeye yönelik sözleşmelerin akdedilmesi ve bu sözleşmelerden doğan borçların ifasına yönelik işlerin planlanması olarak ifade edilmesi mümkündür[225].

Zaman çarteri sözleşmesinde de, sözleşmenin taraflarının karşılıklı bazı hak ve yükümlülükleri bulunmaktadır. Navlunun hesabında esas alınan başlıca kalemlerden oluşan sabit giderler tahsis edene (donatan veya gemi işletme müteahhidi) ait iken; ortaya çıkan işletme giderleri (değişken giderler) ise tahsis olunana (zaman çartereri) ait olmaktadır. Tahsis edene ait olan giderlere örnek olarak; geminin genel giderleri, mutad bakım ve onarım masrafları, sigorta primleri, amortisman ve mürettebatın ücretleri verilebilmektedir. Tahsis olunana ait olan giderlere örnek olarak ise; yakıt giderleri, liman masrafları ile harç ve resimleri ve palamar ücretleri[226], kanal geçiş ücretleri, kılavuzluk bedelleri verilebilmektedir[227].

TTK m.1136/1'de hüküm alındığı üzere tahsis olunanın, geminin ticari yönetiminin kendisine bırakılması karşılığında navlun niteliği teşkil eden tahsis ücretini ödemesi gerekmektedir. TTK m.1136/2 uyarınca ise, geminin hareketsiz kaldığı sürenin en az yirmi dört saati geçmiş olması şartıyla, ticari bakımdan yararlanabilir olmadığı süre için tahsis ücreti ödenmemektedir. TTK m.1137/2'de tahsis olunanın sözleşme bitiminde gemiyi sözleşmede belirlenen yerde ve halde iade yükümlülüğü düzenlenmiştir. Söz konusu yükümlülüğün ihlali halinde ise tahsis olunan, gecikilen zaman dilimi için tahsis ücretinin iki katı kadar tutarı ödemekle yükümlü kılınmıştır. Tahsis edenin daha fazla zarara uğradığı durumlar ise saklıdır.

1.5.7.3.Navlun Sözleşmesi

Navlun sözleşmesi, denizde eşya taşıma sözleşmesi olarak en kısa şekilde ifade edilebilmektedir[228]. TTK m.1138'de hüküm altına alındığı üzere navlun sözleşmesini; sözleşmenin taraflarından birinin (taşıyan), navlun karşılığında deniz yolu ile eşya

[225] Kender, Çetingil ve Yazıcıoğlu, s.150.
[226] Palamar ücreti (palamar resmi) terimi, gemilerin şamandıraya bağlanmaları için ödenilen vergiyi ifade etmektedir (Ejder Yılmaz, s.969).
[227] Sözer, s.346-347.
[228] Tekil, s.92.

taşımayı, sözleşmenin diğer tarafının da (taşıtan) navlun ödemeyi üstlendiği sözleşme olarak tanımlamak mümkündür. Navlun sözleşmesi sadece denizyolu ile yapılan yük taşımaları için kullanılmaktadır[229].

Navlun sözleşmesinin unsurları; eşya taşımanın üstlenilmesi, deniz yoluyla taşıma, taşıma işinin bir gemi ile yapılması, taşıyanın eşyanın zilyetliğini elde etmiş olması ve taşıma işinin bir ücret (navlun) karşılığında yapılması olarak belirtmek mümkündür[230].

Navlun sözleşmesinde, izah edilmesi sözleşmenin anlaşılması bakımından önem teşkil eden sözleşmenin tarafları ve ilgili şahıslar bulunmaktadır. Söz konusu şahısları taşıyan, fiili taşıyan, taşıtan, yükleten ve gönderilen olarak belirtmek mümkündür. Taşıyan, deniz yolu ile yük taşımayı taahhüt eden kimsedir. Fiili taşıyan ise; iki ayrı navlun sözleşmesinin varlığı halinde (alt navlun sözleşmesi), taşıyanın üstlendiği taşımanın icrasını kısmen veya tamamen kendisine bıraktığı taşıyandır. Taşıtan, taşıyan ile navlun sözleşmesi akdeden veya hesabına navlun sözleşmesi akdedilen ve deniz yolu ile eşya taşıma karşılığında navlun ödemeyi üstlenen kimsedir. Yükleten; navlun sözleşmesine yönelik taşınacak malı gemiye getiren veya taşıyana teslim eden kimsedir. Gönderilen ise; varma limanında yükü teslim alma yetkisine sahip olan kişiyi ifade etmektedir[231].

Navlun sözleşmesinin türlerini, TTK'nın "Deniz Ticareti Sözleşmeleri" başlıklı dördüncü kısmının ve TTK m.1138'in sistematiğine uygun olarak; yolculuk çarteri (voyage charter) sözleşmesi ve kırkambar sözleşmesi olarak belirtmek mümkündür.

1.5.7.3.1.Yolculuk Çarteri Sözleşmesi

Yolculuk/sefer çarteri sözleşmesi (voyage/trip charter), çarter sözleşmeleri arasında tarihi en eskiye dayanan sözleşme çeşididir. Bu sözleşmenin en eski sözleşme türü olmasındaki temel etken, şekil itibarıyla en basit unsurları içermesinden dolayıdır[232].

---

[229] Sözer, s.317.
[230] Kender, Çetingil ve Yazıcıoğlu, s.155-156; Sözer, s.318-326; Tekil, s.100-101; Çağa, **Deniz Ticareti Hukuku II (Navlun Sözleşmesi)**, s.1-3.
[231] Sözer, s.326-330; Kender, Çetingil ve Yazıcıoğlu, s.156-158.
[232] Ülgener, **Çarter Sözleşmeleri I (Genel Hükümler ve Sefer Çarteri Sözleşmesi)**, s.115.

Ayrıca belli hacmi aşan, özellikle kırkambar sözleşmesi ile taşıtılmasında bütün yükün aynı gemiye yüklenebilmesinde sorun çıkabilecek mallar bakımından tercih edilen bir sözleşme çeşididir. Sözleşmenin tercih edilmesine etken bir diğer husus, akreditif[233] şartları dolayısıyla ya da pazardaki rekabet riskleri açısından belli bir tarihte tek parti sevkiyatın söz konusu olduğu FOB (free on board)[234] satışlarda, alıcı açısından uygunluk teşkil etmesidir[235].

TTK m.1138/1'de hüküm altına alındığı üzere yolculuk/sefer çarteri sözleşmesi; taşıyanın navlun karşılığında eşyayı, geminin tamamını veya bir kısmını ya da belli bir yerini taşıtana tahsis ederek denizde taşımayı üstlendiği sözleşme olarak tanımlanmaktadır. Geminin tamamının taşıtanın yüklerine tahsisi suretiyle yük taşınmasının taahhüt edildiği sözleşme şekli tam yolculuk çarteridir. Geminin belirli bir kısmının (yarısı, üçte biri gibi) ya da belirli bir yerinin (iki numaralı ambar gibi) taşıtanın yüklerine tahsisi suretiyle yük taşınmasının taahhüt edildiği sözleşme şekli ise kısmi yolculuk çarteri sözleşmesidir[236] .

Yolculuk/sefer çarteri sözleşmesinin kapsamlı ve tüm unsurlarını içeren bir tanımı; taşınan yük esası üzerinden ödenecek olan navlun karşılığında, donatanın gemisini yük taşımak amacı ile belirli bir sefer için çarterere tahsis etmeyi taahhüt ettiği sözleşme şeklindedir[237].

Yolculuk/sefer çarteri sözleşmelerinin kurulmasına yönelik TTK'da herhangi bir şekil şartı hüküm altına alınmamıştır. Fakat uygulamada, özellikle ispat vasıtası olarak kullanılabilmesi amacıyla hemen hemen daima yazılı olarak yapıldığı görülmektedir. TTK m.1139 uyarınca yolculuk çarteri sözleşmesi yapıldığında taraflardan her biri, giderini karşılamak suretiyle sözleşme şartlarını içeren bir yolculuk çarter partisi (yolculuk/sefer çarteri sözleşmesi) düzenlenmesini ve kendisine verilmesini

---

[233] Akreditif kavramı; ihracatçının sattığı mallara ilişkin sevk vesikasının, ithalatçının bankası tarafından akreditifin açılmasına aracı olan yerel bir bankaya tevdi ve vesaik mukabilinde mal bedelini tahsil etmesine imkân veren yazılı bir taahhüttür (Rüknettin Kumkale, **Vergi ve Muhasebe Sözlüğü**, 3. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2014, s.28).

[234] FOB (free on board), uluslararası ticarette mal teslim işleminde bir fiyat belirleme şeklidir. Gemi güvertesinde teslim şekli olan FOB teslimde fiyata; malın yükleme limanındaki gemiye kadar yapılan nakliye ve sair masraflar dâhil, navlun ve sigorta masrafları ise hariçtir (Kumkale, s.177).

[235] Sözer, s.352.

[236] Kender, Çetingil ve Yazıcıoğlu, s.158-159.

[237] Ülgener, **Çarter Sözleşmeleri I (Genel Hükümler ve Sefer Çarteri Sözleşmesi)**, s.115.

isteyebilmektedir. Dolayısıyla yolculuk çarter partisi emtia senedi değildir ve uygulamada sadece ispat vasıtası olarak kullanılmaktadır[238].

Yolculuk/sefer çarteri sözleşmelerinde de taşıyan ve taşıtanın karşılıklı hak ve yükümlülükleri bulunmaktadır. TTK ilgili hükümleri uyarınca taşıyanın; gemiyi denize, yola ve yüke elverişli bulundurma yükümlülüğü (TTK m.1141), eşyanın taşınmasında sözleşmede kararlaştırılan geminin kullanılması (TTK m.1150), yükleme süresi kararlaştırılmamışsa hazırlık bildiriminde bulunulması (TTK m.1152) gibi yükümlülükleri bulunmaktadır. Taşıyanın sözleşme uyarınca sahip olduğu haklar ise; eşya taşıma ücreti olan navlun (TTK m.1193) ve navlun sözleşmesinde doğan alacak hakkı için eşya üzerinde hapis hakkıdır (TTK m.1201). Taşıtanın yükümlülüğüne örnek olarak ise, TTK m.1145 uyarınca taşıtılacak eşya hakkında taşıyana doğru bildirimde bulunulması gösterilebilir.

1.5.7.3.2.Kırkambar Sözleşmesi

Navlun sözleşmesi türlerinden bir diğerini teşkil eden kırkambar sözleşmesini, günümüz muntazam posta seferlerini yapan gemilerin, modern deniz ticareti sözleşmesi tipi olarak ifade etmek mümkündür[239]. Doktrinde "kırkambar" kelimesinin, bir deniz ticareti sözleşmesini ifade eden terim olarak kullanılmasına çeşitli gerekçelerle karşı olan yazarlar bulunmaktadır. Okay[240] eTTK'da, hem "navlun sözleşmesi" hem de "deniz yoluyla eşya taşıma sözleşmesi" gibi aynı anlama gelen iki terimin kullanılmasını eleştirmiş, "kırkambar sözleşmesi" yerine "eşya taşıma sözleşmesi" teriminin kullanılmasının daha uygun olacağını belirtmiştir. Ataergin'e[241] göre ise TTK Tasarısı'nda, armatörler tarafından bilinmeyen "kırkambar" terimi yerine, "tarifeli sefer" veya "muntazam/düzenli hat taşımacılığı" terimlerinin kullanılması daha uygun olacaktı[242]. Fakat terminolojiye yönelik söz konusu eleştirilere rağmen, "kırkambar sözleşmesi" terimi TTK'da yerini korumuştur.

---

[238] Kender, Çetingil ve Yazıcıoğlu, s.161.
[239] Çağa, **Deniz Ticareti Hukuku II (Navlun Sözleşmesi)**, s.9.
[240] M. Sami Okay, **Deniz Ticareti Hukuku II**, 2. Baskı, İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları, 1971, s.1.
[241] Selim Ataergin, "Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'nın Bazı Açılardan Eleştirilmesi", **Denizcilik Dergisi** (Elektronik Versiyon), S.25 (2006), http://www.denizcilikdergisi.com.tr/index.php/dergimizin-tum-sayilari/51-denizcilik-dergisi/241-denizcilik-dergisi-25-sayi#icerik (E.T.:21.10.2018), s.18-19.
[242] Emre Cumalıoğlu, **Kırkambar Sözleşmesi**, 1. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 2011, s.11.

TTK m.1138/1-b'de hüküm altına alındığı üzere kırkambar sözleşmesi; taşıyanın navlun karşılığında ayırt edilmiş eşyayı denizde taşımayı üstlendiği sözleşme olarak tanımlanmıştır. Söz konusu kanun hükmünde kullanılan "ayırt edilmiş eşya" kavramı içerik olarak belirsizlik taşımaktadır. Ancak "ayırt edilmiş eşya" kavramının anlamını, TTK m.1144'de yer alan "*kararlaştırılan eşya yerine, aynı varma limanı için, taşıtan tarafından gemiye başka eşya yükletilmek istenilirse taşıyan, bu yüzden durumu güçleşmedikçe bunu kabul ile yükümlüdür. Sözleşmede, eşya ferden belirlenmiş ise bu hüküm uygulanmaz.*" hükmünden çıkarmak mümkündür. Dolayısıyla Kanun'da "ayırt edilmiş eşya" kavramının "ferden belirlenmiş eşya" anlamında kullanılmadığı, "ferden belirlenmiş eşyayı" da kapsayacak şekilde "sözleşme ile taşınması kararlaştırılmış olan cins ve miktar itibarıyla belirlenmiş eşya" anlamında kullanıldığı söylenebilecektir[243].

Kırkambar sözleşmesinin tüm unsurlarını içeren ve sade bir tanımının yapılması gerekirse; taşıyanın navlun karşılığında, cins ve miktar itibarıyla belirlenmiş eşyayı başka eşya ile aynı gemide deniz yoluyla taşımayı taahhüt ettiği sözleşme olarak tanımlamak mümkündür[244]. Kırkambar sözleşmesinde asli borcun ifası olan taşıma işi bakımından taşıtanın herhangi bir söz hakkı bulunmamaktadır. Taşıyan da yüke herhangi bir özel muamele yapmayı ve yükün taşınmasına ilişkin özel taahhütler altına girmeyi üstlenmemektedir[245]. Yani kırkambar sözleşmesinin tek asli amacı, cins ve miktar itibarıyla belirlenmiş eşyanın taşınmasıdır. Dolayısıyla taşıyanın taşıma taahhüdünü ferdileştiren, gemi değil, gemide taşınması söz konusu olan maldır[246].

TTK'da kırkambar sözleşmesinin kurulmasının belirli bir şekle tabi tutulmadığı görülmektedir. Ancak sözleşmenin kurulmasında şekil serbestisi ilkesi geçerli olsa da, ispat vasıtası olabilmesi açısından yazılı olarak yapılması gerekmektedir. TTK'da kırkambar sözleşmesinin tarafları için ispat vasıtası olarak kullanılabilecek, çarter sözleşmelerindeki çarter partiye benzer bir evrak talep etme hakkı tanınmamıştır. Ancak uygulamada kırkambar sözleşmeleri açısından, taraflar arasında en sık kullanılan ve

[243] Kender, Çetingil ve Yazıcıoğlu, s.159.
[244] Cumalıoğlu, **Kırkambar Sözleşmesi**, s.14; Kender, Çetingil ve Yazıcıoğlu, s.159.
[245] Sözer, s.334.
[246] Çağa, **Deniz Ticareti Hukuku II (Navlun Sözleşmesi)**, s.9.

rastlanılan belge olarak karşımıza konişmento çıkmaktadır[247].

1.5.7.4.Deniz Yoluyla Yolcu Taşıma Sözleşmesi

Deniz ticareti hukukunun konusu oluşturan ilişkilerin büyük bir kısmı, deniz yolu ile yapılan taşıma işleri neticesinde ortaya çıkmaktadır. Deniz yolu ile yapılan taşımaları; yük taşımacılığı ve yolcu taşımacılığı olarak ikiye ayırmak mümkündür[248]. TTK'nın "Deniz Ticareti Sözleşmeleri" başlıklı dördüncü kısmının beşinci bölümü, "Deniz Yoluyla Yolcu Taşıma Sözleşmesi" kurumunu düzenlemektedir.

TTK m.1247/1'de deniz yoluyla yolcu taşıma sözleşmesi; yolcunun veya yolcu ve bagajının deniz yolu ile taşınması amacıyla, taşıyan tarafından veya onun adına ve hesabına yapılan sözleşme olarak tanımlanmıştır. Ayrıca TTK m.1247/2 hükmü gereği, devlet ve diğer kamu tüzel kişileri tarafından yapılan ticari yolcu taşıma sözleşmelerine de, deniz yoluyla yolcu taşıma sözleşmesi hükümleri uygulanacaktır. Fakat TTK m.1247/3 hükmü, hava yastıklı araçlar ile yapılan yolcu taşıması işlerinin deniz yoluyla yolcu taşıma sözleşmesi hükümlerine tabi olmayacağını hüküm altına almıştır. Deniz yoluyla yolcu taşıma sözleşmesi kurumunun tanımına dikkat edildiğinde, ücret unsuruna yer verilmediği görülmektedir. Uygulamada büyük oranda ücret mukabilinde kurulan bir sözleşme olsa da, ücret unsurunun sözleşmenin kurulması için zorunlu olmadığını belirtmek mümkündür[249].

Deniz yoluyla yolcu taşıma sözleşmesinin kurulması TTK'da herhangi bir şekil şartına bağlanmamıştır. Dolayısıyla söz konusu sözleşmenin sözlü olarak da yapılması mümkündür. Ancak uygulamada özellikle ispat açısından, sözleşmenin yazılı olarak yapılması ve bilet düzenlenmesi önem taşımaktadır. Zira uygulamada söz konusu sözleşme, yolcuya verilen bilet ile tevsik olunmaktadır[250].

Deniz yoluyla yolcu taşıma sözleşmesinin taraflarını, taşıyan ve yolcu olarak belirtmek mümkündür. Fakat geminin yolcu taşınmak üzere diğer bir kimseye tahsisi

---

[247] Cumalıoğlu, **Kırkambar Sözleşmesi**, s.23-24.
[248] Mertol Can, **Türk Hukukunda ve Milletlerarası Hukukta Deniz Yolu ile Yolcu Taşıma Sözleşmesi**, 1. Baskı, Ankara: İmaj Yayıncılık, 2001, s.1.
[249] Kender, Çetingil ve Yazıcıoğlu, s.248.
[250] Tekil, s.163; Kender, Çetingil ve Yazıcıoğlu, s.249.

halinde, asıl taşıyan ve alt (fiili) taşıyan kavramları karşımıza çıkmaktadır. TTK m.1248/1'de hüküm altına alındığı üzere taşıyan, taşıma ister bizzat onun tarafından, isterse bir başkası (fiili taşıyan) tarafından gerçekleştirilmiş olsun, taşıma sözleşmesini yapan veya taşıma sözleşmesi adına ve hesabına yapılan kişidir. Dolayısıyla taşıyan veya asıl taşıyan, yolcuya bizzat veya mümessili aracılığıyla taşıma taahhüdünde bulunan kişidir[251]. Alt (fiili) taşıyan ise, TTK m.1248/2 uyarınca taşıyandan farklı bir kişi olup, bir geminin maliki, kiracısı veya işleteni olarak, taşımanın tamamını veya bir kısmını fiilen gerçekleştiren kişidir. TTK m.1249 uyarınca sözleşmenin diğer tarafını teşkil eden yolcu ise; deniz yoluyla yolcu taşıma sözleşmesine dayanarak veya bir navlun sözleşmesinin konusu olan aracı veya canlı hayvanları gözetmek üzere, taşıyanın onayı ile gemide taşınan kişilerdir.

Deniz yoluyla yolcu taşıma sözleşmesini oluşturan tarafların, karşılıklı bazı hak ve yükümlülükleri bulunmaktadır. Yolcunun sözleşmeden doğan en temek hakkı, taahhüt edildiği şekilde taşınmasını talep etmektir. Yolcunun yükümlülüklerini ise; taşıma ücreti ödeme borcu, kaptanın talimatlarına uyma yükümlülüğü (TTK m.1251), bagaj hakkında doğru bilgi verme yükümlülüğü (TTK m.1252) ve gemiye zamanında gelme yükümlülüğü (TTK m.1253) olarak belirtmek mümkündür. Sözleşmenin diğer tarafını teşkil eden taşıyanın sözleşmeden doğan en temel hakkını taşıma ücreti teşkil etmektedir. Uygulamada taşıma ücreti genellikle, biletin teslimi sırasında peşin olarak ödenmektedir. Taşıyanın yükümlülüklerini ise; yolculuğu vaktinde yapma, yolcuyu sağ ve salim olarak taşıma, yolcu beraberindeki bagajı taşıma ve sorumluluk sigortası yaptırma olarak belirtmek mümkündür[252].

1.5.8.Navlun

Taşıyanın navlun sözleşmesi uyarınca sahip olduğu en temel hakkı, navlun (freight) isteme hakkıdır[253]. En sade tanımı ile navlun, denizyolu ile yapılan eşya taşımaları karşılığında ödenen ücrettir/bedeldir[254]. Daha kapsamlı bir tanım uyarınca

[251] Can, **Türk Hukukunda ve Milletlerarası Hukukta Deniz Yolu ile Yolcu Taşıma Sözleşmesi**, s.20.
[252] Kender, Çetingil ve Yazıcıoğlu, s.252-254.
[253] Çağa, **Deniz Ticareti Hukuku II (Navlun Sözleşmesi)**, s.263; Kender, Çetingil ve Yazıcıoğlu, s.235.
[254] Sevgi Sunal Erguvan, **Denizyolu ile Yük Taşıma Ücreti (Navlun)**, 1. Baskı, İstanbul: Legal Yayıncılık, 2007, s.17; Sözer, s.521.

navlun ise; navlun sözleşmelerinde taşıyana, belirli bir miktar yükü, yükleme limanında teslim aldıktan sonra, kararlaştırılan boşaltma limanına kadar taşıması ve gönderilene teslim etmesi karşılığında ödenmesi gereken ücrettir[255].

Navlunun miktarı, özel hukuk ilişkilerinde geçerli olan sözleşme özgürlüğü ilkesi uyarınca sözleşmenin taraflarınca serbestçe tespit edilebilmektedir[256]. TTK m.1195/1'e göre taşınmak üzere teslim alınan eşya için navlun miktarı taraflarca kararlaştırılmamışsa, yükleme zamanı ve yerinde mutad olan navlun ödenecektir. Uygulamada navlun miktarının belirlenmesi açısından deniz ticareti sözleşmelerinin türleri de önem arz etmektedir. Kırkambar sözleşmelerinde navlun, düzenli posta seferi halinde taşımalar yapan taşıyanın çeşitli malları için önceden belirlenmiş "navlun tarifeleri" üzerinden belirlenmektedir[257]. Zaman çarteri sözleşmesinde navlun miktarı, zaman üzerine ve genellikle gün başına belli bir meblağ üzerinden hesaplanmaktadır[258]. Yolculuk (sefer) çarteri sözleşmesinde ise navlun, yükün adedi, hacmi, tartısı vb. kantitatif (nicel) unsurları esas alınarak taraflar arasında serbestçe belirlenmektedir[259].

Toptan belirlenen/götürü navlun (lump sum freight), ölü navlun (dead freight), pişmanlık navlunu/fesih tazminatı ve mesafe navlunu (distance/pro rata freight) gibi navlunun tespiti ile ilgili bazı özellik arz eden navlun türleri bulunmaktadır. Toptan belirlenen/götürü navlun; yükün sayı, ölçü ve ağırlık gibi kantitatif unsurları gözetilmeden bütün yük için sabit toptan bir bedelin kararlaştırıldığı navlundur[260]. Ölü navlun; taşıtanın navlun sözleşmesinde kararlaştırılan yükü gemiye teslim edememesi veya eksik teslim etmesine rağmen, geminin yola çıkmasını talep etmesi üzerine veya yükleme süresinin sonunda cayma hakkını kullanmamış olması durumunda taşıyana tam yük üzerinden hesaplanarak ödenecek navlundur[261]. Pişmanlık navlunu/fesih tazminatı; taşıtanın TTK m.1158/1 uyarınca kendisine tanınan, yolculuk çarteri sözleşmesinde geminin yüklenmesinin tamamlanıp yolculuğa çıkana kadar herhangi bir sebep ileri sürmeden tek taraflı fesih hakkını kullanması sonucunda taşıyana ödemekle yükümlü

[255] Sunal Erguvan, s.19.
[256] Kender, Çetingil ve Yazıcıoğlu, s.235; Sözer, s.521; Sunal Erguvan, s.39.
[257] Çağa, **Deniz Ticareti Hukuku II (Navlun Sözleşmesi)**, s.264; Sunal Erguvan, s.42; Sözer, s.522.
[258] Ülgener, **Çarter Sözleşmeleri II (Zaman Çarteri Sözleşmeleri)**, s.21.
[259] Ülgener, **Çarter Sözleşmeleri I (Genel Hükümler ve Sefer Çarteri Sözleşmesi)**, s.238-242; Sözer, s.522.
[260] Çağa, **Deniz Ticareti Hukuku II (Navlun Sözleşmesi)**, s.265.
[261] Sunal Erguvan, s.54.

olduğu, taşımanın türü ve feshin zamanına göre değişiklik gösteren oranlarda belirlenen navlun çeşididir[262]. Pişmanlık navlunu[263] kavramı TTK'da içerik olarak yer alsa da, terim olarak açık bir biçimde yer almamaktadır[264]. Mesafe navlunu ise; yolculuk başladıktan sonra geminin umulmayan bir hal yüzünden zayi olması (TTK m.1210/1) veya yolculuk başladıktan sonra çıkan engeller nedeniyle taraflardan birinin sözleşmeden cayması (TTK m.1226/1) durumlarında aşılan mesafenin tüm yolculuğa oranına göre ve malların kurtarılmış değerini aşmamak kaydıyla ödenmesi gereken navlundur[265].

Sözleşmede yazılı olan navlun, giderlerin de içinde bulunduğu brüt navlundur. Kâr olarak hesaba katılan navlun olan net navlun ise, doğrudan doğruya piyasa şartlarından etkilenen, deniz ticaretinde arz-talep dengesinin neticesinde oluşan navlundur. Dolayısıyla brüt navlunun oluşumunda söz konusu olan ve navluna eklenen kalemleri; geminin işletme masrafları (gemi adamı ücreti, geminin tekne ve mali sorumluluk sigortası vb.), sefer sırasındaki giderler (yakıt vb.), liman giderleri (liman giriş-çıkış ücretleri, kılavuzluk, liman parası, fener ücreti vb.) ve rotaya bağlı giderler (kanal geçiş ücreti vb.) olarak belirtmek mümkündür[266]. Söz konusu brüt navlunun belirlenmesinde bir takım indirimler de bulunmaktadır. Uygulamada bu indirimleri; çarter navlunlarından belirli bir yüzde dâhilinde yapılan indirimler ile düzenli posta seferi (liner shipping) yapan taşıyanların oluşturduğu konferansların belirli şartlar ve yüzdeler halinde yaptığı indirimler olarak belirtmek mümkündür[267].

1.5.9.Starya Süresi

Starya süresi, diğer bir ifadeyle yükleme/boşaltma süresi, yolculuk/sefer çarteri sözleşmelerinde, taşıyanın taşımayı üstlendiği eşyanın gemiye yüklenmesi veya gemiden boşaltılması için kanunen beklemek zorunda olduğu süredir[268]. Starya süresi, bekleme

---

[262] Ülgener, **Çarter Sözleşmeleri I (Genel Hükümler ve Sefer Çarteri Sözleşmesi)**, s.257-258; Sunal Erguvan, s.61.
[263] Yargıtay tarafından verilen bir kararda "pişmanlık navlunu" terimi kullanılmaktadır (Yargıtay 11. HD, 26.05.2014, E. 2014/3277, K. 2014/9695, https://www.lexpera.com.tr/ictihat/yargitay/11-hukuk-dairesi-e-2014-3277-k-2014-9695-t-26-5-2014 (E.T.:30.10.2018).
[264] Ahmet Çalık, "Çarter Sözleşmeleri ve Yeni Yasal Düzenlemelerin Uygulamada Yaratacağı Yeni Sorunlar", **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi** (Elektronik Versiyon), C.18, S.2 (2012), s.447, http://dosya.marmara.edu.tr/huk/fak%C3%BCltedergisi/2012C.18.S.2/9.oturum.pdf (E.T.:30.10.2018).
[265] Ülgener, **Çarter Sözleşmeleri I (Genel Hükümler ve Sefer Çarteri Sözleşmesi)**, s.256.
[266] Ülgener, **Çarter Sözleşmeleri I (Genel Hükümler ve Sefer Çarteri Sözleşmesi)**, s.235-236; Sözer, s.359.
[267] Çağa, **Deniz Ticareti Hukuku II (Navlun Sözleşmesi)**, s.272-273; Sunal Erguvan, s.89.
[268] Kender, Çetingil ve Yazıcıoğlu, s.171, 179; Sözer, s.388 ve 394.

süresi olarak nitelendirilen geminin yüklenmesi veya boşaltılması için limanda geçirmekle yükümlü olduğu sürenin ilk ve olağan aşamasıdır[269]. Yükleme/boşaltma süresinin sözleşmenin taraflarınca serbestçe belirlenebileceği, TTK m.1153/2 ve m.1169/2 hükümlerinin ters şekilde yorumlanmasından çıkarılabilmektedir. TTK m.1153/2 ve m.1169/2 uyarınca yükleme/boşaltma süresinin sözleşme ile belirlenmemiş olması durumunda ise, yüklemenin/boşaltmanın yirmi dört saatlik kesintisiz çalışma ile yapılması halinde ihtiyaç duyulacak süre, yükleme/boşaltma süresi olarak kabul edilecektir. Söz konusu süre hesaplanırken; yüklemenin/boşaltmanın yapılacağı liman, taşımayı yapan gemi, yükleme/boşaltma tesis ve araçları ve yükün niteliği ile birlikte yükleme/boşaltma limanı düzenlemeleri ve yerel teamül göz önünde bulundurulmaktadır. Yükleme/boşaltma süresi kural olarak ücrete tabi değildir[270]. Fakat TTK m.1153/3 ve m.1169/3 hükümleri uyarınca taraflar starya (yükleme/boşaltma) süresi için ücret ödenmesini kararlaştırabilmektedir.

Yükleme/boşaltma süresinin başlangıcı sözleşmede taraflarca kararlaştırılmışsa, kararlaştırılan günde başlamaktadır[271]. TTK m.1153/1 ve m.1169/1 hükümleri uyarınca yükleme/boşaltma süresi başlangıcının sözleşmede kararlaştırılmadığı durumlarda ise, hazırlık bildiriminin muhatabına ulaşmasını izleyen ilk takvim günü ve eğer /yüklemeye boşaltmaya fiilen başlanmış ise, o andan itibaren yükleme/boşaltma süresi işlemeye başlayacaktır.

Hazırlık bildirimi TTK m.1152/1 ve m.1168/1'de hüküm altına alındığı üzere, geminin yükleme ve boşaltma faaliyetlerine hazır olmasını ve sözleşme şartlarına göre uygun bir yere (demirleme yeri) ulaşmasını müteakip taşıyan veya yetkili bir temsilcisi tarafından taşıtan veya gönderilene yapılan bildirimdir. TTK m.1152/5 ve m.1168/5 hükümleri uyarınca hazırlık bildiriminin geçerliği, herhangi bir şekil şartına bağlı değildir. Fakat hazırlık bildiriminin hüküm doğurması için, muhatabına ulaşması zorunludur. Hazırlık ihbarı uygulamada genellikle matbu olarak hazırlanmış formların somut olaya göre doldurulmak suretiyle yükle ilgiliye verilmesi şeklinde yapılmaktadır.

---

[269] M. Fehmi Ülgener, **Sürastarya Süresi ve Ücreti**, 1. Baskı, Ankara: Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, 1993, s.5-6.

[270] Kender, Çetingil ve Yazıcıoğlu, s.171, 179; Sözer, s.388 ve 394.

[271] Kender, Çetingil ve Yazıcıoğlu, s.171; Yükleme/boşaltma süresinin başlaması için, taşıyan tarafından taşıtana hazırlık bildiriminin yapılmasını gerekli gören aksi yöndeki görüş için bkz. Sözer, s.389 ve 394.

Fakat teleks yoluyla da hazırlık ihbarı yapılabilmektedir[272].

1.5.10.Sürastarya Süresi ve Parası

Staryanın yanında bir diğer bekleme süresi de sürastaryadır[273]. Yolculuk/sefer çarteri sözleşmelerinde bekleme süresi, starya ve sürastarya süresinin birbirine eklenmesi neticesinde ortaya çıkan zaman dilimini ifade eder. Mevcut TTK düzenlemesinde starya ve sözleşmede kararlaştırılmışsa sürastarya sürelerinde yükleme/boşaltma tamamlanamazsa, donatanın gemiyi limanda bulundurma zorunluluğu sona ermektedir[274]. Dolayısıyla Yargıtay'ın da görüşü uyarınca, starya ve sözleşmede kararlaştırılmış olması koşulu ile sürastarya süresinden oluşan asgari bekleme süresi "zorunlu bekleme süresi", bu sürelerin sonunda donatanın inisiyatifiyle işlemesi olası süre ise "ihtiyari bekleme süresi" olarak nitelendirilmektedir[275]. Ayrıca sürastaryanın söz konusu olabilmesi için tarafların sözleşmeye en azından sürastarya ücreti ile ilgili hüküm koymaları gerekmektedir. Aksi takdirde sözleşmede sürastarya kavramından hiç söz edilmemiş olması, tarafların aralarında anlaşarak starya süresinden sonra bekleme sürelerini bitirdiği anlamına gelecektir[276].

Sürastarya süresi TTK m.1154/1 ve m.1170/1'de düzenlenmiştir. İlgili maddeler uyarınca sürastarya süresi; sözleşmede kararlaştırılmış olması koşuluyla taşıyanın, eşyanın yükletilmesi/boşaltılması için yükleme/boşaltma süresinden fazla beklemek zorunda olduğu süredir. Sürastarya süresi, sözleşmenin taraflarınca serbestçe belirlenebilmektedir[277]. Fakat sözleşmede sürastaryadan veya sadece sürastarya parasından bahsedilmiş olup da, sürastarya süresi belirtilmemişse söz konusu süre on gündür (TTK m.1154/2 ve m.1170/2). Sürastarya süresi, yükleme/boşaltma süresi bitiminde herhangi bir bildirime gerek kalmaksızın kendiliğinden işlemeye başlamaktadır (TTK m.1154/3 ve m.1170/3).

---

[272] Ülgener, **Çarter Sözleşmeleri I (Genel Hükümler ve Sefer Çarteri Sözleşmesi)**, s.327.
[273] Ülgener, **Sürastarya Süresi ve Ücreti**, s.6.
[274] Ülgener, **Çarter Sözleşmeleri I (Genel Hükümler ve Sefer Çarteri Sözleşmesi)**, s.366-367.
[275] Yargıtay 11. HD, 30.01.1987, E. 1987/114, K. 1987/399, https://www.lexpera.com.tr/ictihat/yargitay/11-hukuk-dairesi-e-1987-114-k-1987-399-t-30-01-1987 (E.T.:01.11.2018).
[276] Yargıtay 11. HD, 03.11.2015, E. 2014/12287, K. 2015/11462, https://www.lexpera.com.tr/ictihat/yargitay/11-hukuk-dairesi-e-2014-12287-k-2015-11462-t-3-11-2015 (E.T.:01.11.2018).
[277] Ülgener, **Çarter Sözleşmeleri I (Genel Hükümler ve Sefer Çarteri Sözleşmesi)**, s.362.

TTK m.1155/1 ve m.1171/1 uyarınca sürastarya süresi için taşıyana, sürastarya parası (demuraj) ödenmektedir. Sürastarya parası/ücreti[278], taşıyanın geminin yükleme/boşaltma süresi geçtikten sonraki sürastarya süresinde yaptığı giderlerin karşılığıdır[279]. Sürastarya parasının miktarı sözleşme ile kararlaştırılmışsa taşıyan, sözleşmede belirlenen miktarı aşan bir istemde bulunamamaktadır (TTK m.1155/2 ve m.1171/2). Ancak sürastarya parasının miktarı sözleşmede kararlaştırılmamışsa, taşıyanın yükleme/boşaltma süresini aşan bekleme nedeniyle yaptığı zorunlu ve yararlı giderlerden oluşmaktadır (TTK m.1155/3 ve m.1171/3). Sürastarya parasını oluşturan taşıyanın katlandığı zorunlu ve yararlı giderler; sürastarya süresi dâhilindeki kumanya, gemi adamı ücretleri, vergi, harç gibi giderlerden meydana gelmektedir[280]. Uygulamada sürastarya parası, bir zaman dilimi (dakika, saat, gün) esas alınmak suretiyle (genellikle günlük) belirli bir meblağ olarak kararlaştırılmaktadır[281].

1.5.11.Hızlandırma Primi

Hızlandırma primi, bir diğer deyişle primaj (dispatch money), uygulamada uzun süredir mevcut olan; ancak, kanuni düzenlemeye 6102 sayılı TTK m.1157 ve m.1173 ile kavuşan bir uygulamadır. Hızlandırma priminin sürastarya parasının tam karşıtı olduğunu söylemek mümkündür[282]. Tanım olarak hızlandırma primi ise; yolculuk/sefer çarteri sözleşmesinde yükleme/boşaltma işleminin kararlaştırılan starya süresinden önce bitirilmesi halinde, starya süresinin kullanılmayan kısmı için taşıyan tarafından ödenecek paradır[283]. Dolayısıyla hızlandırma primini, taşıyan tarafından yükle ilgiliye teklif edilen bir teşvik primi veya ödül şeklinde nitelendirmek mümkündür[284].

TTK m.1157/1 ve m.1173/1'de hüküm altına alındığı üzere, yüklemenin/boşaltmanın sözleşmede kararlaştırılan yükleme/boşaltma süresinden önce bitirilmesi durumunda taşıyanın, kullanılmayan süre için taşıtana bir para ödemesini

[278] eTTK'da yer alan "sürastarya ücreti" terimi yerine, TTK'da "sürastarya parası" terimi kullanılmıştır.
[279] Ülgener, **Sürastarya Süresi ve Ücreti**, s.185.
[280] Ülgener, **Sürastarya Süresi ve Ücreti**, s.185.
[281] Mertol Can, **CMR ve Alman Ticaret Kanunu ile Mukayeseli Olarak Türk Taşıma Hukukunun Genel Esasları**, 1. Baskı, Ankara: İmaj Yayıncılık, 2017, s.42; Kender, Çetingil ve Yazıcıoğlu, s.173.
[282] Ülgener, **Çarter Sözleşmeleri I (Genel Hükümler ve Sefer Çarteri Sözleşmesi)**, s.390.
[283] Kender, Çetingil ve Yazıcıoğlu, s.175.
[284] Ülgener, **Çarter Sözleşmeleri I (Genel Hükümler ve Sefer Çarteri Sözleşmesi)**, s.390.

öngören anlaşmalar geçerlidir. Dolayısıyla hızlandırma primi talep edilebilmesi için, tarafların sözleşmede bu hususu açıkça kararlaştırmış olması gerekmektedir[285].

TTK m.1157/2 ve m.1173/2 hükümleri uyarınca, tarafların sözleşmeye hızlandırma primine yönelik koydukları hükümler, navlunun belirlenmesine ilişkin olarak yükleme veya boşaltma limanında geçerli olan idari, mali veya cezai hükümleri dolanmak amacına yönelik olduğu takdirde, söz konusu hızlandırma primi ödenmesine dair kayıt geçersiz olacaktır. Kanun'a konulan söz konusu hüküm ile idari ve cezai hükümlerin kötüye kullanılmasının engellenmesi yanında, vergi matrahını azaltıcı işlem ve eylemlerin de önüne geçilmiş olunduğu söylenebilecektir.

1.5.12.Konişmento

Deniz ticareti hukukuna özgü ve münhasır bir kavram olan konişmento (bill of lading), denizyolu ile yük taşımada kullanılan bir belgedir[286]. TTK m.1228/1 hükmü uyarınca konişmento, bir taşıma sözleşmesinin yapıldığını ispatlayan, eşyanın taşıyan tarafından teslim alındığını veya gemiye yüklendiğini gösteren ve taşıyanın eşyayı, ancak onun ibrazı karşılığında teslimle yükümlü olduğu senettir. Konişmentonun doktrindeki tanımı ise; yükletenin talebi üzerine taşıyan veya yetkili bir temsilcisi (kaptan veya yetkili bir acente) tarafından tek taraflı ve yazılı olarak düzenlenen ve yükün taşınmak üzere teslim alındığı ikrarını içeren, taşındıktan sonra ise varma limanında senedin hak sahibi görünen hamiline teslim edileceği taahhüdünü içeren kıymetli evraktır[287].

TTK m.1228/2'de tesellüm ve yükleme konişmentosu olmak üzere iki tür konişmento düzenlenebileceği hüküm altına alınmıştır. TTK m.1228/2 hükmü uyarınca, yükletenin izniyle taşınmak üzere teslim alınan, ancak henüz gemiye yükletilmemiş olan eşya için düzenlenen konişmento tesellüm konişmentosudur. Tesellüm konişmentosu deniz aşırı satışlarda akreditif şartlarına ters düştüğünden, nadiren düzenlenmekte ve daha çok tarifeli taşıma türü olan kırkambar sözleşmelerinde kullanılmaktadır[288]. TTK m.1228/2'de düzenlenen yükleme konişmentosu ise, eşyanın belirli bir gemiye

[285] Kender, Çetingil ve Yazıcıoğlu, s.175.
[286] Sözer, s.397.
[287] Çağa, **Deniz Ticareti Hukuku II (Navlun Sözleşmesi)**, s.76; Kender, Çetingil ve Yazıcıoğlu, s.183; Tekil, s.113; Sözer, s.397; Ülgener, **Çarter Sözleşmeleri I (Genel Hükümler ve Sefer Çarteri Sözleşmesi)**, s.433.
[288] Ülgener, **Çarter Sözleşmeleri I (Genel Hükümler ve Sefer Çarteri Sözleşmesi)**, s.435.

yüklenmesinden sonra, eşyanın teslim alındığı sırada verilmiş olan geçici makbuz veya tesellüm konşimentosunun geri verilmesi (ya da tesellüm konşimentosuna şerh konularak) karşılığında düzenlenen konşimentodur. Bankalarca akreditif şartları açısından tercih edildiği için, uygulamada daha sık rastlanan konişmento türüdür[289]. Ayrıca uygulamada konişmentonun, karma taşıma konişmentosu[290], temiz (net) konişmento[291], bayat (geçkin) konişmento[292], donatan konişmentosu[293], çarterer konişmentosu[294] ve elektronik konişmento[295] gibi türleri de bulunmaktadır.

TTK m.1229 uyarınca konişmentonun içerdiği kayıtlar; eşyanın harici durumu, taşıyanın adı ve soyadı veya ticaret unvanı ve işletme merkezi, kaptanın adı ve soyadı, geminin adı ve tabiiyeti, yükletenin adı ve soyadı veya ticaret unvanı, yükleme limanı ve taşıyanın eşyayı yükleme limanında teslim aldığı tarih, boşaltma limanı veya buna ilişkin talimat alınacak yer, konişmentonun düzenlendiği yer ve tarih, taşıyan ve temsilcisinin imzası, navlunun gönderilen tarafından ödenmesi söz konusu ise bu kaydı ve navlun miktarı, kararlaştırılmışsa eşyanın boşaltma limanında teslim tarihi ve süresi, sorumluluk sınırlarını genişleten şartları ve taraflarca uygun görülen diğer kayıtlar şeklindedir.

TTK m.1228/3'e göre emtia senedi niteliğinde bir kıymetli evrak olan konişmento, nama, emre ve hamiline yazılı olarak düzenlenebilmektedir. Ancak aksi kararlaştırılmadıkça, yükletenin istemi üzerine konişmento gönderilenin emrine veya

---

[289] Ülgener, **Çarter Sözleşmeleri I (Genel Hükümler ve Sefer Çarteri Sözleşmesi)**, s.436.

[290] Karma taşıma konişmentosu, deniz yolundan başka bir taşıma yolu da kullanılarak gerçekleştirilecek karma taşımalarda, taşımanın bütün safhaları için geçerli olmak üzere düzenlenen konişmentodur (Kender, Çetingil ve Yazıcıoğlu, s.185).

[291] Temiz (net) konişmento, eşyanın haricen belli olan durumunun iyi olduğuna (in appearent good order and condition) dair kayıt içeren konişmentodur (Kender, Çetingil ve Yazıcıoğlu, s.196).

[292] Bayat (geçkin) konişmento, süresi içinde bankalara ibraz edilmeyen konişmentodur. Konişmentonun, yükleme tarihini müteakip en kısa sürede bankaya ibrazı gerekmektedir. Akreditifli ödemelerde malların gemiye yükleme tarihinden itibaren yirmi bir gün içinde bankaya ibrazı gerekir. Söz konusu süre içerisinde bankaya ibraz edilmeyen konişmentolar, bayat konişmento niteliği kazanır ve bankalar tarafından kabul edilmeme riski ile karşılaşılır (Kahraman Arslan, **Dış Ticaret İşlemleri**, 2. Baskı, Ankara: Detay Yayıncılık, 2017, s.184; Tunay Köksal, **Uluslararası Ticarette Pratik Bilgiler ve Yaygın Kullanılan Belgeler**, 1. Baskı, Ankara: Adalet Yayınevi, 2009, s.46).

[293] Donatan konişmentosu, açık bir kaydın bulunmadığı her türlü halde düzenlenen ve konişmentonun donatanı taşıyan kıldığı konişmentodur (Ülgener, **Çarter Sözleşmeleri II (Zaman Çarteri Sözleşmeleri)**, s.245).

[294] Çarterer konişmentosu, taşıyan vasfında çartererin olduğu, taşıma sözleşmesinin konişmento hamili ile çarterer arasında olduğunu gösteren konişmentodur (Ülgener, **Çarter Sözleşmeleri II (Zaman Çarteri Sözleşmeleri)**, s.250).

[295] Elektronik konişmento, elektronik senedin kıymetli varaka altında borçlanılmak niyetiyle taşıyan tarafından elektronik ortamda yükletene sunulması ve yükleten tarafından elektronik ortamda kabulü ile kurulan, taşınmak üzere teslim alınan eşyayı tarif eden ve borç ikrarını içermek üzere taşıyanın elektronik imzasını içeren konişmentodur (Hakan Karan, **Elektronik Konişmento**, 1. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 2004, s.139 ve 164). Elektronik konişmento havayolu taşımalarında kullanılmakta olup, henüz denizyolu taşımalarında kullanımı söz konusu değildir (Nedret Seçkin, **Uluslararası Ticarette Elektronik Belgeler ve E-İmza**, 1.Baskı, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2017, s.91-93).

sadece emre yazılı olarak düzenlenmektedir. Emre yazılı konişmento uygulamada en sık rastlanılan konişmento türüdür[296]. Emre yazılı düzenlenmiş konişmentoda yükün teslimi hakkının devri için, konişmentonun ciro[297] edilmesi ve teslimi gerekmektedir. Nama yazılı konişmentoda yükün teslimi hakkı, senette adı yazılı kişiye veya alacağın temliki ve senedin teslimi ile devir edilmiş kişiye aittir. Hamiline yazılı konişmentoda devir hakkı ise, senedi zilyetliğinde bulunduran kişiye aittir[298].

1.5.13.Tonilato Belgesi

Gemi ve su aracının belirleyici özelliklerini, teknik özelliklerini ve ölçüm sonuçlarını gösteren belgeye tonilato belgesi denir. Gemilerin resmi makamlar tarafından ölçülmesi neticesinde tonajları tespit edilmektedir. Tonilato belgelerinde gösterilen gemilerin tonajları, gerek sorumluluk alanlarında, gerekse limanlarda alınan her türlü vergi, resim ve harçların hesabında esas teşkil eden unsurdur[299].

Türk Hukuku'nda gemilerin ölçülmesine ilişkin usul ve esaslar "Gemi ve Su Araçlarının Tonilatolarını Ölçme Yönetmeliği" kapsamında düzenlenmiştir. İngiliz ölçme sistemi olan ve uluslararası denizcilik alanında kullanılan "Moorsom Sistemini" temel alan söz konusu Yönetmelik'te gemilerin hacim ölçümlerine ilişkin, gros tonilato ve net tonilato kavramlarına yer verilmiştir. Yönetmelik m.4/1-c uyarınca gros tonilato, gemi ve su aracının kapalı hacimlerinin, Yönetmelik veya Sözleşme[300] hükümlerine göre tespit edilmiş değerini ifade etmektedir. Yönetmelik m.4/1-g uyarınca net tonilato ise; gros tonilatodan, Yönetmelik hükümlerine göre indirilmiş hacimlerden (makine, kazan, gemi adamlarına ayrılan yerler vb.) sonra elde edilen hacim değerini veya Sözleşme gereği tespit edilen hacim değerini ifade emektedir. Ticaret gemilerinde söz konusu olan ve ağırlık ile ilgili bir birimi ifade eden ölü ağırlık (dead weight/DWT) ise; geminin yük, yakıt, kumanya, su vb. olarak taşıyabileceği şeylerin toplam ağırlığını ifade etmektedir[301].

---

[296] Kender, Çetingil ve Yazıcıoğlu, s.192.
[297] Ciro terimi, ticari senedin arkasına yazılan yazı ile veya imza ile başkasına devri anlamına gelmektedir (Ejder Yılmaz, s.206).
[298] Sözer, s.403-404.
[299] Kender, Çetingil ve Yazıcıoğlu, s.93; Tekil, s.32; Çağa, s.48; Çağa ve Kender, s.53.
[300] Sözleşmeden kasıt, Gemilerin Tonilatolarını Ölçme 1969 Uluslararası Sözleşmesidir (Gemi ve Su Araçlarının Tonilatolarını Ölçme Yönetmeliği m.4/1-ğ).
[301] Kender, Çetingil ve Yazıcıoğlu, s.43-44.

1.5.14.Manifesto

Manifesto, gemide bulunan yükün tamamının cins ve miktarını gösteren bir belgedir. Dolayısıyla gümrük yükümlülükleri bakımından önem taşıyan bir belge olduğunu söylemek mümkündür. Kaptan veya mümessili tarafından imzalanarak düzenlenmektedir[302]. Manifesto, gerek yabancı limanlardan Türk limanlarına; gerekse Türk limanlarından yabancı limanlara taşınan yük için düzenlenmektedir. Yabancı limanlardan Türk limanlarına taşınan yükler için düzenlenen manifesto "giriş manifestosu"; Türk limanlardan yabancı limanlara taşınan yükler için düzenlenen manifesto ise "çıkış manifestosu" olarak adlandırılmaktadır. Manifestonun orijinali ise, "asıl manifesto" olarak adlandırılır[303].

1.5.15.Kolay Bayrak

Kolay bayrak, diğer bir deyişle serbest bayrak (flag of convenience) uygulaması, tarihi geçmişi 16.-17. yüzyıla kadar dayanan ve uygulamada çok çeşitli terimlerle[304] ifade edilen bir husustur. Kolay bayrak uygulamasının ve dolaylı olarak açık/elverişli/off-shore sicillerin ortaya çıkış sebepleri; deniz ticaretinin savaş gibi durumlardan etkilenmemesi ve ticarette tarafsızlığın sağlanması gayesi, ticari filoları gelişmemiş, ekonomileri zayıf ve hatta denize kıyısı olmayan bazı devletlerin mali kaynak sağlama amaçları, vergi imtiyazları elde etme ve ucuz yabancı gemi adamı istihdam etme gayesi olarak belirtilebilmektedir[305]. Dolayısıyla kolay bayrak uygulamasının ve dolayısıyla açık/elverişli/off-shore sicillerin, denizcilik sektörünün gerek mali gerekse bürokratik yaptırımlarından kaçınmada kolaylaştırıcı role sahip olduğu görülmektedir[306]. Ayrıca sadece deniz taşımacılığına yönelik deniz araçlarının değil, aynı zamanda balıkçılık sektörüne ait deniz araçlarının da söz konusu bürokratik ve mali engellerden kaçış

---

[302] Kender, Çetingil ve Yazıcıoğlu, s.95.

[303] Can, **Deniz Ticareti Hukuku Cilt I (Giriş-Gemi-Deniz Hukuku Kişileri)**, s.100.

[304] Doktrinde kolay (serbest) bayrak/sicil terimi yerine; "vergisiz sicil", "nominal sicil", "uydurma sicil", "sahte sicil", "ucuz sicil", "kolaylaştırıcı sicil", "geçici sicil", "cazibeli sicil", "lüzumlu sicil", "sığınılan sicil", "korsan sicil", "kaçak sicil", "fırsatlar sunan sicil", "güvenli sicil", "gölge sicil", "vergiden muaf sicil", "kolay gel, kolay git sicili", "paralı sicil", "gece uçuşu" gibi kavramlar da kullanılmaktadır (Ali Çelikkaya, **Dünyada ve Türkiye'de Deniz Taşımacılığına Sağlanan Vergi Teşvikleri**, 1. Baskı, İstanbul: Beta Yayıncılık, 2008, s.12).

[305] Kuran, s.21-22.

[306] Christopher J. Watterson, Stephen Osborne ve Samuel Grant, "Open Registries as An Enabler of Maritime Sanctions Evasion", **Marine Policy** (Elektronik Versiyon), C.119 (Eylül 2020), s.2, https://02107qsgu-y-https-www-sciencedirect-com.proxy2.marmara-elibrary.com/science/article/pii/S0308597X20300385?via%3Dihub (E.T.:27.07.2020).

nedeniyle kolay bayrak ülkeleri sicillerine kaydedildiği belirtilmiştir[307]. Dolayısıyla kolay bayrak ülkeleri ile mücadelenin, deniz ticaretinin kapsamına yönelik tüm sektörler açısından gerekli bir adım olduğunu söylemek mümkün olacaktır.

Kolay (serbest) bayrak uygulamasını gerçekleştiren kolay (serbest) bayrak devletini, çoğunlukla yabancıların maliki olduğu gemileri, diğer devletlerden çok daha düşük vergi, resim ve harç gibi mali yükümlülükler karşılığında ve basit formaliteler sonucunda gemi siciline kaydeden ve söz konusu gemilere bayrağını çekme hakkını tanıyan devlet olarak tanımlamak mümkündür. Söz konusu devletler gemilerin sicile tesciline ilişkin şartları çok sınırlı olarak belirlemekte ve bir takım resim ve harçların ödenmesi şartlarıyla bayrak çekme hakkını gemiye sağlamaktadır[308].

Tablo 1
Kolay (Serbest) Bayrak Ülkeleri

Antigua ve Barbuda	Faroe Adaları (FAS)	Moldova
Bahama Adaları	Fransız Uluslararası Gemi Sicili (FIS)	Moğolistan
Barbados	Alman Uluslararası Gemi Sicili (GIS)	Hollanda Antilleri
Belize	Gürcistan	Kuzey Kore
Bermuda (Birleşik Krallık)	Cebelitarık (Birleşik Krallık)	Panama
Bolivya	Honduras	Sao Tome ve Principe
Birmanya	Jamaika	St Vincent
Kamboçya	Lübnan	Sri Lanka
Cayman Adaları	Liberya	Tonga
Komor Adaları	Malta	Vanuatu
Kıbrıs	Marshall Adaları (ABD)	Curaçao
Ekvator Ginesi	Morityus	Madeira Adaları

Kaynak: Kolay Bayrak Ülkeleri, http://armatorlerbirligi.org.tr/kolay-bayrak (E.T.:22.09.2020); Current Registries Listed as Flags of Convenience,https://www.itfseafarers.org/en/focs/current-registries-listed-as-focs(E.T.:22.09.2020).

[307] Gohar A. Petrossian ve Diğerleri, "Flags For Sale: An Empirical Assessment of Flaf of Convenience Desirability to Foreign Vessels", **Marine Policy** (Elektronik Versiyon), C.116 (Haziran 2020), s.1, https://02107qspy-y-https-www-sciencedirect-com.proxy2.marmara-elibrary.com/science/article/pii/S0308597X19306372 (E.T.:27.07.2020).
[308] Özman, s.132 ve 189.

Yukarıda yer alan Tablo 1'de, Türk Armatörler Birliği ve Uluslararası Taşımacılık İşçileri Federasyonu tarafından kolay (serbest) bayrak ülkesi olarak nitelendirilen ve "deniz ticaretinin vergi cenneti" olarak belirtebileceğimiz ülkeler yer almaktadır. Tablo incelendiğinde, söz konusu ülkelerin ağırlıklı olarak ekonominin çok gelişmemiş olduğu küçük ada devletlerinden oluştuğu söylenebilecektir. Ülkelerin bir diğer kısmı ise, bir devlete idari yönden bağlı olup, ana ülkede yürürlükte bulunan vergi ve iş mevzuatının uygulanmadığı deniz aşırı ülkelerdir. Ayrıca tabloda, kolay (serbest) bayrak ile mücadele amacıyla devletlerin oluşturduğu ikincil (uluslararası) sicillerden olan, ancak sağladığı haksız vergisel teşvikler ve diğer teşvikler ile teknik kolaylıklar dolayısıyla kolay (serbest) bayrak siciline dönüşmüş ülke sicilleri de bulunmaktadır.

Kolay bayrak ülkeleri ile mücadele etmek amacıyla uluslararası platformda çeşitli çalışmalar yapılmış ve Gemilerin Tescil Şartları Hakkında Birleşmiş Milletler Sözleşmesi uyarınca, gemi ile bayrak devleti arasında "gerçek bir bağlantı (genuine link)" aranması gerektiği hüküm altına alınmıştır. Gerçek bir bağlantının kıstası olarak ise; gemi adamlarının milliyeti, gemi maliklerinin milliyeti, geminin yönetiminde donatma iştiraki veya gemi işletme şirketlerinin milliyeti olmak üzere üç ölçüt getirilmiş ve gemi ile bayrak devleti arasında bu ölçütler çerçevesinde gerçek bir aidiyet olması aranmıştır[309]. Ayrıca güncel tarihli bir çalışmada kolay bayrak ülkelerinin tespiti açısından yeni bir yaklaşım getirilerek, kolay bayrak ülkelerinin saptanmasında üç temel ölçüt olarak; filo içinde yer alan yabancı mülkiyet, devlet kontrolü ve yolsuzluk ile bayrak devleti karasularına bağlılık şeklinde belirleme yapılmıştır[310].

[309] Kuran, s.23.

[310] Jessica H. Ford ve Chris Wilcox, "Shedding Light on the Dark Side of Maritime Trade- A New Approach for Identifying Countries as Flags of Convenience", **Marine Policy** (Elektronik Versiyon), C.99 (Ocak 2019), s.299, https://02107qspy-y-https-www-sciencedirect-com.proxy2.marmara-elibrary.com/science/article/pii/S0308597X18303257 (E.T.:27.07.2020).

İKİNCİ BÖLÜM

DENİZ ÜLKESİ TEMELİNDE VERGİLENDİRME YETKİSİNİN SINIRLANDIRILMASI

2.1.VERGİLENDİRME YETKİSİNİN SINIRLANDIRILMASI KAVRAMI

Tarih boyunca devletlere ait vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması, tabiiyetinde bulunan vatandaşların ve yabancıların temel hak ve özgürlükleri ile hukuki güvenliklerine müdahale eden bir alan olması ve ayrıca buna ilişkin alt bir sorun teşkil eden çifte vergilendirmenin de önlenmesi açısından önem arz etmiştir[311]. Bu bağlamda, demokrasinin de doğmasında etken olan mutlak iktidarın sınırsız vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmasının ilk temellerinin, 1215 tarihli Magna Carta Libertatum (Büyük Özgürlük Fermanı) ile atıldığı kabul edilmektedir[312]. Söz konusu anayasal belge olarak kabul edilen hukuki metin ile başlayan ve günümüze kadar devam eden süreçte devletin vergilendirme yetkisi, anayasal güvence dâhilinde tabiiyetinde bulunan vatandaşlar ile yabancılar lehine sınırlandırılmıştır.

Vergilendirme yetkisini en genel anlamıyla; devletin ülkesi üzerindeki egemenliğini kullanmak suretiyle, vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücü olarak tanımlamak mümkündür[313]. Modern devlet anlayışı içerisinde devletin mali egemenliğine dayanarak vergi salması, hem hak ve yetki sahibi olması, hem de görev ve zorunluluk olması nedeniyle ortaya çıkan bir durumdur[314]. Gerek temel hak ve özgürlükler ile hukuki güvenliğin korunması, gerekse çifte vergilendirmenin önlenmesi, ayrıca en önemli etken olarak demokrasinin gereği olarak vergileme yetkisi, ulusal ve uluslararası bağlamda çeşitli şekillerde sınırlandırılmaktadır[315]. Zira vergilendirme

---

[311] Gözde Erkin, "Türk Hukukunda Vergilendirme Yetkisi", **Journal of Yaşar University** (Elektronik Versiyon), C.8, Özel Sayı, s.1146, https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/179458 (E.T.:14.10.2019).

[312] Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, 3. Baskı, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2011, s.35; Nami Çağan, "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.37, S.1 (Mayıs 1980), s.131.

[313] Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, 1. Baskı, İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları, 1982, s.3.

[314] Şahnaz Gerek ve Ali Rıza Aydın, **Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku**, 2. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2010, s.25; A. Bumin Doğrusöz, "Yargı Kararları Işığında Vergilerin Kanuniliği Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi", **13. Türkiye Maliye Sempozyumu "Anayasal Mali Düzen"**, İstanbul: Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi, 14-16 Mayıs 1998, s.136.

[315] Vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması ulusal bağlamda, yasama ve yürütme organları arasındaki yetki bölüşümü, hukuk devleti açısından sınırlamalar, sosyal devlet ilkesi açısından sınırlamalar, yerel yönetimlerin

yetkisinin kavram olarak irdelenmesi ve önem kazanması da, vergilendirme yetkisinin sınırlandırılabileceği düşüncesinden sonra ortaya çıkmıştır[316].

Kuramsal açıdan da irdelendiğinde, devletlerin vergilendirme yetkilerinin kapsamını istedikleri ölçüde geniş tutma hakkına sahip oldukları söylenebilecektir. Ancak yukarıda belirtilen ve tabiiyetinde bulunan vatandaşlar ile ülkede bulunan yabancıların hak ve özgürlüklerini koruma amacı yanında bir diğer sınırlandırma nedeni de, devletler hukuku kuralları uyarınca devletin vergi kanunlarını başka devletlerin ülkelerinde uygulamasının olanaksızlığıdır. Dolayısıyla devletler vergilendirme yetkilerinin sınırlarını gerçeği yansıtacak şekilde (vergilendirme yetkisini kullanan devlet ile vergi yükümlüsü ya da konusu arasında asgari ve yeterli bir ilişkinin varlığı) belirlemek zorundadırlar[317].

Devletlerin vergilendirme yetkileri çerçevesinde meydana getirdikleri ve somut olaylara uygulanacak vergi kanunları, soyut ve genel bir takım kurallar içermektedir. Söz konusu kanunların yer, zaman ve anlam bakımından uygulanması kıstaslarını belirlemek, gerek soyut ve genel olan hukuk metinlerinin somut olaylara uygulanabilmesi, gerekse bir nevi vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmasını meydana getireceğinden önem teşkil etmektedir[318]. Özellikle günümüzde uluslararası sınırları aşan ticari ilişkiler ve mobilite artışı ile meydana gelen vergi yükümlüsü ve matrah hareketliliği, vergi kanunlarının yer bakımından uygulanması suretiyle vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmasını çifte vergilemenin önlenmesi açısından da önemli kılmıştır[319].

Kanunların yer bakımından uygulanmasında; mülkilik (yersellik) ilkesi (vergi hukukundaki terminolojisi ile kaynak ilkesi) ile şahsilik (kişisellik) ilkesi (vergi hukukunda; ikametgâh ilkesi ve uyrukluk (tabiiyet) ilkesi olmak üzere iki alt ilkeden oluşmaktadır) temel olarak alınmıştır. Kaynak ilkesi uyarınca devletin ülkesi sınırları

---

vergilendirme yetkisi gibi sınırlamalara tabi iken; uluslararası bağlamda milli kanunlarla tek yanlı sınırlamalar, uluslararası anlaşmalarla sınırlamalar, uluslararası ekonomik bütünleşmelere katılma yolu ile sınırlamalar gibi sınırlamaları tabidir (Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s.100-267).

[316] Recep Narter ve Ercan Sarıcaoğlu, "Vergilendirme Yetkisi ile Cezalandırma Yetkisi Etkileşimi: Vergi Ceza Normları", **Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi** (Elektronik Versiyon), S.1 (2016), s.123, https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/145037 (E.T.:14.10.2019).

[317] Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 24. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 2015, s.57.

[318] Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku (Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar)**, 20. Baskı, Ankara: Siyasal Kitabevi, 2015, s.45; Özhan Uluatam ve Yaşar Methibay, **Vergi Hukuku**, 5. Baskı, Ankara: İmaj Yayınevi, 2001, s.62.

[319] Savaş Çevik, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 2. Baskı, Konya: Palet Yayınları, 2016, s.28.

içinde, gerek vatandaşlar gerekse yabancılar tarafından gerçekleştirilen bütün iktisadi faaliyetlerden veya varlıklardan Türk vergi kanunları uyarınca vergi alınmaktadır. Şahsilik ilkesi uyarınca ise, vatandaşın hem kendi ülkesinde hem de yabancı ülkelerde gerçekleştirdiği tüm işlemlerden ve yaptığı tüm iktisadi faaliyetlerden vatandaşı olduğu devletin kanunlarına göre vergi alınmaktadır[320]. Vergi kanunlarının yer bakımından uygulanmasında egemen olan ilke yersellik (kaynak) ilkesi olmakta birlikte, kişisellik ilkesi de uygulama alanı bulmaktadır. Türk gelir vergisi ve kurumlar vergisinde; tam mükellefiyette kişisellik ilkesi, dar mükellefiyette ise yersellik (kaynak) ilkesi uygulanmaktadır[321].

Vergi hukukunda kanunların yer bakımından uygulama alanı, devletin egemen olduğu alan, yani o devletin sınırlarının içidir. Dolayısıyla devletin kanunları uyarınca yurt içi ile yurt dışını ayıran sınırlar, aynı zamanda vergilendirme yetkisinin de yer bakımından sınırları olacaktır. Vergilendirme yetkisinin yer bakımından sınırları bir başka deyişle devletin mali sınırları, siyasi ve coğrafi sınırlardan farklılık arz etmekte, gümrük sınırlarına eşit olmaktadır. Söz konusu gümrük sınırlarının tespiti açısından ise, ülkeyi meydana getiren kara, deniz ve hava sahası gümrük sınırları önem taşımaktadır[322]. Çalışmamızın konusu uyarınca deniz ülkesi temelinde vergilendirme yetkisinin sınırları belirlenirken, öncelikle deniz ülkesi kavramı irdeleme konusu yapılacak, akabinde deniz ülkesi temelinde devletin mali sınırları (gümrük sınırları) incelenmeye çalışılacaktır.

2.2.DENİZ ÜLKESİ KAVRAMI

Uluslararası hukukun kişilerinden biri ve en önemlisi olarak bağımsız devleti; belirli bir toprak parçası üzerinde yaşayan insan topluluğunun, herhangi bir siyasal otoriteye bağımlı olmayan örgütlü toplumsal yapısı olarak ifade etmek mümkündür. Dolayısıyla tanımdan da anlaşıldığı üzere bağımsız devletin üç unsurunu; ülke, insan topluluğu ve egemenlik/örgütlenmiş bağımsız otorite olarak belirtmek mümkündür[323].

---

[320] Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku Ders Kitabı**, 1. Baskı, Ankara: Yetkin Yayıncılık, 2017, s.100-102.
[321] S. Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, 12. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2017, s.53; Mustafa Ali Sarılı, **Türk Vergi Hukuku**, 1. Baskı, Ankara: Hermes Tanıtım Ofset Baskı, 2018, s.31-32; Sevil Şin, **Vergi Hukuku**, 1. Baskı, Bursa: Dora Yayıncılık, 2016, s.3-4.
[322] Z. Sacit Önen, **Genel Vergi Hukuku**, 1 Baskı, Ankara: Detay Yayıncılık, 2017, s.46-47.
[323] Enver Bozkurt, M. Akif Kütükçü ve Yasin Poyraz, **Devletler Hukuku**, 4. Baskı, Ankara: Asil Yayıncılık, 2004, s.82.

Uluslararası hukuk literatüründe yer alan deniz ülkesi kavramını irdelemeden önce, ülke ve deniz kavramlarını da açıklığa kavuşturmak gerekecektir. Devleti oluşturan ülke unsurunu; insan topluluğunun üzerinde yaşadığı maddi çevre olarak ifade etmek mümkündür. Üç boyutlu olan ülke, yeryüzü üzerindeki belirli bir alan ile onun altını ve üstünü de kapsamaktadır. Ülke unsurunun temeli kara ülkesi olmakla birlikte, hava ülkesi ve mevcut olması kaydıyla deniz ülkesinin bütününden oluşmaktadır[324].

Literatürde yer alan deniz kavramını ise; yeryüzünde birbiriyle doğal bağlantı içinde olan tuzlu su alanları olarak tanımlamak mümkündür[325]. Dolayısıyla uygulanan uluslararası hukuk bakımından bir alanın deniz olarak nitelendirilebilmesi için; tuzlu su alanı olması ve tüm dünya yüzeyinde doğal bir ulaşım-iletişim alanı oluşturması kriterlerini sağlaması gerekmektedir[326]. Söz konusu kriterler irdelendiğinde kapalı, iç deniz ve tatlı suların uluslararası hukuk literatüründe deniz olarak kabul edilmesi mümkün değildir[327].

Deniz ülkesi kavramı irdelendiğinde, kara ülkesinden itibaren belirli bir mesafeye kadar deniz alanı üzerinde, kıyı devletinin tam ve münhasır haklarının olduğu, belirli deniz alanlarından oluşan kısım olarak ifade edilmesi mümkündür[328]. Kıyı devletler için ülke kavramına dâhil olan deniz ülkesi üzerinde, kıyı devletinin egemenliği kara ülkesi ile aynı olup, tam ve sınırsız yetkiyi içermektedir[329].

Tarihin eski dönemlerinden günümüze kadar, denizlerden çeşitli sebeplerle istifade edilmesi durumu ve bu nedenle, devletler arasındaki sınıra ve deniz yetki alanlarına yönelik anlaşmazlıkların meydana gelmesi olgusu mevcut olmuştur. Başlangıçta denizlerden, insan ve eşyaları taşımak ve kıyılara yakın balıkları avlamak için yararlanılmıştır. Fakat bilim ve teknolojinin gelişmesiyle denizlerin, canlı kaynakların yanında cansız kaynakların işletilmesi ve deniz altı kablo ve boruların döşenmesi gibi çeşitli ticari faaliyetlerin de kaynağını teşkil etmesi ile deniz hukukunun kodifiye edilmesi

[324] Bozkurt, Kütükçü ve Poyraz, s.82.
[325] Melda Sur, **Uluslararası Hukukun Esasları**, 11. Baskı, İstanbul: Beta Yayıncılık, 2017, s.331; Özman, s.211.
[326] Hüseyin Pazarcı, **Uluslararası Hukuk Dersleri**, 10. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 2014, s.283.
[327] Sur, s.331.
[328] Bozkurt, Kütükçü ve Poyraz, s.82.
[329] Cenap Çakmak, **Uluslararası Hukuk (Giriş, Teori ve Uygulama)**, 1. Baskı, Bursa: Ekin Yayınevi, 2014, s.163.

zorunlu hale gelmiştir[330].

Uluslararası deniz hukuku kurallarının teamül yoluyla geliştiğini söylemek mümkündür. 20. yy.da ise, yukarıda sayılan ticari istifadeler neticesinde ortaya çıkan deniz yetki alanı anlaşmazlıklarını önlemek üzere, yapılan kodifikasyon çalışmaları dikkat çekmektedir. Söz konusu kodifikasyon çalışmalarının önemli olanlarını; 1958 tarihli Cenevre Deniz Hukuku Sözleşmeleri (Karasuları ve Bitişik Bölge Sözleşmesi, Kıta Sahanlığı Sözleşmesi, Açık Deniz Sözleşmesi ile Açık Denizde Balıkçılık ve Biyolojik Kaynakların Korunması Sözleşmesi) ile 1982 tarihli Birleşmiş Milletler Deniz Hukuku Sözleşmesi (BMDHS) olarak belirtmek mümkündür[331].

Tablo 2
Deniz Yetki Alanları

Devletin Tam Egemenliğine Tabi Deniz Alanları	**Devletin Sınırlı Egemenliğine Tabi Deniz Alanları**	**Devletin Egemenliğine Tabi Olmayan Deniz Alanları**
İç Sular	Bitişik Bölge	Açık Deniz
Karasuları	Kıta Sahanlığı	Uluslararası Deniz Yatağı
Takımada Suları	Münhasır Ekonomik Bölge	
Boğazlar	Balıkçılık Bölgesi	

Kaynak: Hüseyin Pazarcı, **Uluslararası Hukuk**, 16. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 2017, s.244-277 (Söz konusu kaynaktan yararlanılmak suretiyle tarafımızca oluşturulmuştur).

Yukarıda yer alan Tablo 2'de, Cenevre Deniz Hukuku Sözleşmeleri ve BMDHS çerçevesinde tanımlarına yer verilmiş deniz yetki alanı terimleri yer almaktadır. Coğrafi ve fiziki bakımdan bütünlük teşkil eden deniz yetki alanları ayrımı, gözle görülebilir ve kesin bir ayrım olmamakla birlikte, hukuki bir ayrım olarak devletlerin egemenliklerini belirlemek amacıyla yapılmıştır[332]. Deniz ülkesinin sınırlarının belirlendiği deniz yetki

[330] Şeref Ünal, **Uluslararası Hukuk**, 1. Baskı, Ankara: Yetkin Yayıncılık, 2005, s.123.
[331] Sur, s.334-335.
[332] Bozkurt, Kütükçü ve Poyraz, s.103.

alanlarının içerik olarak irdelenmesi, devletin tam ve münhasır yetkiye sahip olduğu deniz ülkesi kısmında sahip olduğu vergilendirme yetkisinin belirlenmesi açısından önemlidir. Dolayısıyla deniz yetki alanları; devletin tam egemenliğine tabi deniz alanları, devletin sınırlı egemenliğine tabi deniz alanları ve devletin egemenliğine tabi olmayan deniz alanları çerçevesinde gerek içerik ve sınırlar olarak, gerekse bu bölgelerdeki ticari faaliyetler ve devletin ticari faaliyetler kapsamında vergilendirme yetkisi bağlamında inceleme konusu yapılacaktır.

2.2.1.Devletlerin Tam Egemenliğine Tabi Deniz Alanları

Devletlerin tam egemenliğine tabi deniz alanları, diğer bir deyişle devletin ülkesinin bir parçası olan deniz alanları; iç sular, karasuları, takımada suları ve boğazlardır[333]. Söz konusu deniz alanları üzerinde, dip ve dip altında (istisnalar mevcut olmakla birlikte) sahildar devletin, özellikle ülkeye coğrafi açıdan bitişik veya yakın olmasından da kaynaklanan, mutlak egemenlik hakkı mevcuttur[334]. Özellikle iç sularda devletin egemenliği sınırlama olmaksızın ve tartışmasız kabul edilmektedir. Karasularında ise, devletin egemenliği tam olmakla birlikte, uluslararası hukukun gereklerine uygun sahildar devletin egemenliğinde bir takım sınırlamalar yapılmaktadır. BMDHS ile literatüre dâhil olan takımada sularında devletin yetkisi, iç sular ile aynı olup, tam ve sınırsızdır. Boğazlarda ise, devletin egemenliği tam olup, uluslararası hukukun gereklerine uygun olarak, genel geçiş rejimi serbestisi gibi bazı sınırlandırmalar mevcuttur[335].

2.2.1.1.İç Sular

İç sular, kıyı devletinin kara ülkesine en yakın suları teşkil eden deniz alanlarıdır[336]. Denizin kıyıya bitişik olduğu alanı teşkil eden iç sular, kıyı devletinin kara ülkesine sıkı sıkıya bağlı olduğu sulardır[337]. Cenevre Karasuları ve Bitişik Bölge Sözleşmesi m.5/1'de ve BMDHS m.8/1'de hüküm altına alındığı üzere iç sular, karasularının başladığı esas hattın (çizginin) berisinde (kara tarafında) kalan sular olarak

[333] Çakmak, s.161; Pazarcı, **Uluslararası Hukuk Dersleri**, s.303.
[334] Özman, s.212-213.
[335] Bozkurt, Kütükçü ve Poyraz, s.101 ve 117.
[336] Sur, s.338.
[337] Kuran, s.33.

tanımlanmaktadır. Dolayısıyla karasularının iç sınırı olan esas hat, iç suların da dış sınırı olmaktadır. Yani söz konusu sınır, iç sular rejiminin geçerli olduğu deniz alanı ile karasuları rejiminin geçerli olduğu deniz alanını birbirinden ayırmaktadır. Karasularının iç sınırı ile kara ülkesi arasında kalan deniz alanı iç sular rejimine tabi olmaktadır. Bu durumda da karasularının iç sınırını teşkil eden esas hattın tespiti ve irdelenmesi gerekmektedir[338].

Uluslararası deniz hukuku literatüründe yer alan esas hat (baseline); normal esas hat (normal baseline) ve düz esas hat (straight baseline) olmak üzere iki farklı şekilde tezahür etmektedir. BMDHS m.5'de hüküm altına alınan normal esas hat, kıyı doğrultusundaki en düşük cezir hattı, bir başka deyişle suların en çok çekildiği hattır. Esas hattın belirlenmesinde genellikle temel alınan normal esas hattın yanında, bazı coğrafi durum ve şekillerin varlığı durumunda düz esas hattın da uygulanmasını gerekli kılmıştır[339]. BMDHS m.7/1'de hüküm altına alınan düz esas hat ise; kıyının derin bir şekilde girintili-çıkıntılı olduğu yerlerde veya kıyının hemen yakınında kıyı boyunca uzanan bir adalar saçağı olması durumunda, karasularının ölçülmesinde esas alınan ve uygun noktaları birleştirmek suretiyle oluşturulan hat olarak tanımlanmıştır. Dolayısıyla düz esas hat uygulamasında, coğrafi kıyı çizgisinin üzerinde saptanacak birkaç uç noktanın biz düz çizgi ile birleştirilmesi söz konusu olmaktadır[340].

Devletlerin deniz ülkesinden kabul edilen ve tam ve münhasır yetkiye sahip olduğu iç sulara; liman ve demir yerleri, koylar, körfezler, nehir ağızları, düz esas hatların içinde kalan sular da dâhildir[341]. Fakat bir devletin kara ülkesi sınırları içinde bulunan ve kara ile çevrilmiş olan nehirler, göller ve içdenizler iç sulara dâhil değildir. Dolayısıyla dâhil olmayan söz konusu alanlara devletin egemenliği uyarınca, aksine bir anlaşma bulunmadıkça, yabancı gemiler girememektedir[342].

Ayrıca iç suların hukuki rejiminin de açıklığa kavuşturulması önemlidir. Gerek

---

[338] Bozkurt, Kütükçü ve Poyraz, s.103.

[339] Düz esas hat; körfezler, adalar ve adaların bulunduğu yöreler, cezir durumunda ortaya çıkan yükseklikler, takımadalar, atoller ve resifler (mercan kayalıkları), limanlar ve demir yerleri, nehir ağızları ve doğal şartlar nedeniyle sahilin değişken olduğu yöreler, buzlarla kaplı alanlar gibi coğrafi durum ve şekillerin olduğu durumlarda uygulanabilecektir (Özman, s.220-243).

[340] Pazarcı, **Uluslararası Hukuk Dersleri**, s.304.

[341] Sur, s.338-340; Çakmak, s.163.

[342] Ünal, s.127.

Cenevre Karasuları ve Bitişik Bölge Sözleşmesinde, gerekse BMDHS'nde iç suların tanımı haricinde herhangi başka bir düzenlemenin yer almaması, bu alanların herhangi bir sınırlama olmaksızın devlet ülkesinin bir parçası olarak kabul edildiğinin bir göstergesidir[343]. Kıyı devletinin hüküm ve tasarrufu altında bulunan ve özel bir hukuki rejimi olan iç sulara yabancı ticari gemiler, ancak kıyı devletiyle yapılan özel bir anlaşmanın varlığı neticesinde girebilecektir[344]. Günümüzde devletler uluslararası deniz ulaşımının ve deniz ticaretinin gereği olarak limanlara bağlanmanın önem teşkil etmesi neticesinde, mütekabiliyet koşuluyla, yabancı ticaret gemilerinin limanlara giriş çıkışlarına izin vermekte ve idari, gümrük ve sağlık formaliteleri açısından kolaylıklar sağlamaktadırlar[345]. Dolayısıyla günümüz uluslararası hukuk uygulamasında görülen ağırlıklı eğilim, limanlara sınırlı olarak ticaret gemilerinin giriş-çıkışının, açık deniz serbestisi uygulamasının uzantısı olarak izin koşulu ile serbest bırakılmasıdır[346].

2.2.1.2.Karasuları

Karasuları, kıyı devlete, uluslararası hukuk kuralları gereği tanınan ve söz konusu devlete coğrafi konumu, yani sadece denize kıyısı olmasından kaynaklı zorunlu olarak egemenlik hakkı sahibi olma hakkı veren deniz alanlarıdır[347]. Dolayısıyla devletler, karasuları sahipliğini reddedememektedirler. Zira her devletin karasularında birtakım hak ve yetkileri olduğu gibi, yükümlülükleri de (deniz ulaşımı ve balıkçılık gibi faaliyetlerin güvenli ve kesintisiz sürdürülmesini sağlama vb.) mevcuttur[348].

Karasuları kavramı, diğer bazı deniz alanları gibi, coğrafi ve fiziki bir kavram olmaktan ziyade hukuki bir kavramdır[349]. Dolayısıyla uluslararası hukukta kavramın içerik olarak oluşması, uluslararası andlaşmalar, örf ve adet kuralları, teamüller gibi hukuk kuralları silsilesinde, tarihi gelişim neticesinde mümkün olmuştur. Karasuları; bir kıyı devletinin kara ülkesini çevreleyen veya iç sularının bittiği yerden başlayan, kendi milli mevzuatına dayanarak ve uluslararası hukuka uygun olarak ilan ettiği, açıklara

[343] Özman, s.248.
[344] Ünal, s.128.
[345] Kuran, s.38.
[346] Pazarcı, **Uluslararası Hukuk**, s.245.
[347] Ünal, s.128.
[348] İslam Safa Kaya, **Uluslararası Hukuk Temel Bilgiler**, 1. Baskı, Ankara: Adalet Yayınevi, 2017, s.69.
[349] Özman, s.285.

doğru belirli bir mesafeye kadar uzanan deniz alanıdır[350]. Bir başka tanım uyarınca ise karasuları, kıyı veya iç sular ile açık deniz arasında kalan ve genişliği her devletin iç mevzuatına göre tespit edilen deniz parçasıdır[351].

Karasularının tespit edilmesi gereken iç sınırı[352], dış sınırı[353] ve yan sınırı[354] olmak üzere üç sınırı vardır. Bunlardan iç sınırı, karasularının kıyının neresinden başlayacağına gösteren sınırdır. İç sınırın tespit edilmesinde kıyının coğrafi durumu ve fiziki özelliklerine göre uygulanan iki yöntem, normal esas hat yöntemi (BMDHS m.5) ve düz esas hat yöntemidir (BMDHS m.7/1). Dolayısıyla iç sular başlığında açıklanan söz konusu iç suların dış sınırını teşkil eden sınır, aynı zamanda karasularının da iç sınırını teşkil edecektir[355].

Karasularının dış sınırı hususunda ise, günümüzde uluslararası hukuk uygulamaları tarafından da ağırlıklı kabul edildiği üzere, BMDHS m.4'de hüküm altına alınan, her noktası esas hattın en yakın noktasına karasularının ilan edilen genişliği kadar bir uzaklıkta olan hat olduğu kabul edilmiştir. Söz konusu karasuları genişliği ise BMDHS m.3'de, esas hatlardan itibaren on iki deniz milini aşmayacak bir sınıra kadar, kıyı devletler tarafından tespit edilmek üzere hüküm altına alınmıştır. Ancak farklı devletlere ait karşılıklı sahillerde dış sınırın belirlenmesinde, aynı zamanda da karasuların yan sınırlarının belirlenmesinde de, BMDHS m.15 hükmü uyarınca, aralarında aksine anlaşma veya çekişmesiz bir belirleme olmadıkça, "eşit uzaklık ilkesi" uyarınca orta hattı geçemeyeceklerdir. Fakat aynı madde uyarınca karasularının dış sınırlarının belirlenmesinde, tarihi bir hak iddiası [356] veya özel şartların mevcut olması[357] durumunda,

---

[350] Bozkurt, Kütükçü ve Poyraz, s.111; Pazarcı, **Uluslararası Hukuk Dersleri**, s.316; Sur, s.343.
[351] Kuran, s.73.
[352] Karasularının iç sınırı; kıyının neresinden başlayacağını gösteren sınırdır (Kuran, s.78).
[353]Karasularının dış sınırı; karasularının nerede bittiğini, açık deniz alanının ya da bitişik bölgenin nereden başlayacağını gösteren sınırdır (Kuran, s.78).
[354] Karasularının yan sınırı; yan yana komşu olan kıyıdaş iki devletin deniz ülkesi üzerinde sınırlarını tespit etmeye yarayan sınırdır (Kuran, s.78).
[355] Özman, s.301.
[356] Tarihi bir hak iddiası, uzun süredir bir itirazla karşılaşmadan olağan ölçüleri aşan bir genişliğin kabulünü ifade etmektedir (Sur, s.345).
[357] Özel şartların mevcut olması durumu, Uluslararası Hukuk Komisyonu raporundaki örnekler ve uluslararası yargı kararları uyarınca, jeolojik, jeofizik, jeomorfolojik, topografik özellikler, kıyının olağanüstü şekli, adaların varlığı ve kıta ülkesine ve diğer kıyı devletin ülkesine uzaklığı, büyüklüğü, ekonomik ve sosyal durumu ile başka deniz sınırlarının varlığı, seyrüseferin güvenliği, petrol yataklarının varlığı vb. durumlar olarak kabul edilmektedir (Sur, s.345).

sınırların bu durumlara uygun belirleneceği de hüküm altına alınmıştır.

Karasularının hukuki rejiminin belirlenmesi konusu, devletlerin egemenlik haklarını kullanmaları açısından önem teşkil etmektedir. Karasularının hukuki rejimi ile ifade edilmek istenen, kıyı devletinin karasuları üzerindeki hakları ve yetkilerinin tümü ile uluslararası hukukta bu haklara ve yetkilere üçüncü devletler lehine getirilen sınırlamalardır[358]. Karasuları, kıyı devletin deniz ülkesini oluşturmaktadır[359]. Dolayısıyla karasuları, iç sulardan ve kara ülkesinden egemenliğin tam ve münhasır olması hususunda farklı değildir. Yani karasuları üzerinde kıyı devletinin egemenliği tam ve münhasırdır[360].

Karasuları üzerinde kıyı devletin tam yetkili olması kural iken; istisna olarak bazı sınırlamalar da olabilmektedir[361]. Karasuları devlet ülkesinin bir parçası sayıldığından, kıyı devleti karasularının altındaki deniz tabanı ve üstündeki hava sahası üzerinde egemenlik hakkını kullanabilmektedir[362]. En önemli sınırlama ise, açık denizlerin serbest olması ilkesinin de bir uzantısı olarak, yabancı özel ve devlet ticaret gemilerine tanınan zararsız geçiş hakkıdır[363]. Ayrıca kabotaj hakkı olarak da bilinen, kıyı devletinin karasuları üzerinde sadece kendi vatandaşlarına tanıdığı çeşitli iktisadi ve ticari faaliyetler de mevcuttur. Kıyı devletinin münhasır yetkiye sahip olduğu iktisadi faaliyetlere; balıkçılık, madeni kaynakların elde edilmesi örnek olarak verilebilirken; asayiş ve güvenlik konusundaki faaliyetlerine de seyrüseferin düzenlenmesi, gümrük, genel sağlık, çevre korunması örnek olarak verilebilecektir[364].

2.2.1.3.Takımada Suları

BMDHS ile uluslararası hukuk literatürüne takımada, takımada devleti ve böylelikle deniz alanlarından birini de teşkil eden takımada suları kavramları dâhil olmuştur[365]. BMDHS m.46/1-b'de takımada; coğrafi, ekonomik ve siyasi bir bütün oluşturacak veya tarihi olarak öyle sayılacak kadar birbiriyle yakından bağlantılı suları ve

[358] Kuran, s.100.
[359] Pazarcı, **Uluslararası Hukuk**, s.249.
[360] Çakmak, s.165.
[361] Bozkurt, Kütükçü ve Poyraz, s.115.
[362] Ünal, s.132.
[363] Özman, s.310.
[364] Sur, s.349.
[365] Pazarcı, **Uluslararası Hukuk**, s.253.

diğer doğal özellikleri birbirine bağlayan bir adalar grubu ve bölümleri şeklinde tanımlanmaktadır. BMDHS m.46/1-a'da takımada devleti ise; tamamıyla bir veya daha fazla takımadadan oluşan ve başka adaları da içine alabilen bir devleti ifade etmektedir. Takımada sularını tanımlamak gerekirse; takımada iç suları ile takımada esas çizgileri arasında kalan ve sui generis (kendine özgü) bir niteliğe ve rejime sahip olan deniz alanları olarak belirtmek mümkündür[366]. Takımada devletinin iç suları ile karasuları arasında yer alan kendine özgü bir hukuki rejime sahip deniz alanı olan takımada sularının ve takımada esas hatlarının sınırlarına ilişkin ayrıntılı ve özel düzenleme BMDHS m.47'de yer almaktadır. Çalışmamızın sınırının Türkiye'nin deniz alanlarından oluşması ve bu bağlamda Türkiye'nin takımada devleti olmaması nedeniyle takımada sularına sahip bulunmaması da gözetilerek, söz konusu sınırlandırma hükümlerinin ayrıntılarına girilmeyecektir.

Takımada suları, takımada devletinin tam egemenliği altında bulunan bir deniz alanıdır. Takımada devletinin egemenliği ayrıca BMDHS m.49'da da belirtildiği üzere, takımada sularının altında yer alan deniz yatağı ve toprak altı ile suların üstünde bulunan hava sahasını da kapsamaktadır. Takımada sularında, takımada devletinin yetkisi tam ve münhasır (ülkesel yetkilerin tümünün geçerli olduğu) olmakla birlikte, BMDHS ile belirlenen birkaç istisna da bulunmaktadır[367].

Takımada sularının hukuki rejimi, iç suların ve karasularının rejiminden farklılık göstermektedir ve bu bağlamda kıyı devletinin egemenliği diğer devletlerin haklarını korumak amacıyla daha çok sınırlamaya tabi tutulmuş bulunmaktadır[368]. Ülkesel egemenliğinin tamamını takımada sularında kullanabilen takımada devletinin söz konusu deniz alanına yönelik ilk sınırlama, diğer devletlerin geçiş hakkına ilişkindir. BMDHS m.52/1 hükmü uyarınca, takımada sularından bütün devletlerin "zararsız geçiş hakkı" bulunmaktadır. BMDHS m.53'de ise bir diğer sınırlama, takımada devletinin kendiliğinden tayin edeceği ya da uluslararası boğazların geçiş yoluna özgü olarak "takımada geçişi (arşipelajik geçiş[369]/takımada geçit yolları geçişi hakkı[370])"

[366] Özman, s.282.
[367] Pazarcı, **Uluslararası Hukuk Dersleri**, s.342.
[368] Sur, s.355.
[369] "Arşipelajik geçiş" teriminin kullanımı için bkz. Pazarcı, **Uluslararası Hukuk Dersleri**, s.342.
[370] "Takımada geçit yolları geçişi hakkı" teriminin kullanımı için bkz. Sur, s.355.

uygulamasıdır. Bir diğer sınırlama BMDHS m.51/1'de yer alan ve daha önce açık deniz niteliğinde olan takımada sularında, bitişiğinde bulunan komşu devletlerin geleneksel balık avlama haklarıdır. Son sınırlama ise BMDHS m.51/2'de yer aldığı üzere, takımada devletinin diğer devletler tarafından daha önceden yerleştirilmiş olan su altı kablolarına ve petrol boru hatlarına müdahale etmemesi ve bunların bakımına müsaade etmesidir. Bu hüküm uyarınca, takımada suları içerisine yeni su altı kablosu veya petrol boru hattı döşenmesi ise, takımada devletinin iznine bağlı olacaktır[371].

2.2.1.4.Boğazlar

Uluslararası hukuk uygulamasında genel bir boğaz tanımına rastlanmamakla birlikte, literatürde yer alan hukuki tanımı uyarınca boğazı; coğrafi bakımdan kara parçaları arasından deniz alanını birleştiren doğal[372] ve genellikle dar deniz yolları olarak tanımlamak mümkündür[373]. Boğazları gösterdikleri bir takım özellikler uyarınca; ulusal boğazlar ve uluslararası boğazlar (uluslararası seyrüsefere açık boğazlar[374]) olmak üzere ikili bir ayrım silsilesinde incelemek mümkündür. Ulusal boğazlar; genellikle tek bir devletin kıyıdaşı bulunduğu veya bir kapalı denize bağlanan dar deniz yolları olarak tanımlanmaktadır. Uygulanan uluslararası hukukun verileri ve uluslararası örf adet hukuku uyarınca uluslararası boğazlar ise; kara parçaları arasında, ya bir açık deniz ya da münhasır ekonomik bölge alanı ile bir başka açık deniz ya da münhasır ekonomik bölge alanını ya da devletlerin karasularını bağlayan veya uluslararası bir andlaşmanın konusunu oluşturan doğal deniz yolları olarak tanımlanmaktadır[375].

Uluslararası seyrüseferde kullanılan boğazlar; gerek seyrüsefer serbestisi, gerekse küresel ekonominin idamesi için önemli bir kilit noktası konumundadır. Bu nedenle birçok özel düzenlemeye tabi olmakla birlikte, çeşitli uyuşmazlıklara da yol açmışlardır. Uluslararası boğaz sayılmanın koşulları, Uluslararası Adalet Divanı'nın (UAD) 1949 tarihinde vermiş olduğu Korfu Boğazı Davası ile belirlenmiş, akabinde gerek örf adet hukuku, gerekse deniz hukukuna ilişkin sözleşmelere temel oluşturmuştur. Söz konusu

[371] Özman, s.283-284.
[372] Böylelikle boğazlar, yapay (insan yapımı olan) deniz yollarından (kanallardan) ayrılmaktadırlar (Sur, s.356).
[373] Pazarcı, **Uluslararası Hukuk Dersleri**, s.343; Pazarcı, **Uluslararası Hukuk**, s.255.
[374] Özman, s.356
[375] Pazarcı, **Uluslararası Hukuk**, s.255-257.

kararda, uluslararası boğazları belirleyici kriter "coğrafi durum" olup, deniz ticaretinin etkin olması ya da seyrüsefer için çok kullanılan bir deniz yolu olması önem taşımamaktadır[376].

BMDHS'nde öngörülen uluslararası seyrüsefere açık boğaz çeşitleri; geçişin, tamamen veya kısmen, uzun süreden beri yürürlükte bulunan söz konusu sözleşmelerde ayrıntıları düzenlenen boğazlar (ad hoc, sui generis), transit geçiş rejimine[377] tabi olan boğazlar, zararsız geçiş rejimine[378] tabi olan boğazlar, serbest geçiş (açık deniz) rejimine tabi olan boğazlar ile takımada sularından geçiş rejimine tabi olan boğazlardır[379]. Transit geçiş rejimi ile zararsız geçiş rejimi karşılaştırıldığında, özellikle görece daha serbest bir geçiş sağlayan transit rejimde, zararsız geçişte mevcut olan kıyı devletinin geçişlerin önceden bildirilmesini isteme ile denizaltıların su yüzünden geçmesi gibi şartlar bulunmamaktadır[380].

Uluslararası boğazların hukuki rejimi irdelendiğinde, özellikle karasularına tabi boğazlar açısından, egemenlik hakkı karasularının hukuki rejimine tabidir. Yani kıyı devletin boğazlar üzerinde geçiş hakkı dışında, egemenlik hakkı tam ve münhasırdır. Dolayısıyla kıyı devleti, sularda, deniz dipleri ile toprak altında ve hava sahasında egemenlik ve yargı yetkilerine sahiptir. Özellikle kıyı devletinin, gümrük, maliye, göç ve muhaceret konularında aykırılıkları önleme, deniz kirlenmesini önleme, balık avlanma yasağı getirme, ulaşım güvenliğini sağlama ve deniz trafiğini düzenleme gibi yetkileri bulunmaktadır[381].

2.2.2.Devletlerin Sınırlı Egemenliğine Tabi Deniz Alanları

Devletlerin tam ve münhasır yetkileri bulunmamakla birlikte, sınırlı da olsa

---

[376] Yusuf Aksar, **Temel Metin ve Davalarla Uluslararası Hukuk**, 1. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2017, s.387-389.

[377] BMDHS m.37 hükmü uyarınca transit geçiş rejimi; açık denizin veya münhasır ekonomik bölgenin bir bölümü ile açık denizin veya münhasır ekonomik bölgenin bir diğer bölümü arasında uluslararası seyrüsefer için kullanılan boğazlara uygulanan rejimdir.

[378] BMDHS m.17 hükmü uyarınca zararsız geçiş rejimi; denize kıyısı olan veya olmayan bütün devletlerin gemilerinin, karasularından ve karasularında yer alan uluslararası seyrüsefer için kullanılan boğazlardan zararsız geçiş hakkı olduğu rejimdir.

[379] Ayrıntılı bilgi için bkz. Özman, s.359-362.

[380] Bozkurt, Kütükçü ve Poyraz, s.118.

[381] Sur, s.358.

egemenlikten gelen münhasır yetkilerini kullanabildikleri deniz alanlarını; bitişik bölge, kıta sahanlığı, münhasır ekonomik bölge ve balıkçılık bölgesi olarak belirtmek mümkündür[382].

2.2.2.1.Bitişik Bölge

Bitişik bölge, kıyı devletin karasularına bitişik olan ve söz konusu devletin belirli bir uzaklığa kadar bir takım denetleme yetkilerini kullandığı deniz alanını ifade etmektedir[383]. BMDHS m.33/2 hükmü uyarınca bitişik bölge, karasularının genişliğinin ölçülmeye başlandığı esas hatlardan itibaren yirmi dört deniz milini geçememektedir. BMDHS m.33/1 uyarınca ise kıyı devletinin bitişik bölgedeki denetim ve cezalandırma yetkisi, gümrük, maliye, sağlık ve göç konuları itibarıyla sınırlandırılmıştır. Tıpkı karasularında olduğu gibi, bitişik bölgede de kıyı devletinin yetkilerini kullanabilmesi; bitişik bölge belirlemesi, karar alması ve ilan etmesine bağlıdır[384].

Bitişik bölge üzerinde kıyı devletinin egemenlik yetkisi bulunmamaktadır[385]. Bitişik bölgeyi kıyı devletinin çıkarları ile açık denizleri kullanmak isteyen devletlerin çıkarları arasında bir denge unsuru olarak belirtmek mümkündür. Dolayısıyla bu durumda bitişik bölge, ulusal güvenliğin tesis edilmesi amacıyla kıyı devletine tanınan bir tampon bölge olarak kabul edilebilecektir[386].

Bitişik bölgenin hukuki rejimi irdelendiğinde, kıyı devletinin tam ve münhasır egemenlik hakkı bulunmadığı; fakat gümrük, maliye, sağlık ve göç konuları itibarıyla kara ülkesinde, iç sularında ve karasularında işlenen suçların denetimini ve cezalandırmasını deniz ülkesinin dışında yapabildiği bir deniz alanı olarak ifade etmek mümkündür[387]. Dolayısıyla kıyı devletinin mevzuatı bitişik bölgede uygulanamamakta; sadece kıyı devletine bir denetim, önleme ve yakalama yetkisi tanınmaktadır[388].

BMDHS m.303 ile tarihi ve arkeolojik eserlerin korunmasına ilişkin deniz

[382] Sur, s.373; Pazarcı, **Uluslararası Hukuk Dersleri**, s.359-360.
[383] Bozkurt, Kütükçü ve Poyraz, s.123; Pazarcı, **Uluslararası Hukuk Dersleri**, s.360.
[384] Çakmak, s.168.
[385] Ünal, s.139.
[386] Çakmak, s.169; Ünal, s.139.
[387] Kuran, s.216-217.
[388] Sur, s.374.

altındaki toprağı da içeren ve bizzat bu bölgede meydana gelen ihlalleri de kapsayan, kullanılması ilana bağlı "arkeolojik bitişik bölge" kavramı, uluslararası hukuk literatürüne girmiş olsa da; bu yeni deniz alanı henüz örf ve adet kuralı niteliği kazanmamıştır[389].

2.2.2.2.Kıta Sahanlığı

Denizlerden temel yararlanmanın taşımacılık ve balıkçılık üzerine kurulu olduğu eski çağlardan, teknolojinin ilerlediği ve geliştiği günümüze, ekonomik açıdan önem arz eden deniz tabanı ve tabanın altından da yararlanma düşüncesi devletlerin politikası haline gelmiştir[390]. Bu bağlamda, kıyı devletleri açısından önem arz eden, toprak üstü ve altı zenginliklere sahip olan kıta sahanlığı kavramı ortaya çıkmıştır[391]. Coğrafi anlamda kıta sahanlığını, kıyı devletinin kara ülkesinin denizin altında süren doğal uzantısı olarak tanımlamak mümkündür. Hukuki anlamda kıta sahanlığı ise; kıyı devletinin karasularının ilerisinde, fakat kıyıya bitişik sualtı alanlarının deniz yatağı ve toprak altındaki cansız kaynaklarını araştırma ve işletme konusunda münhasır egemenlik kullandığı bir deniz alanı olarak tanımlanmaktadır[392].

Kıta sahanlığının sınırlandırılması hususunda tespit edilmesi gereken; iç sınır, dış ön sınır ve yan sınır olmak üzere üç sınır mevcuttur. Bunlardan kıta sahanlığının iç sınırı, kıyı devletinin karasularının bittiği çizgidir. Dış ön sınır ile yan sınır hususunda belirleme ise, BMDHS m.83'de de düzenlendiği üzere, ilgili devletlerin hakkaniyete ve uluslararası hukuka uygun olarak andlaşma yapması suretiyle olacaktır[393]. Andlaşmanın yapılmadığı durumlarda ise sınırlandırma, UAD'nın 1969 tarihinde Kuzey Denizi Kıta Sahanlığı davalarında[394] verdiği karar uyarınca "hakça ilkeler[395]" çerçevesinde olacaktır[396]. Ayrıca BMDHS m.76 uyarınca kıta sahanlığının, asgari iki yüz, azami ise üç yüz elli deniz mili

---

[389] Sur, s.374.
[390] Kuran, s.223.
[391] Ünal, s.142; Çakmak, s.172.
[392] Kuran, s.223.
[393] Pazarcı, **Uluslararası Hukuk**, s.268.
[394] Ayrıntılı bilgi için bkz. Aksar, s.433-435.
[395] Uygulama ve mahkeme içtihatlarında kıta sahanlığı sınırlandırılmasına yönelik hakça ilkeler tadadi olarak; yerbilimsel öğeler, coğrafi öğeler, bölgede saptanmış başka sınırların varlığı, devletlerin yaşamsal çıkarları, sınırlandırılacak ülkenin hukuksal statüsü, bölgede mevcut ortak petrol yatağı ve tarihsel hakların varlığı olarak belirtilmektedir (Pazarcı, **Uluslararası Hukuk Dersleri**, s.374).
[396] Pazarcı, **Uluslararası Hukuk Dersleri**, s.372-373.

olacağını söylemek mümkündür.

1958 Cenevre Kıta Sahanlığı Sözleşmesi m.2 ve BMDHS m.77 uyarınca kıta sahanlığının hukuki rejimi irdelendiğinde, kıyı devletin deniz ülkesine dâhil olmadığı, fakat sınırlı münhasır yetkilere ve bu bağlamda egemenlik hakkına sahip olduğu söylenebilecektir. Kıyı devletinin egemenlik haklarının özellikleri irdelendiğinde ilk olarak, "fiilen" ve "başlangıçtan beri", herhangi bir ilana gerek kalmadan bu bölgede egemenliğe sahip olduğu söylenebilecektir. İkinci olarak kıta sahanlığında kıyı devletinin sahip olduğu haklar münhasırdır (söz konusu devlete özgüdür). Üçüncü olarak ise, kıyı devletinin kıta sahanlığındaki yetkisi sınırlı olarak araştırma yapmak ve doğal kaynaklardan[397] istifade edilmesi amacına yöneliktir[398].

2.2.2.3.Münhasır Ekonomik Bölge

Münhasır ekonomik bölge kavramı, devletlerin kıyıları önündeki geniş deniz alanlarında balıkçılık muhafaza bölgeleri oluşturmak istemeleri neticesinde gelişmiş bir deniz alanıdır[399]. Zira devletler, 1940'lı yıllarda balıkçılığın ekonomiye katkısının önemli derecede artması sonucu belli bir alanda söz konusu çıkarlarını korumak için yetki sahibi olmak istemişlerdir[400]. Böylece BMDHS m.55 ile uluslararası hukuk düzeninde yer bulan münhasır ekonomik bölge kavramı; bir kıyı devletinin karasuları esas çizgisinden başlayarak iki yüz mile kadar varan ve karasuları dışında kalan su tabakası ile deniz yatağı ve onun toprak altında söz konusu devlete münhasır olmak üzere ekonomik haklar ve yetkiler tanınan deniz alanını ifade etmektedir[401]. Devletlerin münhasır ekonomik bölgeye sahip olmaları için bunu ilan etmeleri kurucu bir unsurdur[402].

Münhasır ekonomik bölge BMDHS m.57 uyarınca, karasularının ölçülmeye başlandığı esas hattan itibaren iki yüz deniz milinin ötesine geçmemek kaydıyla belirlenebilmektedir. Sahilleri bitişik veya karşı karşıya olan devletler arasında münhasır

[397] Doğal kaynaklar; madenler ve öteki cansız kaynaklar (maden, maden yumruları, hidrokarbürler vb.) ve deniz yatağı ve toprak altı ile sürekli fiziksel dokunma durumunda bulunan canlılar (sünger, midye, mercan, yengeç, ıstakoz, deniz yosunları, deniz kestaneleri vb.) olmak üzere iki türlüdür (Pazarcı, **Uluslararası Hukuk**, s.267).
[398] Pazarcı, **Uluslararası Hukuk Dersleri**, s.369.
[399] Ünal, s.140.
[400] Çakmak, s.170.
[401] Pazarcı, **Uluslararası Hukuk**, s.269.
[402] Sur, s.377.

ekonomik bölgenin sınırlandırılması hususunda ise, BMDHS m.74 uyarınca, kıta sahanlığının sınırlandırılması kurallarının geçerli olacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla ilgili başlıkta da açıklandığı üzere münhasır ekonomik bölgenin sınırlandırılması, devletlerin andlaşma yapmasına; andlaşmanın yapılamadığı durumlarda ise, UAD kararları ve teamül gereği belirlenen "hakça ilkeler" doğrultusunda sınırların belirlenmesine göre gerçekleşecektir[403].

Münhasır ekonomik bölgenin hukuki rejimi hususunda, devletin deniz ülkesine dâhil olmadığı, ancak ilgili kıyı devletin sınırlı ve münhasır işlevsel yetkilerinin bulunduğunu söylemek mümkündür. Dolayısıyla devletlerin söz konusu deniz alanına sahip olmaları, ilan etme koşuluna bağlıdır[404]. Kıyı devletinin ekonomik etkenli egemen hakları irdelendiğinde ilk olarak, iki yüz mile kadar ulaşan alanda, gerek deniz yatağında ve toprak altında, gerekse su alanında, doğal kaynaklar[405] üzerinde münhasır olarak sahip olduğu haklar belirtilmelidir. Doğal kaynaklar üzerinde sahip olunan haklar kıyı devletine, arama, işletme, koruma ve düzenleme yetkileri sağlamaktadır. İkinci olarak ise, söz konusu deniz alanının işletilmesi ile ilgili bir takım haklardan meydana gelmektedir. İşletilmeye örnek olarak, deniz suyu, akıntı ya da rüzgârdan enerji elde etmek suretiyle ekonomik faydalanma verilebilir[406]. Ayrıca BMDHS m.58 hükmü uyarınca, münhasır ekonomik bölge gemilerin geçiş rejimi açısından tümüyle açık deniz rejimine bağlı olup, serbestiye sahiptir.

2.2.2.4.Balıkçılık Bölgesi

Geniş anlamıyla balıkçılık bölgesi (münhasır balıkçılık bölgesi[407]), kıyı devletinin balık avlanılması konusunda ülkesel egemenliğini sınırlı da olsa kullanabildiği deniz alanıdır[408]. Dolayısıyla balıkçılık bölgesi hukuki rejim olarak, kıyı devletinin deniz ülkesine dâhil olmamakla birlikte, sınırlı olarak münhasır yetkilerini kullandığı bir deniz

[403] Pazarcı, **Uluslararası Hukuk Dersleri**, s.385-386.
[404] Sur, s.377.
[405] Doğal kaynakları; canlı doğal kaynaklar (su altında hareket eden nekton türü balık ve benzeri canlılar; balina, yunus gibi memeli canlılar; deniz yatağı ve toprak altında yaşayan benthos türü sabit deniz ürünleri vb.) ve madenler ve öteki cansız kaynaklar (suda asılı biçimde duran maden zerreleri, deniz yatağının çökelti tabakası içinde bulunan maden yumruları, deniz yatağının toprak altında mevcut olan maden yatakları, hidrokarbür cepleri vb.) olarak belirtmek mümkündür (Kuran, s.245).
[406] Pazarcı, **Uluslararası Hukuk Dersleri**, s.382-383.
[407] Sur, s.375.
[408] Bozkurt, Kütükçü ve Poyraz, s.124.

alanı konumundadır. 1960'lı yıllardan itibaren bir kısım kıyı devletleri tarafından benimsenen bir uygulama olan balıkçılık bölgesi, ekonomisi balıkçılığa dayanan devletler için özellikle önem arz etmiştir[409].

Ancak balıkçılık bölgesinin uluslararası hukuk uygulamasında yerleşik hale gelmesi, UAD'nın 1974 tarihli İngiltere ile İzlanda arasındaki Balıkçılık Davası konusundaki kararı ile mümkün olmuştur. Söz konusu karar uyarınca iki değişik balıkçılık bölgesi kavramı ortaya çıkmıştır. Bunlardan ilki olan balıkçılık bölgesi, kıyı devletinin esas çizgisinden başlayarak karasuları dışında on iki mile kadar ulaşan deniz alanında, söz konusu devlete balıkçılık konusunda münhasır yetkiler sağlayan deniz alanıdır. İkincisi ise balıkçılık tercihli hakları olup, münhasır balıkçılık bölgesinden sonra yer alan açık deniz alanında kıyı devletine diğer devletlere göre öncelikli haklar tanıyan deniz alanıdır. Kararda, balıkçılık tercihli haklarının örf-adet kuralı haline gelmediği; ancak balıkçılık bölgesinin örf-adet kuralı haline geldiği belirtilmişse de, günümüzde söz konusu deniz alanı yerini münhasır ekonomik bölgeye bırakma eğilimindedir[410].

2.2.3.Devletlerin Egemenliğine Tabi Olmayan Deniz Alanları

Devletlerin egemenliği tabi olmayan deniz alanları, hiçbir devletin, üzerinde sınırlı da olsa münhasır yetkilere ve egemenliğe sahip olmadığı, uluslararası alanlardır. Söz konusu alanları; açık denizler ve BMDHS ile uluslararası hukuk uygulamasına yeni giren bir kavram olan uluslararası deniz yatağı olarak belirtmek mümkündür.

2.2.3.1.Açık Denizler

Uluslararası hukukta tüm insanlığın ortak malı olarak kabul edilen açık denizler, hiçbir devletin kısmen veya tamamen egemenliği altında değildir[411]. Dolayısıyla açık deniz, hiçbir devletin ülke unsuruna dâhil olmayan bir uluslararası deniz alanıdır[412]. 1958 Cenevre Açık Deniz Sözleşmesi m.1 uyarınca açık denizler; denizin iç sular ya da karasularına ait olmayan bütün parçaları olarak tanımlanmıştır. BMDHS m.86'da ise açık

[409] Sur, s.375.
[410] Pazarcı, **Uluslararası Hukuk**, s.264-265; Sur, s.375-376; Pazarcı, **Uluslararası Hukuk Dersleri**, s.363-365.
[411] Kuran, s.275.
[412] Pazarcı, **Uluslararası Hukuk**, s.272.

denizler; iç sular, karasuları, takımada devletlerinin takımada suları ve münhasır ekonomik bölge dışında kalan deniz alanı olarak tanımlanmıştır.

Açık denizlerin sınırları, kıyı devletlerinin tam ve sınırlı egemenliklerine tabi deniz alanlarının sınırları çizildikten sonra, geriye kalan deniz alanı olmaktadır. Dolayısıyla üzerinde yetki iddiası ilan edilmesine bağlı olan alanlarda kıyı devletinin ilan ettiği genişliklerin bittiği noktadan itibaren, açık deniz alanının başladığını söylemek mümkün olacaktır. Böylece ilan edilmesi koşuluyla kıyı devletine ait münhasır ekonomik bölge bittikten sonra kalan alan açık denizleri teşkil edecektir[413].

Açık denizlerin hukuki rejimi irdelendiğinde, uluslararası örf ve adet hukukunun temel kurallarından birisi olarak "açık deniz serbestisi (özgürlüğü) ilkesine" dayandığı görülmektedir[414]. BMDHS m.87 düzenlemesi uyarınca açık denizlerin serbestliği ilkesi; barış zamanında deniz ulaşımı, açık deniz üzerindeki hava sahasında hava ulaşımı, balıkçılık ve canlı kaynakların avlanması, bilimsel araştırma, kablo ve boru döşeme ile bu alanda yapay ada ya da tesisler kurma konularında bütün devletlerin (denize kıyısı olan ve olmayan) eşit koşullarda yararlanabileceğini ifade etmektedir.

BMDHS m.90 uyarınca denize kıyısı olan ve olmayan bütün devletler açık denizde kendi bayrağını taşıyan gemileri seyrüsefer ettirme hakkına sahiptir. Devletlerin gemileri açık denizde su yüzünden ya da su altından seyrüseferde bulunabilmektedirler[415]. Ayrıca açık denizde herhangi bir devletin ülkesel yetkisi söz konusu olamayacağından, söz konusu deniz alanında seyreden gemiler ilke olarak bayrağını taşıdığı devletin münhasır yetkisi altında olacaktır. Zira bu yetki, geminin uyrukluğu dolayısıyla devletin kişisel yetkisine dayanmaktadır[416].

BMDHS m.116 uyarınca ise, balıkçılık ve canlı kaynakların avlanması konusunda bütün devletlerin ve vatandaşlarının açık denizde, balıkçılık ya da deniz avcılığı yapabilecekleri hüküm altına alınmıştır. Ancak söz konusu serbesti sınırsız olmayıp, m.118, m.119 ve m.120 uyarınca da, devletlerin açık denizlerdeki canlı kaynakların

[413] Çakmak, s.175.
[414] Ünal, s.146; Kuran, s.276.
[415] Kuran, s.276.
[416] Sur, s.388.

korunmasını ve makul bir şekilde işletilmesini sağlama konusunda bireysel ve işbirliği içinde faaliyet göstermeleri gerektiği vurgulanmıştır.

2.2.3.2.Uluslararası Deniz Yatağı

Teknolojik alandaki gelişmeler, bir taraftan denizlerden geleneksel yararlanma alanlarını genişletmiş, diğer taraftan da deniz dibindeki cansız doğal kaynakların kullanılması olanaklarını sağlayarak denizlerden yeni yararlanma alanlarının ortaya çıkmasını sağlamıştır[417]. Söz konusu deniz alanının ekonomik açıdan önemi, özellikle madencilik sektörü açısından ortaya çıkmaktadır[418]. Hammadde kaynaklarının başında gelen minareller bir başka deyişle manganez nodülleri olarak adlandırılan polimetal yumrular; manganez, nikel, bakır ve kobalt madenlerini içermektedir[419].

BMDHS m.1/1-a uyarınca uluslararası deniz yatağı, ulusal yetki sınırları dışında kalan deniz yatağı ve toprak altı olarak tanımlanmıştır. Dolayısıyla ilgili deniz alanının sınırını, kıyı devletlerinin münhasıran yetkili oldukları kıta sahanlıkları ve münhasır ekonomik bölgelerin dışında kalan deniz yatağı alanları olarak ifade etmek mümkündür[420].

Uluslararası deniz yatağının hukuki rejimi irdelendiğinde BMDHS m.137/1 uyarınca, hiçbir devletin tam veya kısmen münhasıran yetkili olmadığı, egemenlik kuramadığı alanlar olarak belirtilebilecektir. Ayrıca BMDHS m.136 uyarınca, söz konusu alanlar ve kaynakları da insanlığın ortak mirası olarak kabul edilmektedir. BMDHS m.137/2 uyarınca bu alanın işletilmesi konusunda, tüm insanlık adına hareket edecek "Deniz Yatağı Uluslararası Otoritesi" yetkili kılınmıştır. Söz konusu alanlardan elde edilecek ürünlerin gelirini ise, BMDHS m.140/2'e göre Deniz Yatağı Uluslararası Otoritesi, üye devletler arasında hakça paylaştıracaktır.

---

[417] Kuran, s.295.

[418] Uluslararası deniz yatağından elde edilecek ürünlerin niteliği konusunda BMDHS'nin, sadece madensel kaynakları düzenlediği, canlı kaynaklar ile ilgili herhangi bir düzenleme içermediği belirtilmektedir (Pazarcı, **Uluslararası Hukuk Dersleri**, s.403).

[419] Ünal, s.153.

[420] Çakmak, s.176; Pazarcı, **Uluslararası Hukuk Dersleri**, s.401-402.

2.3.DENİZ ÜLKESİ TEMELİNDE VERGİLENDİRME YETKİSİNİN SINIRLANDIRILMASI

Devletin mali sınırları, bir başka deyişle vergilendirme yetkisinin yer bakımından sınırları, gümrük sınırları olarak kara, deniz ve hava sahalarından meydana gelmektedir. Söz konusu gümrük sınırları, Gümrük Kanunu'nda "Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi[421]" terimi kapsamında belirlenmiş bulunmaktadır. Dolayısıyla Türkiye'de deniz ülkesi temelinde vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması hususunun irdelenmesi; öncelikle Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi kavramının izahı, akabinde Türkiye'nin deniz yetki alanları itibarıyla sahip olduğu deniz ülkesinin sınırlarının belirlenmesi ve son olarak ülkenin siyasi ve coğrafi sınırlarına dâhil olmakla birlikte, mali mevzuatının geçerli olmadığı, serbest bölge ve serbest limanların statüsünün belirlenmesi ile mümkün olacaktır.

2.3.1.Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi

Devletin mali sınırları, bir başka deyişle devletin yer bakımından vergilendirme yetkisini kullanabileceği sınırlar, ülkenin siyasi sınırlarından farklılık arz eden bir kavramdır. Bu bağlamda devletin mali sınırlarını, milli mali mevzuatını uygulama yetkisine de sahip olduğu gümrük sınırları ve bu bağlamda Gümrük Kanunu'nda yer alan Türkiye Gümrük Bölgesi kavramı ile tespit etmek mümkündür.

Gümrük Kanunu m.2/1 ve Gümrük Yönetmeliği[422] m.3/1-o'da Türkiye Gümrük Bölgesi; Türkiye Cumhuriyeti topraklarını, karasularını, iç sularını ve hava sahasını kapsayan alan olarak tanımlanmıştır. Bir başka tanım uyarınca Türkiye Gümrük Bölgesini, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun hüküm sürdüğü, yani milli gümrük mevzuatının uygulandığı alan olarak belirtmek mümkündür. Türkiye'nin siyasi sınırları; karada kara sınırları, denizlerde kıta sahanlığı, havada ise fir hattından[423] meydana

[421] Gümrük Kanunu m.2/2 hükmü uyarınca söz konusu Kanun'da, "Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi" kavramı yerine "Türkiye Gümrük Bölgesi" ve Gümrük Bölgesi" kavramları da kullanılmıştır. Çalışmamızda bundan itibaren "Türkiye Gümrük Bölgesi" kavramı kullanılacaktır.

[422] **Gümrük Yönetmeliği**, 07.10.2009 tarih ve 27369 sayılı mük. Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[423] Fir hattı (flight information region), uçuş bilgi bölgesi; içinde uçuş bilgi hizmeti ve ikaz hizmeti verilen ve sınırları belirlenmiş hava sahası; uçakların takip ettiği yol, rota şeklinde tanımlanabilmektedir (http://web.shgm.gov.tr/tr/sikca-sorulan-sorular/263-fir-hatti-nedir (E.T.:04.12.2019); Ejder Yılmaz, s.377).

gelmektedir[424]. Fakat siyasi sınırlara dâhil olmasına rağmen serbest bölgeler, serbest limanlar, antrepolar ve gümrük idareleri Türkiye Gümrük Bölgesi'ne dâhil bulunmamaktadır[425].

Siyasi ve güvenlik açısından gümrük bölgesi tanımı ile ekonomik ve mali açıdan gümrük bölgesi tanımı farklılık teşkil etmektedir. Siyasi ve güvenlik açısından gümrük hattını, Türkiye siyasi sınırları ile tespit edilip, Karasuları Kanunu'yla belirlenen hat olarak ifade etmek mümkündür. Söz konusu hat, karada ve sınır teşkil eden nehir ile sularda siyasal sınır olarak kabul edilen hatlardır. Denizlerde ise sahilden açık denize doğru altı deniz mili paralel bir hattır. Denizlerde karasuları daha geniş olan devletlere karşı Türk karasuları karşılıklılık esasına göre tespit edilir. Türkiye ile komşu devletin karasularının toplamı on iki milden az olması halinde orta hat Türk karasularının sınırı olmaktadır. Karasuları Kanunu'nda belirlenen, siyasi ve güvenlik açısından Gümrük Bölgesi ise; denizlerde kara ve iç suları ile sahilden içeri, karalarda ise gümrük hattından içeri otuz kilometrelik alanı kapsamaktadır[426].

Ekonomik ve mali açıdan Gümrük Bölgesi, Gümrük Kanunu m.2/1 ve Gümrük Yönetmeliği m.3/1-o uyarınca tanımlanmış olup, özellikle ekonomik etkili gümrük rejimleri başta olmak üzere gümrük rejimlerinin uygulandığı, Türkiye Cumhuriyeti toprakları, kara suları, iç suları ve hava sahasından oluşan alan olarak ifade edilmektedir. Söz konusu Gümrük Bölgesi kavramı, gümrük rejimlerinin uygulanması ve vergi ödeme mükellefiyeti açısından önem arz etmektedir[427].

2.3.2.Türkiye'nin Deniz Ülkesi Sınırları

Devletin ülkesinin bir bölümünü teşkil eden deniz ülkesine; iç sular, karasuları, takımada suları ve boğazların dâhil olduğu daha önceki kısımlarda ayrıntılı olarak incelenmiştir. Türkiye açısından deniz ülkesi irdelendiğinde ise; iç sular, karasuları ve uluslararası boğazlardan meydana geldiği söylenebilecektir. Türkiye'nin denizlerdeki iktisadi ve mali hak ve yetkilerini belirlemek açısından, deniz ülkesinin sınırlarını

[424] Ufuk Selen, **Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi**, 7. Baskı, Bursa: Ekin Yayınevi, 2015, s.18.
[425] Abdulkadir Tekin ve Ümit Engin Tekin, **Gümrük İşlemleri**, 1. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2017, s.24.
[426] Ali Nural ve Remzi Akçin, **Açıklamalı 4458 Sayılı Gümrük Kanunu**, 1. Baskı, Ankara: Gümrük Kontrolörleri Derneği Yayınları, 2000, s.1.
[427] Nural ve Akçin, s.2.

belirlemek önem teşkil etmektedir.

Devletin deniz ülkesi, esas hatla kara ülkesi arasında kalan iç sular ve bu hattın ötesine uzanan karasularından meydana gelmektedir[428]. Karasuları Kanunu m.4 uyarınca esas hatların kara tarafında kalan sular ve körfez suları, Türk iç sularıdır. Ayrıca daimi liman tesisleri kıyının bir parçası sayılmakta ve bu tesislerden en açıkta olanlarının kara tarafında kalan sular ve dış limanlar iç sulara dâhil olmaktadır. Karasuları Kanunu m.5'de ise iç suların dış sınırını belirleyen ve karasularının genişliğini ölçmekte esas olan hatların, söz konusu amaçla hazırlanan büyük ölçekli deniz haritalarında gösterileceği hüküm altına alınmıştır. Ancak Türkiye'nin iç sularının sınırını gösteren genel bir resmi harita henüz yayımlanmamıştır. Dolayısıyla günümüzde Türkiye'nin iç sularına ilişkin kesin bir bilgi verilmesi mümkün değildir[429].

Karasuları Kanunu m.1/1'de Türk karasularının Türkiye ülkesine dâhil olduğu, kanun hükmü olarak mevzuatta yer bulmuştur. Ayrıca m.1/2'de Türk karasularının genişliğinin altı deniz mili olacağı hükmüne yer verilmiştir. Ancak m.1/3'de Cumhurbaşkanı'na, belirli denizlere yönelik, söz konusu denizlerle ilgili bütün özellikleri ve durumları göz önünde bulundurmak ve hakkaniyet ilkesine uygun olmak şartıyla, altı deniz milinin üstünde karasuları genişliği tespit etme yetkisi verilmiştir. Söz konusu Kanun m.2'de ise, Türkiye ile kıyıları bitişik veya karşılıklı olan Devletler arasında karasularının, bölgenin özellikleri ve durumu göz önünde bulundurularak hakkaniyet ilkesi uyarınca anlaşma ile sınırlandırılacağı belirtilmiştir. Türkiye açısından Ege Denizi'nde karasuları altı mil[430], Akdeniz ve Karadeniz'de ise on iki mil olarak belirlenmiştir[431].

Boğazlar açısından Türkiye incelendiğinde, Türk boğazlarının[432] Montreux Boğazlar Sözleşmesi uyarınca hâkimiyeti Türkiye'ye ait olmakla birlikte, egemenliği

---

[428] İsmet Balık, "Türkiye'nin Deniz Yetki Alanları ve Kıyıdaş Ülkelerle Yetki Alanı Anlaşmazlıkları", **Kent Kültürü ve Yönetimi Dergisi**, C.11, S.1 (Bahar 2018), s.89.

[429] Kuran, s.40; Özman, s.344; Pazarcı, **Uluslararası Hukuk Dersleri**, s.313.

[430] Türkiye ile Yunanistan arasında Ege Denizi'nde karasuları sınırının belirlenmesine ilişkin anlaşmazlık mevcut olup, çalışmanın sınırı açısından ilgili anlaşmazlığın esas ve ayrıntılarına girilmemiş, Türkiye'nin hukuki mevzuatı dâhilinde ilan ettiği karasuları uzunluğu belirtilmiştir (Sur, s.347-348).

[431] Kuran, s.100; Pazarcı, **Uluslararası Hukuk Dersleri**, s.336.

[432] Montreux Boğazlar Sözleşmesi'ne göre "Türk boğazları" ibaresi, Çanakkale Boğazı, Marmara Denizi ve Karadeniz Boğazı'nın tümünü temsil etmektedir (**Montreux Boğazlar Sözleşmesi**, http://sam.baskent.edu.tr/belge/Montro_TR.pdf (E.T.:10.12.2019)).

sınırlandırıcı bir takım özel düzenlemelere de yer verildiği görülmektedir. Sözleşme uyarınca boğazlara ilişkin getirilen en önemli özel düzenleme, yabancı gemilere yönelik geçiş serbestliği ilkesinin[433] mevcut olmasıdır. Boğazlardan ticaret gemilerinin geçişi, barış zamanında sınırsız, savaş zamanında da sınırsız ancak çok nadir durumlarda denetime tabi olmaktadır[434].

2.3.3.Türkiye'nin Deniz Ülkesi Üzerindeki Ticari Faaliyet Hakkı

Uygulamada kısaca Kabotaj Kanunu olarak bilinen Kanun m.1/1 uyarınca, Türkiye kıyılarında yani karasuları ve dolayısıyla iç sularda[435], yük ve yolcu taşıma ve kıyılarda limanlar dâhilinde veya arasında, römorkaj, kılavuzluk vb. tüm liman hizmetlerini ifa etme hak ve yetkisi sadece Türk bayraklı gemilere ve Türk vatandaşlarına tanınmıştır. Aynı Kanun m.1/2'de ise yabancı bayraklı gemilere sadece; yabancı ülke limanlarından almış oldukları yük veya yolcuyu Türk limanlarına bırakma, Türk limanlarından yabancı limanlara gidecek olan yük ve yolcuyu alma yetkisi tanınmıştır.

Kabotaj Kanunu m.2'de; nehirler, göller, Marmara Havzası, boğazlar, tüm karasuları ile karasularına dâhil bulunan körfez, liman, koy ve benzeri deniz ülkesi alanlarında vapur, römorkör, istimbot, motorbot, mavna, salapurya, sandal, kayık, yelken, kürek gibi hareket eden büyük vasıtalar ile tarak, prizman, maçuna, algarina, şat ve her türlü nakliye ve su dubaları, limyo, kurtarma gemisi vb. ile şamandıra, sal gibi sabit ve yüzen araçlar bulundurmak ve söz konusu araçlar ile seyrüsefer ve nakliyat gerçekleştirmek suretiyle ticaret hakkı Türk vatandaşlarına tanınmıştır.

Ayrıca Kabotaj Kanunu m.3'de karasuları dâhilinde balık, istiridye, midye, sünger, inci, mercan, sedef vb. avcılığı, kum ve çakıl vb. çıkarılması ve gerek deniz yüzeyinde gerekse denizin altında kazaya uğramış gemi, diğer deniz araçları ile terk edilmiş enkazın çıkarılması, dalgıçlık, arayıcılık, kılavuzluk, deniz bakkallığı, bütün Türk araç ve deniz vasıtaları dâhilinde kaptanlık, çarkçılık, kâtiplik, tayfalık ve işçilik vb. mesleklerin icrası, iskele ve rıhtım hamallığı ve tüm deniz esnaflığı icrası Türk

[433] Montreux Boğazlar Sözleşmesi'nde, boğazlardan geçiş rejimi sui generis ya da ad hoc bir geçiş rejimi şeklinde düzenlenmiştir (Pazarcı, **Uluslararası Hukuk**, s.262).
[434] Bozkurt, Kütükçü ve Poyraz, s.120-121; Pazarcı, **Uluslararası Hukuk**, s.259-263.
[435] Kuran, s.181.

vatandaşlarına aittir. Ancak aynı maddede, sadece petrol arama ile sınırlı olmak üzere, petrol hakkı sahibi yabancıların da Türk karasuları dâhilinde petrol arama ve üretim faaliyetlerini icra edebilecekleri istisnasına yer verilmiştir. Dolayısıyla Türkiye'nin deniz ülkesinde yabancıların ticaret hakkına ilişkin tek istisna petrol arama ve üretimi olup, diğer tüm ticari faaliyet hakları Türkiye'nin ve Türk vatandaşlarının tekelinde bulunmaktadır.

2.3.4.Serbest Bölgelerin ve Serbest Limanların Statüsü

Deniz ticareti açısından önem taşıyan serbest bölgeleri ve serbest limanları; bağlı oldukları ülkenin siyasi sınırları ve yetki alanları içerisinde yer alan, fakat gümrük mevzuatının uygulanmadığı yerler olarak belirtmek mümkündür[436]. Dolayısıyla bağlı olduğu ülkenin mali egemenliğini kendi iç hukukuna göre sınırlandırdığı, bir başka deyişle milli vergi mevzuatının geçerli olmadığı söz konusu alanların yapısını ve hukuki statüsünü ayrıntılı inceleme gereği duyulmuştur.

2.3.4.1.Serbest Bölgelerin Statüsü

Serbest bölgeleri; ülkenin siyasi sınırları içinde olup gümrük bölgesi dışında sayılan, ülkede geçerli ticari, mali ve iktisadi alanlara yönelik hukuki ve idari düzenlemelerin uygulanmadığı veya kısmen uygulandığı, sınai ve ticari faaliyetler için daha geniş teşvik imkânlarının mevcut olduğu ve fiziki olarak ülkenin diğer kısımlarından ayrılan, mal ve kişilerin giriş ve çıkışlarının belirli noktalardan ve kontrollü olarak yapıldığı yerler olarak tanımlamak mümkündür[437].

Gümrük Kanunu m.152 ve Serbest Bölgeler Kanunu[438] (SBK) m.6/1 uyarınca serbest bölgeler; Türkiye Gümrük Bölgesinin parçaları olmakla birlikte, yer ve sınırları Cumhurbaşkanı'nca belirlenmiş, serbest dolaşımda olmayan eşyanın herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmadan ve serbest dolaşıma sokulmadan, gümrük mevzuatında öngörülen haller dışında kullanılmamak ya da tüketilmemek koşuluyla konulduğu, ithalat

---

[436] Ayşe Yiğit Şakar, **Vergi Hukukunda Serbest Bölgeler**, 1. Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2008, s.22 ve 42.
[437] Yaser Gürsoy, **Dış Ticaret İşlemleri ve Yönetimi**, 11. Baskı, Bursa: Ekin Yayınevi, 2017, s.327; Şaban Kayıhan ve Mehmet Eski, **Uluslararası Ekonomi Hukuku**, 2. Baskı, Kocaeli: Umuttepe Yayınları, 2015, s.142-143; Gökhan Terzi, **Dış Ticaret ve Gümrük Kambiyo İşlemleri ve Uygulaması**, 1. Baskı, İstanbul: Gümrük ve Ticaret Müfettişleri Derneği Yayınları, 2017, s.211; Yiğit Şakar, s.25-26.
[438] **3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu**, 15.06.1985 tarih ve 18785 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

vergileri ile ticaret politikası önlemlerinin uygulanması bakımından Türkiye Gümrük Bölgesi dışında olduğu kabul edilen, serbest dolaşımdaki eşyanın bir serbest bölgeye konulması nedeniyle normal olarak eşyanın ihracına bağlı olanaklardan yararlandığı yerler olarak tanımlanmıştır.

Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği[439] (SBUY) m.6/2'de ise; serbest bölge ve serbest bölge dışındaki liman rıhtımlarına yanaşarak veya deniz yoluyla lash[440] ve limbo[441] yaparak serbest bölgeye mal getiren ve götüren gemilerin ve deniz araçlarının, Liman Başkanlığı ve/veya Liman İşletme Müdürlüğü'nce belirlenen rıhtım veya yerlerde işgal ettikleri deniz alanları ile bu yerlerden malların serbest bölgeye getirilip götürülmesi için takip ettiklerin yolun, gümrük işlemlerinin yapılması açısından Gümrük İdaresi'nin gözetiminde olması şartıyla serbest bölge olarak kabul edileceği hüküm altına alınmıştır.

Serbest bölgelerin hukuki statüsü irdelendiğinde, serbest bölge oluşumunun devletin egemenlik hakkı ile doğrudan ilişkili olduğu tespit edilmektedir. Zira devletlerin iç egemenliği sonucu oluşturdukları serbest bölgeler gümrük bölgesi dışında tutulmak suretiyle, mali egemenliğin verdiği yetkilerden biri olan vergilendirme yetkisi tek yanlı olarak sınırlandırılmış olmaktadır. Devlet söz konusu mali egemenliğini, serbest bölge oluşturma hususunda çıkardığı kanunlar ile sınırlandırmaktadır[442]. Mali egemenliğin iç hukuk bakımından teşkil ettiği yetkiler ise başta vergilendirme olmak üzere, harcama, bütçe yapma, borçlanma ve kamu mallarını yönetme gibi unsurlardan meydana gelmektedir[443].

SBK m.1'de serbest bölgelerin kurulma amaçları; ihracata yönelik yatırım ve üretimin teşvik edilmesi, doğrudan yabancı yatırımların ve teknoloji girişinin hızlandırılması, işletmelerin ihracata yönlendirilmesi ve uluslararası ticaretin geliştirilmesi olarak belirtilmiştir. Dolayısıyla devletler söz konusu iktisadi ve ticari amaçlarla, mali egemenliklerini serbest bölgeler kurmak suretiyle tek yanlı olarak

---

[439] **Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği**, 10.03.1993 tarih ve 21520 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
[440] Lash/lashing terimi; fırtınalı havalarda gemi içindeki yüklerin yerlerinden oynamaması için, söz konusu yüklerin gemi bünyesinde bağlanmasını ifade etmektedir (https://sites.google.com/site/dokuzdeniz/deniz/denizcilikterimleri/denizterim-h-i-j-k-l (E.T.:23.09.2020)).
[441] Limbo terimi; denizcilikte bir ticaret gemisinin içindeki yükü, bordasına yanaşan başka bir gemiye aktarması işlemini ifade etmektedir (http://www.turksail.com/sozluk#liste (E.T.:23.09.2020)).
[442] Yiğit Şakar, s.115 ve 120.
[443] Çağan, **Vergilendirme Yetkisi**, s.3.

sınırlandırma yoluna gitmektedir[444].

2.3.4.2.Serbest Limanların Statüsü

Serbest limanlar (free port), serbest bölgelerin sınai ve ticari etkinliğinin işlevlerine göre sınıflandırılmış alanlarından birini teşkil etmektedir[445]. Bir tanım uyarınca serbest limanlar; yabancı menşeli malların kullanılmak, yerel olarak tüketilmek veya tekrar satılmak üzere tüm limanın etrafını çeviren veya bir bölgesini içine alan, gümrük vergilerinin uygulanmadığı ya da en düşük tarifenin uygulandığı alanlardır[446]. Bir başka tanım uyarınca serbest limanlar ise; siyasi sınırlar yönünden bir ülkenin parçası sayılan, fakat gümrük sınırları yönünden o ülkenin dışında olduğu kabul edilen limanlardır[447].

Serbest limanların kurulma amacı; ithalat, ihracat, depolama, transit ticaret, taşımacılık gibi faaliyetlerin yapılabilmesi, her bayraktaki gemilerin serbest limanlardan yararlanmasının sağlanması, çifte vergilendirmenin önlenmesi ve ekonomik bakımdan ülkeye yararı olan diğer tedbirlerin alınmasıdır[448]. Serbest limanlar, serbest ticaret bölgelerinin[449] daha dar kapsamlı uygulaması olup, hukuki statü açısından serbest bölgeler ile aynıdır. Dolayısıyla serbest limanlarda da devlet, mali egemenliğini tek yanlı olarak sınırlandırmıştır[450].

---

[444] Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.60-61; Erdoğan Avder, **Vergi Hukuku**, 1. Baskı, Bursa: Ekin Yayıncılık, 2017, s.12.
[445] Yiğit Şakar, s.29.
[446] Gürsoy, s.332.
[447] Yiğit Şakar, s.32.
[448] M. Kamil Mutluer, **Vergi Genel Hukuku**, 2. Baskı, İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2008, s.49; Yiğit Şakar, s.32.
[449] Serbest ticaret bölgeleri (free trade zone); bir ülkede dış ticarette uygulanan mevzuat ve kısıtlamaların kısmen ya da tamamen geçersiz kılınması suretiyle, dış ticaret açısından serbest hale getirilen bir alan olup, çoğunlukla uluslararası ticaret yolları üzerinde (bir liman ya da havaalanı veya yakınında) kurulan, söz konusu ülkenin diğer kısımlarından fiziki olarak ayrılarak, polis kontrolü altında bulundurulan ve ikametin yasak olduğu bölgelerdir (Yiğit Şakar, s.29).
[450] Yiğit Şakar, s.32.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

GELİR VERGİSİ BAĞLAMINDA DENİZ TİCARETİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

3.1.GELİR VERGİSİNİN KONUSU, MÜKELLEFİYET ŞEKİLLERİ VE GELİR UNSURLARI

3.1.1.Gelir Vergisinin Konusu

Gelir Vergisi Kanunu[451] (GVK) m.1/1'de hüküm altına alındığı üzere gelir vergisinin konusunu, gerçek kişilerin gelirleri oluşturmaktadır. Aynı Kanun maddesi hükmü uyarınca gelir ise, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarından meydana gelmektedir. Söz konusu madde hükmünde yapılan gelir tanımı "mali gelir" olup, gelir vergisi açısından esas teşkil eden gelir türünü oluşturmaktadır. "İktisadi geliri" ise; üretim faktörlerinin üretim sürecine geçirilmesi neticesinde elde edilen değerler akımı olarak tanımlamak mümkündür[452].

Gelir vergisinin konusunu teşkil eden gelirin, esas itibarıyla gerçek kişiler tarafından elde edilmesi gerekmektedir. Kişileri; gerçek kişiler, tüzel kişiler ve bu iki grup dışında kalan kişi toplulukları olarak sınıflandırdığımız takdirde, gelir vergisi kapsamına ilk grup olarak belirtilen gerçek kişiler girecektir[453]. Ayrıca GVK'nın çeşitli hükümlerinde belirtildiği üzere, adi şirket ortakları, kolektif şirket ortakları, adi komandit şirket ortakları ile sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketin komandite ortaklarının kâr payları ortakların şahsi geliri olarak nitelendirildiğinden, söz konusu ortakların elde ettikleri gelirler de gelir vergisinin konusuna girmektedir[454].

3.1.2.Gelir Vergisinde Mükellefiyet Şekilleri

Gerçek kişilerin gelirlerinin verginin konusu teşkil ettiği gelir vergisi, vergi mükellefiyetine yönelik verginin uygulama alanının tespiti ile ilgili, kişisellik (şahsilik)

---

[451] **193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu**, 06.01.1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
[452] Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 6. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 2010, s.149-150.
[453] Abdurrahman Akdoğan, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 13. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2017, s.208.
[454] Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, **Türk Vergi Sistemi**, 15. Baskı, Bursa: Ekin Yayınevi, 2018, s.9.

ilkesinin[455] geçerli olduğu tam mükellefiyet ve yersellik (mülkilik) ilkesinin[456] geçerli olduğu dar mükellefiyet kurumlarını kullanmaktadır[457].

3.1.2.1.Tam Mükellefiyet

GVK m.3'de tam mükellefler, bir takvim yılında Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilecek kişiler olarak belirtilmektedir. GVK m.3 ve m.4'de ise hangi gerçek kişilerin tam mükellef olarak kabul edileceği hüküm altına alınmıştır. Buna göre Türkiye'de yerleşmiş olanlar (ikametgâhı Türkiye'de bulunanlar veya bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar) ile resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları gelir vergisi açısından tam mükellef kişilerdir.

Ayrıca GVK m.5'de hüküm altına alındığı üzere; belli ve geçici görev veya iş için Türkiye'ye gelen iş, ilim ve fen adamları, uzmanlar, memurlar, basın ve yayın muhabirleri ve durumları bunlara benzeyen diğer kimselerle tahsil, tedavi istirahat veya seyahat sebeplerinden biri nedeniyle gelenler ile tutukluluk, hükümlülük veya hastalık gibi elde olmayan sebeplerle Türkiye'de alıkonulmuş veya kalmış olan gerçek kişi yabancılar, Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla kalsalar dahi tam mükellef olarak nitelendirilmemektedirler.

3.1.2.2.Dar Mükellefiyet

GVK m.6'da dar mükellefler, Türkiye'de yerleşmiş olmayan (ikametgâhı Türkiye'de bulunmayan ile bir takvim yılı içinde Türkiye'de altı aydan az oturan) gerçek kişiler olarak tanımlanmıştır. Söz konusu dar mükellef gerçek kişiler, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratları üzerinden gelir vergisine tabi olacaklardır.

---

[455] Kişisellik (şahsilik) ilkesi, devletin vergi kanunlarını uygulama açısından uyrukluk veya ikamet ölçütlerini temel aldığı ilkedir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.57).

[456] Yersellik (mülkilik) ilkesi, devletin vergilendirme yetkisi açısından, ülkesinde bulunan vergi konuları ve vergi doğurucu olayları temel aldığı ilkedir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.57).

[457] S. Ateş Oktar, **Türk Vergi Sistemi**, 1. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2016, s.8; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, **Türk Vergi Sistemi**, s.9.

Dar mükellef gerçek kişiler bakımından kazanç ve iradın "Türkiye'de elde edilmesi" kıstasının tespiti bu bağlamda önem arz etmektedir. Söz konusu belirleme GVK m.7'de yapılmıştır. Buna göre gelir unsurları itibarıyla söz konusu kıstas; ticari kazançlar açısından kazanç sahibinin Türkiye'de işyerinin[458] olması veya daimi temsilci[459] bulundurması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtası ile sağlanması, zirai kazançlar açısından zirai faaliyetin Türkiye'de icra edilmesi, ücretler açısından hizmetin Türkiye'de ifa edilmiş veya edilmekte olması veya Türkiye'de değerlendirilmesi, serbest meslek kazançları açısından serbest meslek faaliyetinin Türkiye'de icra edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi, gayrimenkul sermaye iratları açısından gayrimenkulün Türkiye'de bulunması ve bu mahiyetteki mal ve hakların Türkiye'de kullanılması veya Türkiye'de değerlendirilmesi, menkul sermaye iratları açısından sermayenin Türkiye'de yatırılmış olması, diğer kazanç ve iratlar açısından ise söz konusu kazanç ve iratları doğuran işin veya muamelenin Türkiye'de ifa edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesidir. Aynı madde hükmü uyarınca Türkiye'de değerlendirilmesinden

---

458 "İşyeri" kavramının anlamı, GVK m.8/1'de hüküm altına alındığı üzere 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) (**213 sayılı Vergi Usul Kanunu**, 10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı, 11.01.1961 tarih ve 10704 sayılı ile 12.01.1961 tarih ve 10705 sayılı Resmi Gazeteler'de yayımlanmıştır) hükümlerine göre belirlenecektir. VUK m.156'da işyeri; ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette kullanılan, mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane, şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai, zirai ve mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yer olarak tanımlanmıştır.

459 "Daimi temsilci" GVK m.8/2'de hüküm altına alındığı üzere; bir hizmet veya vekâlet akdi ile temsil edilene bağlı olup, onun nam ve hesabına belirli ya da belirli olmayan bir süre zarfında veyahut birçok ticari muamelelerin ifasına yetkili olan kimse olarak tanımlanmıştır. Ayrıca GVK m8/3'de ticari mümessiller, tüccar vekilleri ve memurları, acenteler, giderleri devamlı olarak kısmen veya tamamen temsil edilen tarafından ödenenler, mağaza ve depolarında temsil edilen hesabına konsinyasyon suretiyle satmak üzere devamlı mal bulunduranlar başka herhangi bir şart aranmaksızın temsil edilenin daimi temsilcisi olarak belirtilmiştir.

GVK m.8/3'de daimi temsilci olarak kabul edilen, bazı tacir yardımcılarının (ticari temsilci, ticari vekil, pazarlamacılar) tanımlarına aşağıda yer verilmiştir (Ayrıntılı bilgi için bkz. Sabih Arkan, **Ticari İşletme Hukuku**, 11.Baskı, Ankara: Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayınları, 2008, s.161-235; Ayşe Somer, **Ticaret Hukuku**, 1. Baskı, İstanbul: Beta Yayıncılık, 2015, s.87-103; Hüseyin Ülgen ve Diğerleri, **Ticari İşletme Hukuku**, 1. Baskı, İstanbul: Vedat Yayınevi, 2006, s.564-657; Ergun Tuna, **Ticaret Hukuku Cilt I (Ticari İşletme)**, 1.Baskı, İstanbul: Marmara Üniversitesi Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayınları, 1993, s.161-183):

"Ticari mümessil" ya da yeni Kanun terminolojisi ile "ticari temsilci" TBK m.547/1 uyarınca; işletme sahibinin, ticari işletmeyi yönetmek ve işletmeye ilişkin işlemlerde ticaret unvanı altında ticari temsil yetkisi ile kendisini temsil etmek üzere açıkça ya da örtülü olarak yetkilendirdiği kişidir.

"Tüccar vekili" ya da yeni Kanun terminolojisi ile "ticari vekil" TBK m.551/1 uyarınca; ticari işletme sahibinin, kendisine ticari temsilcilik yetkisi vermeksizin, işletmesini yönetmek veya işletmesinin bazı işlerini yürütmek için yetkilendirdiği kişidir.

"Tüccar memurları", "seyyar tüccar memurları" ya da yeni kanun terminolojisi ile "pazarlamacılar/diğer tacir yardımcıları" TBK m.448 uyarınca; sürekli olarak ticari işletme sahibi işveren hesabına, işletmenin dışında her türlü işlemin yapılmasına aracılık etmeyi veya yazılı anlaşma olması durumunda bu anlaşmada belirtilen işlemleri yapmayı ücret karşılığında üstlenen kişidir (Ayrıntılı bilgi için bkz. Metin Topçuoğlu, "Yeni Tacir Yardımcısı Pazarlamacı", **Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.1, S.2 (2011), s.27-30).

"Acente" TTK m.102 uyarınca; ticari mümessil, ticari vekil, satış memuru veya işletmenin çalışanı gibi işletmeye bağlı olmadan, bir sözleşmeye dayanarak belirli bir yer veya bölgede sürekli olarak ticari işletmeyi ilgilendiren sözleşmelere aracılık etmeyi veya bu sözleşmeleri tacir adına yapmayı meslek edinen kimsedir.

kasıt ise; ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmış ise, Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılmasıdır.

3.1.3.Gelir Unsurları ve Deniz Ticareti Bağlamında Değerlendirilmesi

GVK m.2'de hüküm altına alındığı üzere gelir unsurları veya diğer bir deyişle gelir kapsamına giren kazanç ve iratlar; ticari kazançlar, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları ve diğer kazanç ve iratlardan (değer artış kazançları ve arızi kazançlar) meydana gelmektedir. Bu başlık altında gelir unsurları, deniz ticareti bağlamında olmak üzere, sınırlı inceleme konusu yapılacak ve vergilendirmeye yönelik hususlar tespit edilmeye çalışılacaktır.

3.1.3.1.Ticari Kazanç

3.1.3.1.1.Genel Olarak Ticari Kazanç

GVK m.37/1'de hüküm altına alındığı üzere her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar, ticari kazanç olarak kabul edilmektedir. GVK'da ticari ve sınai faaliyetlerin kapsamına yönelik herhangi bir hüküm yer almamakta ve herhangi bir başka kanuna da açık bir atıf yapılmamaktadır. Fakat vergi hukuku literatüründe kabul edilen görüş uyarınca, ticari ve sınai faaliyetlerin kapsamını belirlemede TTK'dan yararlanmak mümkündür[460].

Ticari faaliyeti, emek ve sermaye unsurlarının birlikte kullanılması suretiyle devamlı bir organizasyona dayanan, gelir vergisinin tanımını yaptığı zirai ve serbest meslek faaliyetleri dışında kalan tüm faaliyetler olarak tanımlamak mümkündür. Sınai faaliyet ise, imalat (üretim) işleri sonucu artık değer yaratma faaliyeti olarak tanımlanabilmektedir[461].

Bir faaliyetin ticari faaliyet olarak nitelendirilebilmesi, dolayısıyla bu faaliyet

[460] Şükrü Kızılot ve Metin Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 5. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2013, s.190; Erdoğan Öner, **Türk Vergi Sistemi**, 8. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2017, s.48; Oktar, **Türk Vergi Sistemi**, s.28; Akdoğan, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, s.216; Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, s.169.
[461] Şenyüz, Yüce ve Gerçek, **Türk Vergi Sistemi**, s.14.

neticesinde elde edilen kazancın da ticari kazanç olarak kabul edilebilmesi için taşıması gereken bazı önemli kıstaslar bulunmaktadır. Söz konusu kıstasları; emek ve sermayenin birlikte kullanılması (sermaye unsurunun yoğun olması şartıyla[462]), devamlılık[463] arz etmesi, faaliyetin bir organizasyon[464] dâhilinde gerçekleştirilmesi ve faaliyet gösteren müessesenin, ticari veya sınai bir müessese şekil ve mahiyetinde olması olarak belirtmek mümkündür[465].

3.1.3.1.2.Deniz Ulaştırması Kazancı

eTTK m.11/1 uyarınca ticari işletme, ticarethane, fabrika veya ticari şekilde işletilen diğer müesseseler şeklinde tanımlanmıştı. Ayrıca eTTK m.12/1-10 hükmü uyarınca da, kara, deniz ve havada, nehir ve göllerde yolcu ve eşya taşımak üzere kurulan müesseseler de ticarethane olarak nitelendirilmişti. TTK uygulamasında ise, ticarethane ve fabrika kavramlarının tanımları yer almamakta ve TTK m.11/1'de ticari işletme, esnaf işletmesi için öngörülen sınırı aşan düzeyde gelir sağlamayı hedef tutan faaliyetlerin devamlı ve bağımsız şekilde yürütüldüğü işletme olarak tanımlanmaktadır. TTK m.3'de ise ticari iş, TTK'da düzenlenen hususlarla bir ticari işletmeyi ilgilendiren bütün işlem ve fiiller olarak tanımlanmaktadır.

Kanaatimizce TTK'nın lafzı ve ruhu bir arada değerlendirildiğinde ticari işletmeyi, meydana gelmesi için gerekli kurucu unsurları belirtmek suretiyle açıkladığı, sayma suretiyle bir takım ticari işletme örneklerine yer vermediği, niteliği gereği söz konusu kurucu unsurları taşıyan bütün işlerin ticari iş, bu işlerin yapıldığı işletmelerin de ticari işletme niteliğine sahip olacağı belirtilebilir. Dolayısıyla denizler ve tüm iç sular (nehirler, göller) aracılığıyla yapılan deniz ulaştırması veya diğer bir deyişle deniz taşımacılığı faaliyeti, söz konusu kurucu unsurları taşımak suretiyle ticari kazanç olarak nitelendirilecektir.

---

[462] Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu 1 (Gelir Vergisi Kanunu)**, İstanbul: Acar Yayıncılık, 2017, s.12.

[463] Devamlılık kıstasını; aynı işlemin birden fazla yapılması ya da farklı işlemlerin birden fazla yapılması olarak ifade etmek mümkündür (Emre Akın, **Vergi Tekniği ve Mütalaat (193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu)**, 1. Baskı, İstanbul: Baki Kulu Yayıncılık, 2016, s.174).

[464] Organizasyon kıstasını; sermayenin faaliyete tahsis edilmesi, personelin faaliyetin icrasında istihdamı, ticaret siciline kaydolunması veya işyeri açılması şeklinde ifade etmek mümkündür (Akın, s.174).

[465] Şenyüz, Yüce ve Gerçek, **Türk Vergi Sistemi**, s.13.

Dolayısıyla deniz, nehir ve göllerde yolcu veya eşya taşımak GVK m.37 hükmü gereğince ticari kazançtır. Bu bağlamda bir kazancı elde eden tam veya dar mükellef gerçek kişiler yıllık beyanname ile söz konusu gelirlerini beyan edip, tahakkuk eden vergiyi ödeyeceklerdir[466]. Gerçek kişiler tarafından elde edilen "vergiye tabi" deniz taşımacılığı kazancı, TUGS'a kayıtlı olmayıp diğer Türk gemi sicillerinden birine kayıtlı olan gemilerin kullanılması suretiyle zaman çarteri sözleşmesi, yolculuk (sefer) çarteri sözleşmesi, kırkambar sözleşmesi ve deniz yoluyla yolcu taşıma sözleşmesi sonucunda elde edilen kazançtır.

Deniz ticareti kazançlarından ticari kazanç kapsamına giren en temel kazanç olan deniz ulaştırması veya bir başka deyişle deniz taşımacılığı kazancı, en temel haliyle navlun gelirinden oluşmaktadır. Navlun gelirinin yanı sıra, sözleşmeye dayanarak taşıyan ve/veya taşıtan tarafından elde edilmesi muhtemel bazı gelirler de ticari kazanç unsuru taşıyabilmektedir. Söz konusu gelirleri; toptan belirlenen/götürü navlun, ölü navlun, pişmanlık navlunu/fesih tazminatı, mesafe navlunu, sürastarya parası/demuraj ve hızlandırma primi/primaj olarak belirtmek mümkündür[467]. Deniz ticaretinden elde edilen ve ticari kazanç kapsamına dâhil edilmesi mümkün olan söz konusu gelirlerin kapsamını, hukuki niteliklerini ve arz ettikleri vergisel durumlarını, deniz ticareti sözleşmeleri açısından ayrı ayrı incelemekte fayda görülmüştür.

3.1.3.1.2.1.Zaman Çarteri Sözleşmesi Bağlamında Elde Edilen Kazançlar

Zaman çarteri sözleşmesi bağlamında elde edilen kazançların vergisel açıdan incelenmesi için öncelikle, zaman çarteri sözleşmesinin hukuki niteliğinin ve gemi kira ile navlun sözleşmeleri açısından teşkil ettiği farklılıkların ortaya konulması gerekmektedir. Zira TTK'da ayrı bir bölüm olarak düzenlenmiş olmasına rağmen uygulamada genellikle zaman çarteri sözleşmelerinin gemi kira ve navlun sözleşmeleri ile karıştırılması, vergi uygulaması açısından muhtemel hatalara yol açabilecektir[468].

---

[466] Söz konusu deniz ulaştırması (taşımacılığı) kazancının, Türkiye Gümrük Bölgesi'nde (kabotaj hattında) elde edilmiş olduğu ve bu konuda düzenleme içeren herhangi bir uluslararası anlaşma/çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının (ÇVÖA) mevcut olmadığı varsayılmıştır.

[467] Ali Çelikkaya, "Türk Vergi Hukuku Açısından Navlun Sözleşmelerinin Değerlendirilmesi", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.54, S.1 (Aralık 2004), s.80-87.

[468] Görkem Pehlivan, "Zaman Çarteri (Time Charter) Sözleşmelerinin Vergi Kanunları Açısından Değerlendirilmesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, S.416 (Nisan 2016), s.114-115.

Uygulamada zaman çarteri sözleşmesinin hukuki niteliği, tartışmalı konulardan birini teşkil etmektedir. Fakat ilk defa yasal bir düzenlemeye 6102 sayılı TTK ile kavuşan zaman çarteri sözleşmesinin Kanun'da yer alan hükümleri, bu tartışmaları bertaraf edici, somut ihtiyaçları karşılayan ve genel geçer düzenlemeler şeklindedir[469]. Bu bağlamda TTK düzenlemesi uyarınca, ne gemi kira sözleşmesi ne de navlun sözleşmesi niteliği taşıyan söz konusu sözleşmenin, üçüncü tür bir atipik (isimsiz) sözleşme[470] veya karma sözleşme[471] niteliğinde olduğu görüşü de ortaya çıkabilecektir[472]. Alman hukukunda zaman çarteri sözleşmesinin kira sözleşmesi, karma akit veya atipik bir akit olduğu görüşleri yer almakta iken[473]; Türk hukukunda sözleşmenin navlun sözleşmesi niteliği taşıdığı yönünde görüşler baskındır[474].

Vergi uygulaması açısından literatürde yer alan tartışmaların yanında, yargı kararları ve özelgeler ışığında da zaman çarteri sözleşmesinin hukuki niteliğinin ortaya konulması gerekmektedir.

Yargıtay tarafından verilen bir kararda da belirtildiği üzere zaman çarteri sözleşmesinin gemi kira sözleşmesinden ayrılmasındaki en temel husus; geminin ticari yönetiminin[475] tahsis edilene geçmesi, geminin teknik yönetimi[476] ve zilyetliğinin tahsis edende kalmasıdır. Keza masraflar açısından da geminin ticari yönetimi ile ilgili tüm masrafların tahsis edilene; geminin tamiri, bakımı ve havuzlanması ile ilgili giderlerle personel ücretleri ve gemiye ait bütün sigorta masraflarının tahsis edene ait olması

---

469 Atamer, **Deniz Ticareti Hukuku Cilt I**, 473-474.

470 Atipik (isimsiz) sözleşme kavramı; tarafların yasada gösterilen sözleşme tiplerinden başka bir biçim seçmeleri halinde aralarında meydana gelen sözleşmeyi ifade etmektedir (Ejder Yılmaz, s.577).

471 Karma sözleşme kavramı; yasanın çeşitli sözleşme türlerinde öngördüğü öğelerin, yasanın öngörmediği bir biçimde bir araya gelmesi ile ortaya çıkan sözleşmeyi ifade etmektedir (Ejder Yılmaz, s.650).

472 M. Fehmi Ülgener, "Türk Ticaret Kanunu Tasarısında Zaman Çarteri Sözleşmesi", **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C.65, S.2 (2007), s.353.

473 Ülgener, "Türk Ticaret Kanunu Tasarısında Zaman Çarteri Sözleşmesi", s.355-363.

474 Çağa, **Deniz Ticareti Hukuku II (Navlun Sözleşmesi)**, s.9; Ülgener, **Çarter Sözleşmeleri II (Zaman Çarteri Sözleşmeleri)**, s.7; Sözer, s.338.

475 Geminin ticari yönetiminin kapsamına ilişkin bir hüküm TTK'da bulunmamasına rağmen; geminin yük ve yolcu taşıma ya da tahsis edildiği diğer bir amaca uygun kullanımı ile kazanç elde etmeye yönelik sözleşmelerin akdedilmesi ve bu sözleşmelerden doğan borçların ifasına yönelik işlerin planlanması olarak ifade edilmesi mümkündür (Kender, Çetingil ve Yazıcıoğlu, s.150).

476 Geminin teknik yönetimi kavramını, geminin bütçe ve kalite hedefleri çerçevesinde işletilmesini temin etmek ve teknik sorumluluğu üstlenmek şeklinde ifade etmek mümkündür (Selçuk Nas, "Gemi Yönetimi Konusunda Gemi İşletmelerinin Nasıl Bir Gemi Kaptanı İstediklerinin Tespitine Yönelik Nitel Bir Araştırma", **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, C.10, S.2 (2008), s.128-129).

gerektiği belirtilmiştir[477].

Fakat yine Yargıtay tarafından verilen çeşitli kararlarda[478], zaman çarteri sözleşmesinin tarafları olarak tahsis eden-tahsis edilen kavramları yerine, kiralayan-kiracı kavramlarının kullanılması ve aradaki sözleşme ilişkisinin kiralama olarak belirtilmesi, sözleşmenin gemi kira sözleşmesi veya karma sözleşme olması yönündeki görüşlerin ortaya çıkmasına zemin hazırlamaktadır.

Danıştay tarafından verilen çeşitli kararlarda ise; tahsis edilenin geminin ticari yönetimi konusunda sınırlı yetkiye sahip olduğu ve sadece işletme ile ilgili giderlerden sorumlu olduğu; tahsis edenin ise geminin teknik yönetimi (kaptan, makine ve güverte mürettebatını sağlamak ve değiştirmek) yetkisine sahip olduğu ve idari-teknik masraflardan da (kaptan, makine ve güverte mürettebatının ücretlerini ödemek, geminin tamiri, bakımı, havuzlanması ve sigorta masraflarını karşılamak, gemi ile ilgili tüm idare giderlerini ödemek) sorumlu olduğu hususları vurgulanmıştır[479]. Dolayısıyla gerek eTTK, gerekse TTK yürürlüğü sırasında verilen söz konusu kararlarda, zaman çarteri sözleşmesinin gemi kira sözleşmesi sayılamayacağı, bir tür navlun sözleşmesi niteliğinde olduğu, hatta yük ve yolcu taşıma taahhüdü içermesinin sözleşmenin navlun sözleşmesi olma niteliğini güçlendirdiği belirtilmiştir.

Çeşitli özelgeler açısından konu incelendiğinde ise; gemi kiralama hizmetlerinin

---

[477]Yargıtay 11. HD, 09.11.1983, E. 1983/4532, K. 1983/5431, https://proxy2.marmara-elibrary.com/MuseSessionID=02111ja5w/MuseProtocol=https/MuseHost=legalbank.net/MusePath/belge/y-11-hd-e-1983-4532-k-1983-5431-t-09-11-1983-yargitay-11-hukuk-dairesi-karari/457033/time+charter (E.T.:16.03.2019).

[478]Yargıtay Hukuk Genel Kurulu (HGK), 21.11.2001, E. 2001/4995, K. 2001/1073, https://proxy2.marmara-elibrary.com/MuseSessionID=02111ja5w/MuseProtocol=https/MuseHost=legalbank.net/MusePath/belge/y-hgk-e-2001-4-955-k-2001-1073-t-21-11-2001-haksiz-fiillerden-dogan-sorumluluk/706242/time+charter (E.T.:16.03.2019); Yargıtay 11. HD, 23.03.2000, E. 2000/368, K. 2000/2238, https://proxy2.marmara-elibrary.com/MuseSessionID=02111ja5w/MuseProtocol=https/MuseHost=legalbank.net/MusePath/belge/y-11-hd-e-2000-368-k-2000-2238-t-23-03-2000-tahkimin-sekli/723432/time+charter (E.T.:16.03.2019); Yargıtay 21. HD, 13.04.2010, E. 2008/10423, K. 2010/4146, https://proxy2.marmara-elibrary.com/MuseSessionID=02111ja5w/MuseProtocol=https/MuseHost=legalbank.net/MusePath/belge/y-21-hd-e-2008-10423-k-2010-4146-t-13-04-2010-borclunun-kusurundan-sorumsuzluk-anlasmasi/756845/time+charter (E.T.:16.03.2019); Yargıtay 11. HD, 09.11.1983, E. 1983/4532, K. 1983/5431, https://proxy2.marmara-elibrary.com/MuseSessionID=02111ja5w/MuseProtocol=https/MuseHost=legalbank.net/MusePath/belge/y-11-hd-e-1983-4532-k-1983-5431-t-09-11-1983-yargitay-11-hukuk-dairesi-karari/457033/time+charter (E.T.:16.03.2019).

[479] Danıştay 9. Daire (D.), 14.04.1999, E. 1998/4709, K. 1999/1484, https://0214cja9o-y-https-www-lexpera-com-tr.proxy2.marmara-elibrary.com/ictihat/danistay/9-daire-e-1998-4709-k-1999-1484-t-14-4-1999 (E.T.:16.03.2019); Danıştay 3. D., 19.11.1987, E.1986/ 2917, K. 1987/2625, http://proxy2.marmara-elibrary.com/MuseSessionID=0212aja9y/MuseProtocol=http/MuseHost=www.hukukturk.com/MusePath/Goster.aspx?v=JBH6PCA7Y452SA7BX65ZPD326CLPKRJGKGDZMRKFSHG9BAFCGBS5VG46VCH6ZSPRNQNGY3L9NZTC4 (E.T.:16.03.2019); Danıştay 7. D., 26.03.2012, E. 2010/1912, K. 2012/1016 (Görkem Pehlivan, s.120-121).

gemi kira sözleşmesi ve navlun (time charter) sözleşmesi olarak iki şekilde yapılabildiği, navlun sözleşmesinde "taşıma taahhüdünün" yer aldığı, "geminin kiralanmasının" söz konusu olmadığı, geminin bir bölümü ya da tamamının "yükün belirli bir süre içinde taşınması" için tahsis edildiği, sözleşme bedelinin yükün "belirli bir süre içinde" taşınması karşılığı olarak belirlendiği için navlun sözleşmesi olarak nitelendirilmesi gerektiği belirtilmiştir[480].

Literatür, yargı kararları ve özelgelerin birlikte değerlendirilmesi sonucunda, zaman çarteri sözleşmesinin hukuki niteliği hususunda baskın görüşün, bir tür eser sözleşmesi[481] niteliğinde olan navlun sözleşmesi olduğu sonucuna ulaşmak mümkündür[482]. Vergi uygulamaları açısından zaman çarteri sözleşmesi kapsamında elde edilen navlun gelirlerinin ise, gelirin unsurları açısından değerlendirildiğinde "ticari kazanç" olarak nitelendirilmesi mümkündür[483]. Zira bir gayrimenkulün tamamen karşı tarafın kullanımına bırakılması halinde elde edilen gelir gayrimenkul sermaye iradı olur iken; kiracının gerekli yararı sağlayabilmesi için belli hizmetlerin yerine getirilmesinin gerekli olduğu ve bu hizmetlere yönelik masrafların[484] kiraya veren[485] tarafından karşılandığı durumda ise ticari kazanç söz konusu olacaktır[486].

Kanaatimizce de belirli bir süre dâhilinde taşıma taahhüdü kapsamında geminin tahsis edilene ticari açıdan tahsisi şeklinde meydana gelen zaman çarteri sözleşmesi neticesinde elde edilen navlun (taşıma ücreti/bedeli/parası[487]), gelir unsurlarından ticari

---

[480] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 04.07.2013 tarih ve 39044742-130-986 sayılı Özelgesi, http://www.gib.gov.tr/node/99878 (E.T.:16.03.2019); Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 04.01.2018 tarih ve 93767041-125.05[6940314340]-1460 sayılı Özelgesi, http://www.gib.gov.tr/tugs-kayitli-geminin-kiralanarak-isletilmesinin-kurumlar-vergisi-ve-kdvden-istisna-olup-olmadigi (E.T.:16.03.2019); İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 10.03.2017 tarih ve 62030549-125[6-2015/225]-69775 sayılı Özelgesi, http://www.gib.gov.tr/tugsye-kayitli-geminin-kiralanmasinda-elde-edilen-kazancin-vergilendirilmesi-hk (E.T.:16.03.2019); Muğla Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 08.01.2018 tarih ve 96620903-125-3385 sayılı Özelgesi, http://www.gib.gov.tr/tugsye-kayitli-geminin-kiralanmasinda-elde-edilen-kazancin-kvden-istisna-olup-olmadigi (E.T.:16.03.2019).

[481] Eser ya da eski terminoloji ile istisna sözleşmesi; yüklenicinin bir eser meydana getirmeyi, iş sahibinin de bunun karşılığında bir bedel ödemeyi üstlendiği sözleşmedir (TBK m.470).

[482] Çelikkaya, "Türk Vergi Hukuku Açısından Navlun Sözleşmelerinin Değerlendirilmesi", s.79.

[483] Tunahan Soylu, "Deniz Taşıtlarının Vergilendirilmesinde Hususi Ticari Ayrımı", **Vergi Dünyası Dergisi** (Elektronik Versiyon), S.276 (Ağustos 2004), http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/3402 (E.T.:17.03.2019); İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23.11.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 30-2098 sayılı Özelgesi, http://www.gib.gov.tr/node/98862 (E.T.: 17.03.2019).

[484] Zaman çarteri açısından irdelendiğinde, kiralayan (tahsis eden) tarafından karşılanan masraflardan kasıt, teknik ve idari masraflardır.

[485] Zaman çarteri açısından irdelendiğinde, kiraya veren durumunda olan tahsis edendir.

[486] Yılmaz Özbalcı, **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara: Oluş Yayıncılık, 2001, s.592-593.

[487] Literatürde navlun, "taşıma ücreti" olarak belirtilse de, vergi uygulaması açısından navlunu "taşıma bedeli/parası" olarak nitelendirmek yerinde olacaktır. Zira gelirin unsurlarından ücretin meydana gelmesi için gerekli üç kıstas;

kazanç niteliği teşkil etmektedir. Zira navlun, belirli bir süre dâhilinde "eşya taşıma hizmeti" karşılığında elde edilen bedeldir[488]. 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği[489] (KVGT) bölüm 2.4'de belirtildiği üzere bir organizasyona bağlı olarak piyasa ekonomisi içerisinde bedel karşılığı mal alım-satımı, imalatı ya da hizmet ifaları gibi faaliyetler ticari faaliyetlerdir. Dolayısıyla gemiyi ticari işletme, zaman çarteri sözleşmesi uyarınca yük taşıma taahhüdünü de ticari iş/ticari faaliyet olarak nitelendirmek mümkündür. Ayrıca KVGT bölüm 5.12.1.6'da zaman çarteri (time charter) işletmeciliğinin "gemi işletmeciliği faaliyeti" kapsamında değerlendirileceği hükmü de, söz konusu faaliyet neticesinde elde edilen gelirin vergi uygulamaları açısından "ticari kazanç" niteliğinde olacağına delalettir.

Tahsis edenin zaman çarteri sözleşmesi uyarınca elde ettiği ticari kazanç niteliği taşıyan navlun, giderlerin de içerisinde yer aldığı gayrisafi/brüt navlundur[490]. Vergilemeye tabi (vergi matrahını teşkil eden) ticari kazancı oluşturacak navlun ise, safi/net navlun olmalıdır. Bu bağlamda ayrıntıları ilerleyen başlıkta açıklanacağı üzere, GVK m.40 uyarınca gayrisafi hasılattan indirilmesi mümkün olan giderlerin düşülmesi önem arz etmektedir. Zira vergileme açısından ticari kazancın tespiti için mali bilanço/mali kârın tespit edilmesi önem taşımaktadır[491]. Zaman çarteri sözleşmelerinde gayrisafi/brüt navlundan, safi/net navluna ulaşmada indirilmesi mümkün olan giderlere örnek olarak; geminin tamiri, bakımı ve havuzlanması ile ilgili giderler, gemi adamlarının ücret ve diğer alacakları, gemiye ait bütün sigorta masrafları ve sözleşme süresi dâhilinde geminin erzak ve levazımatı gibi gemi ile ilgili tüm idari-teknik giderler verilebilecektir[492].

---

işverene tabi olma, belli bir işyerine bağlı olma ve hizmetin karşılığı olarak bir ödemenin yapılması olarak belirtilebilir (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu 1 (Gelir Vergisi Kanunu)**, s.119-120). Zaman çarteri sözleşmesi açısından irdelendiğinde tahsis edenin, navlun ödemesini yapan tahsis edilene tabi olmadığı (emir ve talimatları ile bağlı olmadığı) ortadadır. Dolayısıyla izah edildiği üzere ticari kazanç-ücret ayrımı yapıldığında ticari kazanç niteliğinde olan navlunun vergi uygulaması açısından hataya yol açmaması için, taşıma bedeli veya taşıma parası olarak nitelendirilmesi kanaatimizce uygun olacaktır.

[488] Can, **Deniz Ticareti Hukuku Cilt I (Giriş-Gemi-Deniz Hukuku Kişileri)**, s.15.

[489] **1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği**, 03.04.2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[490] Ülgener, **Çarter Sözleşmeleri I (Genel Hükümler ve Sefer Çarteri Sözleşmesi)**, s.235-236.

[491] Şenyüz, Yüce ve Gerçek, **Türk Vergi Sistemi**, s.21.

[492] Yargıtay 11. HD, 09.11.1983, E. 1983/4532, K. 1983/5431, https://proxy2.marmara-elibrary.com/MuseSessionID=02111ja5w/MuseProtocol=https/MuseHost=legalbank.net/MusePath/belge/y-11-hd-e-1983-4532-k-1983-5431-t-09-11-1983-yargitay-11-hukuk-dairesi-karari/457033/time+charter (E.T.:16.03.2019); Ülgener, **Çarter Sözleşmeleri II (Zaman Çarteri Sözleşmeleri)**, s.11-13.

Navlunun miktarı, sözleşme özgürlüğü ilkesi çerçevesinde sözleşmenin taraflarınca serbestçe tespit edilebilmektedir[493]. Uygulamada ise zaman çarteri sözleşmesinde navlun miktarı, zaman üzerine ve genellikle gün başına belli bir meblağ üzerinden hesaplanmaktadır[494]. TTK m.1195/1'e göre taşınmak üzere teslim alınan eşya için navlun miktarının taraflarca kararlaştırılmamış olduğu durumlarda, yükleme zamanı ve yerinde mutat olan navlunun ödenmesi söz konusu olacaktır.

TTK m.1136/2 uyarınca, geminin hareketsiz kaldığı sürenin en az yirmi dört saati geçmiş olması şartıyla, ticari bakımdan yararlanabilir olmadığı süre için navlun ödenmemektedir. Dolayısıyla ticari kazanç niteliği teşkil eden navlunun, ticari bakımdan yararlanabilir olmadığı süre için ödenmediği durumlarda, ödenmeyen kısma ilişkin tahsis eden açısından bir gelir vergisi mükellefiyeti doğup doğmayacağı irdelenmelidir. Saban'a göre gelirin elde edilmesi borcun ifa edilmesi ve ifa zamanıyla alakalıdır. Gelir vergisi açısından vergiyi doğuran olay olan elde etmeyi, vergilendirilecek olay-alacak hakkı-talep hakkı silsilesinde irdelemek gerekmektedir. Buna göre vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi, vergi alacağından doğan alacak hakkı (edimin ifası) ile talep hakkının (ifa zamanının belli olması) gerçekleşmesine bağlı olacaktır[495]. Dolayısıyla kanaatimizce geminin asgari yirmi dört saati geçmesi koşulu ile tahsis edilene ticari bakımdan yararlanması açısından tahsis edilememesi durumunda, söz konusu zaman dilimine ilişkin navlun ödenmeyeceği Kanun ile hüküm altında alındığından, bir alacak hakkı (edimin ifası) ve talep hakkı (ifa zamanının belli olması) doğmayacağından, tahsis eden bakımından bu zaman dilimine ilişkin elde edilmiş bir ticari kazançtan da söz edilemeyecektir.

TTK m.1137/2'de tahsis edilenin sözleşme bitiminde gemiyi, sözleşmede belirlenen yerde ve halde iade yükümlülüğü düzenlenmiştir. Söz konusu yükümlülüğün ihlali halinde ise tahsis edilen, gecikilen zaman dilimi için tahsis ücretinin iki katı kadar tutarı ödemekle yükümlü kılınmıştır. Kanaatimizce tahsis edilen tarafından tahsis edene yapılan veya yapılması gereken söz konusu ödeme, hukuki niteliği ne olursa olsun (cezai şart, tazminat, edim), tahsis eden bakımından elde etmenin gerçekleşmesi ile ticari kazanç

[493] Kender, Çetingil ve Yazıcıoğlu, s.235; Sözer, s.521; Sunal Erguvan, s.39.
[494] Ülgener, **Çarter Sözleşmeleri II (Zaman Çarteri Sözleşmeleri)**, s.21.
[495] Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, 8. Baskı, Ankara: Beta Yayıncılık, 2016, s.205-206.

niteliği taşıyacak ve gelir vergisine tabi olacaktır.

3.1.3.1.2.2.Yolculuk Çarteri Sözleşmesi Bağlamında Elde Edilen Kazançlar

eTTK uygulaması döneminde birbiriyle karıştırılan yolculuk/sefer çarteri sözleşmesi ile çıplak gemi kira sözleşmesinin arasındaki farklılıkların ve hukuki niteliklerinin belirlenmesi vergi uygulaması açısından da önem arz etmekteydi. Yolculuk çarteri sözleşmesi, geminin ticari ve teknik yönetiminde bir devir söz konusu olmaksızın, gemi malikinin (donatanın) geminin tamamını veya bir bölümünü taşıtana tahsis ederek denizde eşya taşımayı taahhüt ettiği sözleşmedir. Çıplak gemi kiralama sözleşmesi ise, geminin asli zilyetliği, geminin kontrolü ve tüm riskler kiracıya ait olmak üzere geminin belirli bir süre için kiracının istifadesine bırakıldığı sözleşmedir[496]. TTK uygulamasında ise ayrı bölümler halinde düzenlenmiş söz konusu iki sözleşme arasındaki karmaşa önlenmiş ve yolculuk çarteri sözleşmesinin hukuki niteliği hususunda da uygulamada ve literatürde herhangi bir görüş ayrılığı olmadan, navlun sözleşmesinin bir alt türü olduğu görüşü oluşmuştur[497].

Yolculuk çarteri sözleşmesi bağlamında elde edilen en temel kazanç, gelirin unsurlarından ticari kazanç kapsamında değerlendirilmesi mümkün olan navlun geliridir. Navlun gelirini ise, donatanın çarterere (tahsis edilene) gemisini tahsis etmesi karşılığında elde ettiği ücret/bedel/para olarak tanımlamak mümkündür[498]. Özel hukuk ilişkilerinde geçerli olan sözleşme serbestisi ilkesi uyarınca, sözleşmenin tarafları navlun miktarını serbest bir şekilde belirleme yetkisine sahiptir[499]. Yolculuk sözleşmeleri açısından navlun, yükün adedi, hacmi, tartısı gibi nicel unsurları esas alınarak taraflarca serbestçe belirlenmektedir[500]. TTK m.1195/1'de ise, navlun miktarının sözleşmenin taraflarınca kararlaştırılmadığı durumlarda, yükleme zamanı ve yerinde mutat olan navlunun ödeneceği hüküm altına alınmıştır.

---

[496] Ramazan Oruç, "Deniz Ticaretinde Kullanılan Navlun Sözleşmeleri ile Çıplak Gemi Kira Sözleşmelerinin Hukuki Niteliği ve Yurt Dışından Yapılan Çıplak Gemi Kiralamalarının Kurumlar Vergisi Tevkifatı Karşısındaki Durumu", **Vergi Dünyası Dergisi** (Elektronik Versiyon), S.332 (Nisan 2009), http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/4948 (E.T.:21.03.2019).
[497] Ülgener, **Çarter Sözleşmeleri I (Genel Hükümler ve Sefer Çarteri Sözleşmesi)**, s.28.
[498] Ülgener, **Çarter Sözleşmeleri I (Genel Hükümler ve Sefer Çarteri Sözleşmesi)**, s.235.
[499] Sunal Erguvan, s.39.
[500] Ülgener, **Çarter Sözleşmeleri I (Genel Hükümler ve Sefer Çarteri Sözleşmesi)**, s.238-242; Sözer, s.522.

Konsolide yapılan taşımalarda (taşıma taahhüdünde bulunan asıl taşıyıcının taşıma işlemini bir başka aracı taşıyıcıya/acenteye yaptırması), uygulamada birden fazla konişmento (ara konişmento-ana konişmento)[501] meydana geleceği ve söz konusu konişmentolarda farklı navlun bedelleri yer alacağı için hangisinin esas alınacağı sorunu doğmaktadır[502]. Danıştay tarafından verilen kararlar uyarınca ana konişmentonun konsolide olması[503] durumunda navlunun ara konişmentoda yazılı ücrete göre hesaplanması mümkün iken[504]; ana konişmentonun konsolide olmadığı durumlarda ise navlunun ana konişmentoda yazan ücrete göre hesaplanması gerekmektedir[505]. Böylece vergilemede gerçek durum esas alınmış olacak ve peçeleme işleminin önüne geçilmiş olacaktır.

Navlunun yükün ölçüsü, sayısı, hacmi veya ağırlığı gibi nicel unsurları göz önünde bulundurulmadan, tüm yük için toptan ve sabit miktar olarak götürü (toptan) navlun şeklinde belirlenmesi de mümkündür[506]. Ayrıca donatanın ölü navlun veya mesafe navlunu elde etmesi de mümkündür. Söz konusu navlun türleri de vergi uygulaması açısından ticari kazanç hükmünde olacaktır. TTK m.1158/1'de hüküm altına alınan fesih tazminatı (pişmanlık navlunu) ise kanaatimizce donatan açısından ticari kazanç

---

[501] "Ara konişmento" kavramı; gönderici kısmında ihracatçı firmanın, mal gönderilen kısmında ise ithalatçı (alıcı) firmanın isimlerinin yazılı olduğu konişmentoyu ifade etmektedir. "Ana konişmento" kavramı ise; taşımayı üstlenen ve ilk (ara) konişmentoyu düzenleyen firmanın, söz konusu malları başka bir firmaya taşıttırması halinde, asıl taşıma işini gerçekleştiren firma (kuruluş) tarafından düzenlenen konişmentoyu ifade etmektedir (Danıştay 7. D., 22.06.1999, E. 1998/228, K. 1999/2780, http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/DokumanGosterServlet?dokumanId=6dQp1E3JJN2TqHn5HwZgd7pMO1SCD0Le%2BRwsNJGzcYM%2Fa%2B6gU8dOQaq%2FfBdKB2erD0aoMuMms%2B%2B1ZEJDS3rBaM0gH7R%2BRvYLNxq9hwS5c3KBOIad8KF5kp2AzluPPxSxNuzb4FLgTssVqDOhuciXfQ%3D%3D&aranan=ana%20koni%C5%9Fmento&dokumanTuru=DANISTAYKARAR (E.T.: 24.03.2019)).

[502] Çelikkaya, "Türk Vergi Hukuku Açısından Navlun Sözleşmelerinin Değerlendirilmesi", s.81.

[503] Ana konişmentonun konsolide olması; asıl taşıma işini yapan firma tarafından, birden fazla ara konişmento muhteviyatı eşyanın aynı anda taşınması ve dolayısıyla ana konişmentonun içerdiği eşya miktarının, ara konişmentolarda yazılı olan eşya miktarlarının toplamına eşit olmasıdır (Danıştay 7. D., 22.06.1999, E. 1998/228, K. 1999/2780,http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/DokumanGosterServlet?dokumanId=6dQp1E3JJN2TqHn5HwZgd7pMO1SCD0Le%2BRwsNJGzcYM%2Fa%2B6gU8dOQaq%2FfBdKB2erD0aoMuMms%2B%2B1ZEJDS3rBaM0gH7R%2BRvYLNxq9hwS5c3KBOIad8KF5kp2AzluPPxSxNuzb4FLgTssVqDOhuciXfQ%3D%3D&aranan=ana%20koni%C5%9Fmento&dokumanTuru=DANISTAYKARAR (E.T.: 24.03.2019)).

[504]Danıştay 7. D., 22.06.1999, E. 1998/228, K. 1999/2780, http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/DokumanGosterServlet?dokumanId=6dQp1E3JJN2TqHn5HwZgd7pMO1SCD0Le%2BRwsNJGzcYM%2Fa%2B6gU8dOQaq%2FfBdKB2erD0aoMuMms%2B%2B1ZEJDS3rBaM0gH7R%2BRvYLNxq9hwS5c3KBOIad8KF5kp2AzluPPxSxNuzb4FLgTssVqDOhuciXfQ%3D%3D&aranan=ana%20koni%C5%9Fmento&dokumanTuru=DANISTAYKARAR (E.T.: 24.03.2019).

[505]Danıştay 7. D., 06.11.1997, E. 1996/1862, K. 1997/3807, http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/BilgiBankasiIstemciWeb/DokumanGosterServlet?dokumanId=6dQp1E3JJN2TqHn5HwZgd7pMO1SCD0Le%2BRwsNJGzcYM%2Fa%2B6gU8dOQaq%2FfBdKB2erP3BQ7hg3a%2FPUBs%2Fdeqn3pJXK4YDsEZj9alpyY35Sp1YZXMxA8zBHvUpSENGhvxOpmd%2FVqkvF0nDuXuSR9AIDxQ%3D%3D&aranan=ana%20koni%C5%9Fmento&dokumanTuru=DANISTAYKARAR (E.T.: 24.03.2019).

[506] Sunal Erguvan, s.52.

hükmünde olacak iken; söz konusu tazminatı ödemekle yükümlü kılınan taşıtan açısından ise, GVK m.40/1-3'de belirtilen işle ilgili mukavelenameye dayalı tazminat kapsamında safi kazancın tespitinde indirilebilecek bir gider kalemini teşkil edecektir.

Navlun, donatan/gemi işletme müteahhidi/taşıyan tarafından elde edilen ve geminin deniz ticaretinde istihdam edilmesinin karşılığını oluşturan kârdan ibaret değildir. Navlun söz konusu kâr yanında, giderlerin de içinde bulunduğu brüt bir bedeldir[507]. Dolayısıyla vergi matrahı açısından esas teşkil edecek navlun, ayrıntıları ilerleyen başlıkta açıklanacağı üzere, GVK m.40'da hüküm altına alınan safi kazancın tespitinde indirilmesi mümkün giderlerin düşüldüğü, mali kârı temsil eden net navlun olacaktır.

TTK m.1196/1 uyarınca taşıyan, navlun dışında, pey akçesi, prim, bahşiş ve benzeri herhangi bir istemde bulunamayacaktır. Ayrıca m.1196/2 uyarınca da, aksine sözleşme olmadıkça, gemiciliğin olağan ve olağanüstü giderleri, özellikle kılavuz, liman, fener, römorkaj, karantina, buz kırdırma vb. hizmetlere ilişkin resim ile ücretleri ödemek taşıyana düşmektedir. Taşıyan ise talep edeceği brüt navlunu hesaplarken söz konusu kalemleri de dâhil edecek ve aksine anlaşma olmadıkça söz konusu navlun ücretinden başka herhangi bir bedel talep edemeyecektir. Fakat sözleşmede kararlaştırılması şartı ile navlun bedeli yanında, vergi matrahına dâhil edilip edilmemesi hususları tartışmalı olan sürastarya parası (demuraj) ve hızlandırma primi (primaj) gibi bedeller de bulunmaktadır[508]. Söz konusu bedellerin vergi matrahına dâhil edilip edilmeyeceğini, edilecek ise hangi gelir unsurunu oluşturduğunu irdelemek vergi uygulaması açısından önem arz etmektedir.

Sürastarya parası (demuraj[509]); taşıyandan kaynaklanmayan sebeplerden ileri

---

[507] Ülgener, **Çarter Sözleşmeleri I (Genel Hükümler ve Sefer Çarteri Sözleşmesi)**, s.235.

[508] Çelikkaya, "Türk Vergi Hukuku Açısından Navlun Sözleşmelerinin Değerlendirilmesi", s.80.

[509] Gerek yargı kararları gerekse vergi İdaresinin görüşleri uyarınca, demuraj kavramının sürastarya parası kavramı ile aynı anlamda kullanıldığı durumlar için bkz. Yargıtay 11. HD, 03.12.2018, E. 2017/165, K. 2018/7551, https://www.lexpera.com.tr/ictihat/yargitay/11-hukuk-dairesi-e-2017-1615-k-2018-7551-t-3-12-2018 (E.T.:27.03.2019); Danıştay 7. D., 22.12.2013, E. 2012/943, K.2013/7556, https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/e-2012-943-k-2013-7556-t-22-12-2013 (E.T.:27.03.2019); İstanbul Bölge Adliye Mahkemesi (BAM) 12. HD, 30.03.2018, E. 2018/56, K. 2018/324, https://www.lexpera.com.tr/ictihat/bolge-adliye-mahkemesi/istanbul-bam12-hd-e-2018-56-k-2018-324-t-30-3-2018-1 (E.T.:27.03.2019); T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 03.06.2004 tarih ve B.07.0.GEL.0.55/5514-399/24977 sayılı Özelgesi, http://www.gib.gov.tr/node/90975 (E.T.:27.03.2019).

gelen, yükleme ya da boşaltmada beklenen fazla sürenin karşılığını teşkil eden ve bu süre dâhilinde taşıyanın uğrayacağı zararları telafi etme amacı güden, navluna ek olarak yapılan bir ödeme çeşididir. Sürastarya parasının hukuki niteliğine yönelik tartışmalar (tazminat (cezai şart) ya da ek navlun olduğu yönündeki görüşler), söz konusu bedelin vergi matrahına dâhil edilip edilmeyeceği tartışmalarını da ortaya çıkarabilecektir[510]. Konuyla ilgili gerek Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın görüşü[511], gerekse Denizcilik Müsteşarlığı'nın/Denizcilik Genel Müdürlüğü'nün görüşü uyarınca sürastarya parasının, navlun maliyetleri niteliğinde ve söz konusu maliyete ek, sözleşme ile kararlaştırılan bir ifa sonucu olduğu vurgulanmıştır[512]. Ayrıca literatürde yer alan görüşler ve Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından bir mükellefin 15.03.1985 tarihli dilekçesine istinaden verilen bir özelgede de yer alan görüş uyarınca sürastarya parası, navlun hasılatı niteliğinde sözleşmeye dayalı ek bir edim kabul edilerek vergi matrahına dâhil olacaktır[513]. Kanaatimizce de sürastarya parası, yolculuk çarteri sözleşmesine dayalı bir ek ifa niteliği arz etmesi açısından vergi matrahına dâhil olmalıdır. Gelir unsuru olarak ticari kazanç kapsamına giren sürastarya parası, söz konusu parayı elde eden taşıyan tarafından vergi matrahına dâhil edilirken; söz konusu parayı ödemek durumunda kalan taşıtan için ise GVK m.40/1-3 kapsamında sözleşmeye dayanan zarar, ziyan ve tazminat kapsamında gider olarak indirilebilecektir.

Hızlandırma primi (primaj/dispatch money); taşıyan tarafından taşıtan veya gönderilene, yüklemeyi/boşaltmayı starya (bekleme) süresinden önce bitirmesi karşılığında ödenen ve bir nevi teşvik niteliği taşıyan bir bedeldir. Dolayısıyla hızlandırma primi taşıyan açısından bir gider niteliği teşkil edecek iken; taşıtan veya gönderilen açısından ise bir hasılat niteliği teşkil edecektir[514]. Hesap Uzmanları Kurulu

---

[510] Çelikkaya, "Türk Vergi Hukuku Açısından Navlun Sözleşmelerinin Değerlendirilmesi", s.82-83.

[511] T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 03.06.2004 tarih ve B.07.0.GEL.0.55/5514-399/24977 sayılı Özelgesi, http://www.gib.gov.tr/node/90975 (E.T.:27.03.2019).

[512] Nevzat Bozkurt, "Türk Ticaret Kanunu Hükümleri Işığında Demuraj ve Demuraj Giderlerinin Kıymete ve Vergilendirme Sürecine Yansıması", **Mali Çözüm Dergisi**, S.101 (Eylül- Ekim 2010), s.229.

[513] Levent Başak, "Dar Mükellefiyete Tabi Yabancı Deniz Ulaştırma Kurumlarınca Elde Edilen Starya, Sürastarya ve Kontrstarya Ücretlerinin Vergilendirilmesi Esasları-I", **Yaklaşım Dergisi** (Elektronik Versiyon), S.13 (Ağustos 2004), https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=4742&arananKey=LEVENT%20BA%C5%9EAK (E.T.:29.03.2019).

[514] Levent Başak, "Dar Mükellefiyete Tabi Yabancı Deniz Ulaştırma Kurumlarınca Elde Edilen Starya, Sürastarya ve Kontrstarya Ücretlerinin Vergilendirilmesi Esasları-II", **Yaklaşım Dergisi** (Elektronik Versiyon), S.14 (Eylül 2004), https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=4803&arananKey=LEVENT%20BA%C5%9EAK (E.T.:31.03.2019).

Danışma Komisyonu tarafından farklı tarihlerde verilen iki paralel karar uyarınca primaj bedelinin, navluna bağlı bir ek ödeme niteliğinde[515] olduğu kabul edilerek söz konusu geliri elde eden tarafından vergi matrahına dâhil edilmesi gerektiği hususu vurgulanmıştır[516]. Danıştay tarafından verilen bir kararda[517] primaj bedelinin vergi matrahına dâhil olmayacağı hususu hüküm altına alınmış iken; söz konusu karara oranla daha yeni bir Danıştay kararında[518] ise, primaj bedelinin vergi matrahına dâhil olduğu hususu hüküm altına alınmıştır. Ayrıca Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen bir özelgede de, primaj bedelinin kazancın tespitinde dikkate alınması gerektiği vurgulanmıştır[519]. Primaj bedelini, uygulamada acentelerin elde ettiği ve vergi matrahına dâhil bir ticari kazanç olarak nitelendirmek mümkündür[520]. Kanaatimizce de gelir unsurlarından ticari kazanç niteliği arz eden primaj bedeli, söz konusu parayı elde eden taşıtan veya gönderilen tarafından vergi matrahına dâhil edilecek iken; söz konusu parayı ödemek durumunda kalan taşıyan bakımından ise GVK m.40/1-3 kapsamında sözleşmeye dayanan zarar, ziyan ve tazminat kapsamında gider olarak indirilebilecektir.

3.1.3.1.2.3.Kırkambar Sözleşmesi Bağlamında Elde Edilen Kazançlar

Kırkambar sözleşmesi TTK m.1138/1-b'de, taşıyanın navlun karşılığında ayırt edilmiş eşyayı deniz yolu ile taşımayı üstlendiği sözleşme olarak tanımlanmıştır. Uygulamada taşıma acenteleri, armatörlerden temin ettikleri gemilerle, deniz yolu ile eşya taşıma işini söz konusu armatörlere yaptırmakta, taşıtanlara yönelik yaptıkları taşıma işlemine ise, kırkambar veya sefer çarteri sözleşmeleriyle hukuki nitelik

---

[515] Primaj bedelinin, navluna bağlı ancak ona ek bir ödeme olduğu yönünde yargı kararları için bkz. Yargıtay 11. HD, 16.04.2001, E. 2001/1178, K. 2001/3236, https://www.lexpera.com.tr/ictihat/yargitay/11-hukuk-dairesi-e-2001-1178-k-2001-3236-t-16-04-2001 (E.T.:31.03.2019); Yargıtay 11. HD, 02.03.2015, E. 2014/17963, K. 2015/2828, https://www.lexpera.com.tr/ictihat/yargitay/11-hukuk-dairesi-e-2014-17963-k-2015-2828-t-2-3-2015 (E.T.:31.03.2019); İstanbul BAM 12 HD, 08.03.2018, E. 2017/592, K. 2018/208, https://www.lexpera.com.tr/ictihat/bolge-adliye-mahkemesi/istanbul-bam12-hd-e-2017-592-k-2018-208-t-8-3-2018-1 (E.T.:31.03.2019).

[516] 30.03.1951 tarih ve 49 genel sıra no.lu Hesap Uzmanlar Kurulu Danışma Komisyonu Kararı ile 20.12.1990 tarih ve 271 seri no. ve 280/2 genel sıra no.lu Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu Kararı (Fatih Dural, "Deniz Taşımacılığı Primaj ve Vergi Uygulamaları", **Yaklaşım Dergisi** (Elektronik Versiyon), S.6 (Haziran 1993), https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=988 (E.T.:31.03.2019)).

[517] Danıştay 4. D., 22.10.1970, E. 1968/6215, K. 1970/5300 (Erkan Aydın, "Kurumlar Vergisi Bakımından Yabancı Ulaştırma Kurumlarında Vergilendirme Sorunları", **Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, C.37, S.1 (2015), s.82).

[518] Danıştay 13. D., 09.03.1977, E. 1975/2799, K. 1977/728 (Erkan Aydın, "Kurumlar Vergisi Bakımından Yabancı Ulaştırma Kurumlarında Vergilendirme Sorunları", s.82).

[519] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 20.12.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.13-2231 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/node/100839 (E.T.:01.04.2019).

[520] Çelikkaya, "Türk Vergi Hukuku Açısından Navlun Sözleşmelerinin Değerlendirilmesi", s.86.

kazandırmaktadırlar. Dolayısıyla taşıma acenteleri, taşımacılık faaliyetlerini kendi mülkiyetinde olmayan gemiler ile kendi sorumluluğunda olmak üzere yapan aracılar konumundadırlar[521].

Kırkambar sözleşmelerinde en önemli kazanç unsuru eşya taşıma bedeli olan navlundur[522]. Kırkambar sözleşmelerinde uygulanacak navlun bedelleri, düzenli hat taşımacılığı yapanların oluşturduğu konferans olarak nitelendirilen birlikler tarafından önceden tek taraflı olarak belirlenmektedir[523]. Ancak uygulamada düzenli hat taşımacılığı yapanlar, belli bir müşteri portföyü oluşturmak amacıyla sürekli taşıma ilişkisi içinde bulundukları taşıtanlara belirli oranlarda (takribi yüzde on) indirim uygulamaktadırlar[524]. Bu bağlamda taşıyan ile taşıtanın anlaşıp, konferanslar tarafından önceden belirlenen navlun miktarlarından, söz konusu uygulamadaki indirimi aşan oranlarda indirim yapmaları suretiyle vergi matrahını azaltmaları durumunda peçeleme söz konusu olacak ve vergilendirme açısından navlunun tarifelerle belirlenmiş tutarları matrah teşkil etmesi açısından temel alınabilecektir.

Taşıyan açısından ticari kazanç hükmünde olan taşıma bedeli olan navlun, içinde giderlerin de bulunduğu gayrisafi navlundur. Taşıtan, navluna ek olarak ve genellikle navlun bedelinin içinde yer alan yükleme, istif ve boşaltma bedelleri, terminal-tahliye ücreti, dokümantasyon ücreti, beyan düzenleme ücreti gibi ticari kazancın elde edilmesi ve devamı için zaruri karşılıkları da taşıyana ödemektedir[525]. Dolayısıyla söz konusu navlun bedelinin içinde yer alan kalemlerin, taşıyanın ticari kazancı açısından matrah oluşturacak safi navlun bedelinin belirlenmesinde, GVK m.40/1-1 kapsamında ticari kazancın elde edilmesi ve idamesi için yapılan genel giderler olarak düşülmesi gerekmektedir. Ayrıca şartları oluşması dâhilinde kırkambar sözleşmesi neticesinde elde edilen boş navlun, mesafe navlunu ve pişmanlık navlunu da, söz konusu bedelleri elde edenler açısından ticari kazanç hükmünde olacaktır.

---

[521] Ramazan Beklen, "Charter ve Kırkambar Sözleşmelerinin Damga Vergisi Karşısındaki Durumu", **Vergi Dünyası Dergisi**, S.162 (Şubat 1995), s.60.
[522] Cumalıoğlu, **Kırkambar Sözleşmesi**, s.216.
[523] Emre Cumalıoğlu, "Kırkambar Sözleşmesinde Taşıyanın Gemiyi Belirlemesinin Hukuki Niteliği", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.10, S.2 (2008), s.71.
[524] Cumalıoğlu, **Kırkambar Sözleşmesi**, s.218.
[525] Cumalıoğlu, **Kırkambar Sözleşmesi**, s.216-218.

Çeşitli yargı kararlarında[526] da hüküm altına alındığı üzere kırkambar sözleşmelerinde taşıyanın, sözleşmede kararlaştırılması koşulu ve şartların gerçekleşmesi neticesinde, navlun bedeli yanında ticari kazanç niteliğinde olan demuraj bedelini de elde etmesi mümkündür. Taşıyan açısından ticari kazanç niteliği arz eden demuraj bedeli, taşıtan veya gönderilen bakımından ise GVK m.40/1-3 hükmü uyarınca sözleşmeye dayanan zarar, ziyan ve tazminat kapsamında gider olarak indirilebilecektir. Ayrıca yine şartların oluşması dâhilinde taşıtan ya da gönderilenin elde edeceği primaj ücreti de söz konusu kişiler için ticari kazanç hükmünde olacak iken; primaj bedelini ödemekle yükümlü taşıyan açısından ise GVK m.40/1-3 hükmü uyarınca sözleşmeye dayanan zarar, ziyan ve tazminat kapsamında gider olarak indirilebilecektir.

3.1.3.1.2.4.Deniz Yoluyla Yolcu Taşıma Sözleşmesi Bağlamında Elde Edilen Kazançlar

Deniz yoluyla yolcu taşıma sözleşmesi TTK m.1247/1'de yapılan tanımı uyarınca; yolcunun veya yolcu ile birlikte bagajının deniz yolu üzerinden taşınmasını sağlayan, taşıyan ya da onun adına ve hesabına hareket edenler tarafından yapılan sözleşmedir. Deniz yoluyla yolcu taşıma sözleşmesi irdelendiğinde, salt yolcunun ya da yolcu ile birlikte bagajının deniz yoluyla bir yerden bir yere taşınması şeklinde bir netice sağlanması borcu altına girildiği görülmektedir. Dolayısıyla hukuki nitelik olarak sözleşmenin, eser sözleşmesi olduğunu söylemek mümkündür[527].

Deniz yoluyla yolcu taşıma sözleşmesinin TTK'da hüküm altına alınan tanımı irdelendiğinde, "ücret" unsuruna yer verilmediği görülmektedir. Dolayısıyla uygulamada büyük oranda ücret karşılığında kurulan bir sözleşme olmasına rağmen, ücret unsurunun sözleşmenin kurucu unsurları arasında yer almadığını belirtmek mümkündür[528]. Fakat TTK m.1247/2'de, devlet ve diğer kamu tüzel kişileri tarafından yapılan ticari yolcu

---

[526] Yargıtay 11. HD, 10.12.2014, E. 2014/9909, K. 2014/19458, https://www.lexpera.com.tr/ictihat/yargitay/11-hukuk-dairesi-e-2014-9909-k-2014-19458-t-10-12-2014 (E.T.:04.04.2019); Yargıtay 11. HD, 09.04.2012, E. 2010/14496, K.2012/5652, https://www.lexpera.com.tr/ictihat/yargitay/11-hd-e-2010-14496-k-2012-5652-t-09-04-2012 (E.T.:04.04.2019); Yargıtay 11. HD, 13.03.2015, E. 2014/17445, K. 2015/3491, https://www.lexpera.com.tr/ictihat/yargitay/11-hukuk-dairesi-e-2014-17445-k-2015-3491-t-13-3-2015 (E.T.:04.04.2019).

[527] Canan Özlem Ilgın, "Deniz Yolu ile Yolcu Taşıma Sözleşmelerine İlişkin Bir Değerlendirme", **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, S.12 (2007), s.236.

[528] Kender, Çetingil ve Yazıcıoğlu, s.248.

taşıma sözleşmelerine de, deniz yoluyla yolcu taşıma sözleşmesi hükümlerinin uygulanacağı yönünde bir düzenleneme ihdas edilmiştir. Dolayısıyla söz konusu hüküm uyarınca "ticari taşıma" olarak ihdas edilen sözleşmenin, "ücret" unsurunu içermesinin doğal olacağını belirtmek mümkündür[529].

Deniz yoluyla yolcu taşıma sözleşmesinde, sözleşmenin akidi olması koşuluyla, yolcunun en önemli borcu ve yükümlülüğü taşıma ücretini ödemektir[530]. Taşıma ücretinin tamamı, elzem olmamakla birlikte, uygulamada genellikle sözleşmenin kurulduğu ya da biletin teslim edildiği anda peşin olarak ödenmektedir[531]. Ancak taşıma ücretinin muaccel olması ile ilgili TTK'da özel bir hüküm bulunmadığından, eser sözleşmesine ilişkin genel kural gereği yolculuk tamamlandığında muaccel olması gerekmektedir[532]. Taşıma ücreti kural olarak, yolcunun hem kendisinin hem de bagajının taşınmasının karşılığını teşkil eden bedeldir. Ancak kendisine tanınan ağırlık sınırının üstünde gemiye bagaj getiren yolcudan ek taşıma ücreti talep edilebilmektedir[533].

Deniz yoluyla yolcu taşıma sözleşmesinde taşıyan tarafından elde edilen taşıma ücreti[534]/bedeli, gelirin unsurlarından ticari kazanç hükmünde olacaktır. Muğla Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir özelgede, taksi bot faaliyetinde kullanılacak 26 yolcu kapasiteli piyade tipli tekne ile yapılacak yolcu taşımacılığının ticari kazanç hükmünde olduğu belirtilmiştir. Ayrıca aynı özelgede, GVK m.47 ve m.48'de yazılı şartları taşımak ve m.51/1-10 uyarınca "şehirlerarası yük ve yolcu taşımacılığı yapanlardan" olmamak kaydıyla basit usule tabi olabileceği de belirtilmiştir[535]. Kanaatimizce deniz yoluyla yolcu taşıma sözleşmesi kapsamında elde edilen taşıma

---

[529] Can, **Türk Hukukunda ve Milletlerarası Hukukta Deniz Yolu ile Yolcu Taşıma Sözleşmesi**, s.20; İlknur Uluğ Cicim, "Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Göre Deniz Yolu ile Yolcu Taşıma Sözleşmesi", **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi** (Elektronik Versiyon), C.18, S.2 (2012), s.527-528, http://dspace.marmara.edu.tr/bitstream/handle/11424/2122/5000001563-5000000623-PB.pdf?sequence=1&isAllowed=y (E.T.:07.04.2019).

[530] Can, **Türk Hukukunda ve Milletlerarası Hukukta Deniz Yolu ile Yolcu Taşıma Sözleşmesi**, s.53.

[531] Kerim Atamer, "2002 Atina Sözleşmesi'nde ve Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'nda Deniz Yolu ile Yolcu Taşıma Sözleşmesi", **Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi**, C.24, S.3 (2008), s.198.

[532] Uluğ Cicim, s.530.

[533] Can, **Türk Hukukunda ve Milletlerarası Hukukta Deniz Yolu ile Yolcu Taşıma Sözleşmesi**, s.54-55.

[534] Söz konusu "taşıma ücreti" gelirin unsurlarından "ücret" niteliği taşımamakta, "ticari kazanç" kapsamına giren taşıma bedelini ifade etmektedir. Dolayısıyla kanaatimizce, vergi uygulamaları açısından meydana gelmesi olası karışıklığı gidermek için, Türk Ticaret Hukuku terminolojisinde de, "taşıma bedeli" teriminin kullanılması yerinde olacaktır.

[535] Muğla Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 05.09.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.48.15.01-120[37-46-2012/7]-149 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/node/91959 (E.T.:08.04.2019).

ücreti kapsamına, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu[536] (KVK) m.23/3-b hükmü gereğince bilet bedeli ile birlikte alınan gider karşılıkları dâhil olmak üzere, yolcu, yük ve bagaj taşıma ücreti olarak her ne adla olursa olsun alınan tutarlar dâhil olacaktır. Vergiye tabi safi taşıma bedelinin belirlenmesinde, GVK m.40'da yer alan giderlerin düşülmesi gerekecektir. Sözleşmenin taraflarından biri olan yolcunun, işle/işletmeyle/meslekle ilgili ve önemi ile genişliğine uygun olmak koşulu ile bilet bedelini, tacir olması durumunda GVK m.40/1-4, çiftçi olması durumunda GVK m.57/1-7(c), serbest meslek erbabı olması durumunda ise GVK m.68/1-3 hükümleri uyarınca gider olarak indirmesi mümkündür.

3.1.3.1.2.5.Esnaf Muafiyeti

Esnaf muafiyeti, deniz ticaretini doğrudan ilgilendiren ve Türk gelir vergisi uygulamasındaki ticari kazanca ilişkin vergi kolaylıkları arasında yer alan önemli muafiyetlerden biridir. Esnaf muafiyeti, verginin fiskal (mali) ve ekstra-fiskal (mali olmayan) amaç ve fonksiyonları[537] uyarınca, vergi ödeme gücü bulunmadığı kabul edilen, sosyal ve ekonomik açıdan korunması gereken, vergilendirme maliyetleri yüksek olan (gerçek olarak gelirleri tespit edilemeyen ve gelirleri az olan) ve geleneksel, kültürel ile sanatsal değeri olan küçük meslek kollarına tabi esnafın vergi dışı tutulduğu bir vergi kolaylığıdır[538]. 5362 sayılı Esnaf ve Sanatkârlar Meslek Kuruluşları Kanunu[539] ve TTK'da farklı şekillerde tanımlanan esnaf kavramının, vergi uygulamaları açısından

[536] **5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu**, 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[537] Vergilerin amaçlarını/fonksiyonlarını, fiskal (mali) ve ekstra-fiskal (mali olmayan) amaç ve fonksiyonlar olmak üzere ikili bir ayrım silsilesinde incelemek mümkündür. Vergilerin fiskal (mali) amacı/fonksiyonu; devletin kamu harcamalarını karşılamak üzere, vergi toplamak suretiyle finansman kaynağını karşılamaktadır. Vergilerin ekstra-fiskal (mali olmayan) amaçları/fonksiyonları ise; sosyal (gelir dağılımında adaleti sağlamak), ekonomik (ekonomik istikrarı sağlamak, ekonomik büyüme ve gelişmeyi sağlamak), siyasi, ticari, sağlıksal, ahlaki, dini, çevresel vb. amaçlardan/fonksiyonlardan teşkil etmektedir (Ayrıntılı bilgi için bkz. Şerafettin Aksoy, **Kamu Maliyesi**, 3. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1998, s.170-179; Salih Turhan, **Vergi Teorisi ve Politikası**, 6. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1998, s.24-40; Abdurrahman Akdoğan, **Kamu Maliyesi**, 18. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2017, s.124-126; Nazan Susam, **Kamu Maliyesi**, 2. Baskı, İstanbul: Beta Yayıncılık, 2016, s.229-233; Kamil Mutluer, Erdoğan Öner ve Ahmet Kesik, **Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi**, 1. Baskı, İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2007, s.228-233; Osman Pehlivan, **Kamu Maliyesi**, 10. Baskı, Trabzon: Celepler Matbaacılık, 2017, s.97-99; Asuman Altay, **Kamu Maliyesi**, 3. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2017, s.157-160; Metin Erdem, Doğan Şenyüz ve İsmail Tatlıoğlu, **Kamu Maliyesi**, 14. Baskı, Bursa: Ekin Yayıncılık, 2017, s.131-134; Nihat Edizdoğan, **Kamu Maliyesi**, 8. Baskı, Bursa: Ekin Yayıncılık, 2004, s.161-166).

[538] Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, s.187; Akdoğan, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, s.219-220; Erdoğan Öner, s.51; Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.281.

[539] **5362 sayılı Esnaf ve Sanatkârlar Meslek Kuruluşları Kanunu**, 21.06.2005 tarih ve 25852 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

teşkil edeceği tanım ve kapsam açısından GVK hükümleri temel alınmalıdır[540].

GVK m.9/1-4 uyarınca nehir, göl ve denizlerde ve su geçitlerinde toplam elli rüsum tonilatoya (elli rüsum tonilato dâhil) kadar makinesiz veya motorsuz nakil vasıtaları işletenler ile GVK m.9/1-5 uyarınca ziraat işlerinde kullandıkları sandallarla nakliyeciliği mutat hale getirmeksizin ara sıra ücret karşılığında eşya ve insan taşıyan çiftçilerin aynı maddede yer alan genel şartları[541] da taşımaları halinde gelir vergisinden "esnaf muafiyeti" bağlamında muaf olacaklardır. Aynı madde hükmü uyarınca, GVK m.94 hükmüne göre tevkif edilen vergi söz konusu olduğu durumlarda yapılan tevkifat, esnaf hakkında nihai vergilemeyi teşkil edecektir.

3.1.3.1.3.Deniz Turizmi Kazancı

Gelişmiş ülkelerin ekonomileri irdelendiğinde, sanayi sektörünün ağırlığını hizmet sektörüne aktardığı görülmektedir[542]. Deniz turizmi sektörü de bir hizmet sektörü olup, sunulan fiziki malla birlikte temel olarak hizmet sunumuna dayanmaktadır[543]. Deniz turizmi sektörünün kapsamı irdelendiğinde tadadi olarak; seyahat acenteciliği, tur operatörlüğü, yat turizmi, kıyı turizmi, avcılık, kruvaziyer gemicilik, günübirlik gezi tekneciliği, dalabilir deniz aracı işletmeciliği, marina işletmeciliği, feribot işletmeciliği, dalış turizmi ve su sporları işletmeciliğini belirtmek mümkündür[544].

Deniz turizmine yönelik gerek mal arzı (alım-satım), gerekse hizmet ifası gelirin unsurları bakımından ticari kazanç kapsamına girecektir. Zira 1 Seri No.lu KVGT bölüm 2.4'de belirtildiği üzere; bir organizasyona bağlı olarak piyasa ekonomisi içerisinde bedel

---

[540] Şenyüz, Yüce ve Gerçek, **Türk Vergi Sistemi**, s.46.

[541] GVK m.9/2 uyarınca esnaf muafiyetinin genel şartları; ticari, zirai ve mesleki kazancı nedeniyle gerçek usulde vergilendirilmemek ve esnaf muafiyeti kapsamına giren işleri gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine bağlılık arz edecek şekilde yapmamaktır.

[542] Hasan Lök, "Avrupa Birliğine Doğru Türk Turizmine Dönük Yeni Teşvik Politikaları", **Vergi Dünyası Dergisi** (Elektronik Versiyon), S.171 (Kasım 1995), http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/1425 (E.T.:10.04.2019).

[543] Mehmet Erkan, "Turizm Sektöründe Vergisel Sorunlar", **Vergi Dünyası Dergisi** (Elektronik Versiyon), S.263 (Temmuz 2003), http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/3941 (E.T.:10.04.2019).

[544] Ercan Alptürk, "Türkiye Turizm Sektörünün Finansal ve Vergisel Sorunları I", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi** (Elektronik Versiyon), S.31 (Temmuz 2006), http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2006-temmuz-sayi-31_mdergi_8898a-00_/turizm-sektorunun-finansal-ve-vergisel-sorunlari.html (E.T.:10.04.2019); Levent Başak, "Deniz Turizmi Yönetmeliğine Göre Deniz Turizmi Araçları İşletmelerinin Çalışma Esasları ve Yabancı Kurumlar Açısından Sorunlu Birkaç Husus", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi** (Elektronik Versiyon), S.72 (Aralık 2009), http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2009-aralik-sayi-72_mdergi_8857a-00_/deniz-turizm-araclari-konusu.html (E.T.:10.04.2019); Üstüner, s.31.

karşılığı mal alım-satımı, imalatı ya da hizmet ifaları gibi faaliyetler ticari faaliyet teşkil etmektedir. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir özelgede, "Türkiye Yüzer Sergisi" adıyla sergi gemisine dönüştürülen Ro-Ro gemisinin, limanlara uğrayarak vereceği sergi faaliyeti neticesinde elde edilen deniz turizmi kazancının ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmesi gerektiği belirtilmiştir[545]. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu (VDDK) tarafından verilen bir kararda, iş merkezi İngiltere'de bulunan ve ülkesi yasalarına göre yat turizmi yapmak suretiyle deniz turizmi kazancı elde eden kurumun, Türkiye'de aynı faaliyeti acentesi vasıtasıyla yürütmesinin ticari kazanç teşkil edeceğinden vergilemeye tabi tutulması gerektiği hususu vurgulanmıştır[546].

GVK m.30 uyarınca dar mükellefiyete tabi olanların (Türkiye'de başka bir iş yeri ve daimi temsilci bulunmaması koşuluyla), hükümetin izniyle açmış olmaları koşulu ile sergi ve panayırlarda yaptıkları ticari faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar gelir vergisinden istisna edilmiştir. Dolayısıyla dar mükellef kişilere ait gemilerin "hükümetin izni ile" Türk limanlarında sergi ve panayır faaliyetleri, gelir vergisinden müstesna olacaktır. Söz konusu vergi kolaylığının da kanaatimizce ekstra-fiskal (sosyo-kültürel ve ekonomik) bir amacı ve fonksiyonu bulunmaktadır.

3.1.3.1.4.İşletmeye Kayıtlı Deniz Araçlarının Kiralanması Kazancı

GVK m.70/2 hükmü uyarınca, aynı maddede yazılı mallar ve haklar (GVK m.70/1-7'de gemi ve gemi payları ile bilimum motorlu tahmil ve tahliye vasıtaları yer almaktadır) ticari ve zirai bir işletmeye dâhil olduğu takdirde, söz konusu malların ve hakların iratları, ticari ve zirai kazancın tespitine yönelik hükümlere göre hesaplanmaktadır. Dolayısıyla ticari bir işletmeye dâhil olan gemi, gemi payları, motorlu yükleme ve boşaltma araçlarının kiraya verilmesi sonucunda elde edilen dönemsel getirileri, gelirin unsurlarından ticari kazanç niteliğinde olacaktır. Ulaştırma kurumlarının aktifine kayıtlı olan gemi, gemi payları, yükleme ve boşaltma araçlarının kiralanması sonucu elde edilen kira gelirlerinin ticari kazanç hükmünde olması, söz konusu iradın işyeri kaynakları kullanılarak ya da daimi temsilci aracılığı ile kurum kaynakları

[545] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 19.01.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV 12-177 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/node/97536 (E.T.:10.04.2019).
[546] Danıştay VDDK, 28.09.2016, E. 2016/672, K. 2016/856, https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/vddk-e-2016-672-k-2016-856-t-28-9-2016 (E.T.:11.04.2019).

kullanılarak elde edilmesinden ileri gelmektedir[547].

Ayrıca aktife kayıtlı deniz aracını kiraya verenin gerçek usulde vergiye tabi bir mükellef veya bir kurumlar vergisi mükellefi olması durumunda, kira ödemeleri karşılığında fatura düzenleneceği ve ticari kazanç hükümlerine göre beyan edileceği için, herhangi bir tevkifat yapılması söz konusu olmayacaktır[548].

3.1.3.1.5.Denizlerden Elde Edilen ve Ticari Kazanç Niteliği Arz Eden Diğer Kazançlar

Deniz ticareti kapsamında elde edilen ve gelirin unsurlarından ticari kazanca dâhil olan deniz taşımacılığı kazancı, deniz turizmi kazancı ve işletmeye kayıtlı deniz araçlarının kiralanması kazancı dışında çeşitli kazanç türleri de bulunmaktadır. Denizlerden elde edilen ve ticari kazanç niteliği teşkil eden diğer kazançları tadadi olarak; gemiyle çekme, kurtarma, söndürme, yükleme, boşaltma gibi hizmetlerin ifa edilmesi kazançları, kum çıkarma gemiciliği kazançları, yardımcı hizmet gemiciliği kazançları, kumanyacıların kazançları, puantaj firmalarının kazançları, deniz altı su hizmetleri kazançları, deniz sigorta, ekspertiz ve klas kuruluşları kazançları ve lojistik firmalarının kazançları olarak belirtmek mümkündür[549].

Özelgeler açısından da konu irdelendiğinde, denizlerden elde edilen (deniz ticareti kapsamında olan) ve ticari kazanç niteliği teşkil eden çeşitli kazanç türleri olduğu görülmektedir. Mükellef tarafından icra ettiği faaliyetleri neticesinde elde ettiği gelirin ticari kazanç-serbest meslek kazancı ayrımından hangisine tabi olduğuna yönelik dilekçesini müteakip verilen bir özelge uyarınca, limanlarda gemilere yapılan yükleme ve boşaltma işlemlerinde gözetim, danışmanlık, hasar kontrolü ve raporlama faaliyetleri

---

[547] Levent Başak, "Uluslararası Taşımacılık Yapan Tam ve Dar Mükellefiyete Tabi Ulaştırma Kurumlarının Elde Ettikleri Faiz ve Kira Gelirlerinin Vergilendirilmesi", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi** (Elektronik Versiyon), S.40 (Nisan 2007), http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2007-nisan-sayi-40_mdergi_8889a-00_/tasimacilikta-faiz-ve-kira-gelirleri.html (E.T.:12.04.2019).

[548]Süleyman Turan, "Gemi Kira ve Navlun Gelirlerinin Vergilendirilmesi", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi** (Elektronik Versiyon), S.84 (Aralık 2010), http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2010-aralik-sayi-84_mdergi_8845a-00_/gemi-kira-ve-navlun-gelirlerinde-vergi.html (E.T.:12.04.2019).

[549] Cahit Yerci, "Vergi Uygulamasında Gemi", **Vergi Sorunları Dergisi**, S.244 (Ocak 2009), s.29; Üstüner, s.32.

neticesinde elde edilen gelirin ticari kazanç olduğu vurgulanmıştır[550].

Bir diğer özelgede mükellef tarafından batık bir geminin satın alınarak enkaz çıkarma işlemini müteakip hurdacıya satılması sonucunda elde edilecek gelirin vergisel ve belgesel yükümlüğünün sorulması üzerine verilen özelge uyarınca, söz konusu faaliyet sonucu elde edilen gelirin ticari kazanç olduğu vurgulanmıştır[551].

Mükellefin römorkör hizmeti veren şirketinin söz konusu hizmetine ilişkin yaptığı sözleşmenin, sözleşmenin karşı tarafınca haksız nedenle sona erdirilmesini müteakip, mükellefçe mahkeme neticesinde tazminat elde edildiği ve söz konusu tazminatın vergisel durumunun sorulması üzerine verilen bir özelgede, ilgili kazancın kurum kazancına dâhil edilmesi gerektiği vurgulanmıştır[552]. Kanaatimizce söz konusu kazanç, gelir unsurlarından ticari kazanç niteliği teşkil etmektedir.

3.1.3.1.6.Safi Ticari Kazancın Tespitinde Deniz Ticareti Açısından Giderler ve Amortismanlar

Gelir vergisinin konusu oluşturan gelirin, GVK m.1'de de belirtildiği üzere safi (net) olması gerekmektedir. Ticari kazancın gerçek usulde saptanmasında, gerek bilanço ve gerekse işletme hesabı esasında olsun, safi gelirin tespiti açısından gayrisafi gelirden

---

[550] "*Ticari faaliyet, bir tür emek-sermaye organizasyonuna dayanmakta olup kazanç sağlama niyet ve kastının bulunup bulunmaması, böyle bir organizasyon tarafından icra edilen faaliyetin "ticari faaliyet" olma niteliğine etki etmemektedir. Ancak bir faaliyetin "ticari faaliyet" sayılabilmesi için, kazanç sağlama niyet ve kastı gerekmemekle birlikte faaliyeti icra eden organizasyonun bütün unsurlarıyla birlikte değerlendirildiğinde kazanç sağlama potansiyeline sahip olması gerektiği ortaya çıkmaktadır.*
Serbest meslek faaliyetinde ana unsur, faaliyetin sermayeden ziyade kişisel çalışmaya, ilmi veya mesleki bilgi ve ihtisasa dayanmasıdır. Bu unsur, serbest meslek faaliyetini ticari faaliyetten ayıran en önemli özellik olup söz konusu faaliyetlerden elde edilen kazançların daha çok emek ürünü olduğunu göstermektedir. Serbest meslek faaliyetinde yalnızca emeğe dayanan organizasyon yeterli olmadığı gibi aynı zamanda geliri doğuran emeğin, ilmi veya mesleki bilgi ve ihtisasa dayanması koşulu da aranmaktadır." (Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.07.2014 tarih ve 93767041-120[37-65-2013/61]-121 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/node/94498 (E.T.:15.04.2019)).

[551] "*Ticari faaliyet emek-sermaye organizasyonuna dayanmakta olup, kazanç sağlama niyet ve kastının bulunup bulunmaması böyle bir organizasyon tarafından icra edilen faaliyetin ticari faaliyet olma niteliğine etki etmemektedir. Ancak, bir faaliyetin ticari faaliyet sayılabilmesi için kazanç sağlama niyet ve kastı gerekmemekle birlikte faaliyeti icra eden organizasyonun bütün unsurlarıyla birlikte değerlendirildiğinde kazanç sağlama potansiyeline sahip olması, şahsi ihtiyaç kapsam ve sınırlarını aşması gerekmektedir.*
Ticari organizasyonun şekli ve maddi unsurları ile açıkça belli olmadığı hallerde ise faaliyetin devamlılık kasıt ve niyeti ile yapıldığını belirleyen objektif ölçü olarak, muamelede çokluk olup olmadığına bakılması gerekmektedir." (Samsun Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 02.04.2014 tarih ve 13649056-120[MKR80-2013/ÖZE-09]-32 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/node/89572 (E.T.:15.04.2019)).

[552] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 01.09.2015 tarih ve 62030549-125[5-2015/56]-78088 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/tugsa-kayitli-romorkor-hizmetine-iliskin-mahkeme-kararina-istinaden-odenen-tazminat-ve-temerrut-faiz (E.T.:15.04.2019)).

söz konusu gelirin elde edilmesi için yapılmış giderlerin düşülmesi önem taşımaktadır[553]. Gider, bir hesap döneminde elde edilmiş hasılatın sağlanmasına yönelik ortadan kaldırılmış girdilerin değerini ifade etmektedir[554]. Giderlerin indirilebilmesi için VUK hükümleri uyarınca belgelendirilmeleri zorunludur[555]. Bu başlık altında öncelikle, safi gelirin tespiti açısından GVK m.40'da hüküm altına alınan kanunun kabul edilen giderler belirtilerek, deniz ticareti açısından önem taşıyanlar özelgeler ışığında irdelenecektir. Akabinde aslında GVK m.40'da hüküm altına alınan gider kalemlerinden biri olan amortismanlar, teknik olarak teşkil ettiği farklılık ve deniz ticareti açısından teşkil ettiği önem nedeniyle, ayrı bir başlık olarak özelgeler ışığında inceleme konusu yapılacaktır.

3.1.3.1.6.1.Giderler

Safi kazancın tespit edilmesine yönelik, gayrisafi hasılattan indirilmesine olanak tanınan giderlerin yer aldığı "indirilecek giderler" başlıklı GVK m.40 şu şekildedir[556]:

"*Safi kazancın tespit edilmesi için, aşağıdaki giderlerin indirilmesi kabul edilir:*

1.Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler;

2.Hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müştemilatında iaşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı, 27'nci maddede yazılı giyim giderleri;

3.İşle ilgili olmak şartiyle, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar;

4.İşle ilgili ve yapılan işin ehemmiyeti ve genişliği ile mütenasip seyahat ve ikamet giderleri;

5.Kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dâhil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri,

6.İşletme ile ilgili olmak şartıyla; bina, arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi ayni vergi, resim ve harçlar;

7.Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar;

8.İşverenlerce, Sendikalar Kanunu hükümlerine göre sendikalara ödenen

[553] Erdoğan Öner, s.66.
[554] Oktar, **Türk Vergi Sistemi**, s.39.
[555] Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.274.
[556] Madde metninde yer alan giderlere ilişkin şartları ve sınırları belirten parantez içi hükümlere yer verilmemiştir.

aidatlar;

9.İşverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları;

10.Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedeli;

11. Türkiye İş Kurumu tarafından düzenlenen işbaşı eğitim programlarından faydalananlara, programı yürüten işverenlerce fiilen ödenen tutarlar."

Söz konusu safi ticari kazancın tespit edilmesine yönelik, gayrisafi hasılattan indirilmesine kanunen izin verilmiş olan yukarıdaki giderlerin birçoğu, deniz ticareti sonucunda elde edilen ticari kazançlar için de geçerlidir. Deniz ticareti açısından söz konusu olan giderler, literatür ve özelgeler ışığında tadadi olarak ele alınacaktır.

Sürastarya parası ya da uygulamadaki terminolojisi ile demuraj, TTK kapsamında bir navlun giderini teşkil etmektedir. Dolayısıyla taşıtan tarafından ödenen sürastarya parası safi ticari kazancın belirlenmesinde gider olarak indirilebilecektir[557]. Kanaatimizce de taşıtan tarafından ödenen demuraj ile taşıyan tarafından ödenen primaj GVK m.40/1-3 kapsamında "sözleşmeye dayanan zarar, ziyan ve tazminat" olarak indirim konusu yapılabilecektir.

Bir diğer indirimi mümkün olan gider kalemi GVK m.40/1-5 uyarınca, kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dâhil olan ve işte kullanılan taşıtların gideridir. Deniz ticareti açısından söz konusu hüküm ele alındığında, GVK m.41/1-8[558] ve KVK m.11/1-f[559] hükümlerinin ters şekilde yorumu da uyarınca, kiralanan ya da işletmenin aktifinde kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz taşıtlarından işletmenin esas

[557]Levent Başak, "Deniz Taşımacılığı ile Uğraşan Şirketlerin T.T.K. Hükümlerine Göre Ödedikleri 'Demuraj Bedelleri' veya 'Sürastarya Parası' Gider Olarak Kabul Edilebilir mi?", **Vergi Sorunları Dergisi**, S.278 (Kasım 2011), s.61.

[558] "*Gider Kabul Edilmeyen Ödemeler*" başlıklı GVK m.41/1-8:
"*Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz, uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ile amortismanları"*.

[559] "*Kabul Edilmeyen İndirimler*" başlıklı KVK m.11/1-f:
"*Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz taşıtları ile uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ile amortismanları*".

faaliyet konusu ile ilgili olanların giderlerinin, indirilmesinin mümkün olduğu sonucuna ulaşılabilmektedir. Burada "işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmak" ibaresinin açıklığa kavuşturulması önem arz etmektedir. Konuya ilişkin düzenlemeler içeren 180 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği[560] (GVGT) bölüm C/d'de ve 1 Seri No.lu KVGT bölüm 11.7'de, "işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olma" hususu vurgulanmış, örneklerle[561] açıklanmış, ancak ne anlaşılması gerektiğine yönelik belirleme yapılmamıştır.

Literatürde "işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olma" hususunda çeşitli görüşler mevcuttur. Bir görüşe göre söz konusu tabir, belirtilen deniz taşıtlarının kısmen veya tamamen kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi manasındadır[562]. Bir diğer görüş uyarınca söz konusu tabir, belirtilen deniz taşıtlarının işletmenin esas faaliyetiyle ilgili kullanılıyor olması ve işletmenin de fiilen bu faaliyette bulunuyor olması anlamına gelmektedir[563]. Ayrıca işletmenin esas faaliyet konusunun birden fazla olduğu durumlarda "işletmenin esas faaliyet konusunun", işletmede bir organizasyon dâhilinde fiilen ve devamlı olarak yürütülen faaliyetlerden her biri olarak anlaşılması gerektiği görüşü de mevcuttur[564]. Kanaatimizce "işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olma" tabirinden, gerek GVK ve gerekse KVK ilgili maddelerde tadadi olarak sayılan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi lüks nitelik teşkil eden araçların giderlerinin, ancak işletmenin söz konusu araçları kiralama veya çeşitli şekillerde işletme ile iştigal etmesi

---

[560] **180 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği**, 10.02.1995 tarih ve 22198 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[561] "*Örnek 1: (Y) Turizm Kolektif Şirketinin deniz kıyısında bir oteli bulunmaktadır. Şirketin aynı zamanda işletmesinde kayıtlı olup, turistlerin gezdirilmesinde kullandığı bir kotrası vardır.*
Söz konusu kotra şirketin faaliyet konusuna giren turizm alanında kullanıldığından buna ilişkin giderler ile amortismanlarının tamamı indirilebilecektir. Ancak, bu kotranın turizm işletmeciliği dışında zati veya ailevi ihtiyaçlar için de kullanılması halinde söz konusu giderler ile amortismanlarının yarısı indirilemeyecektir.
…
Örnek 3: (Z) Dâhili Ticaret, İnşaat ve Turizm Kollektif Şirketi, şirket sözleşmesi kapsamına giren işlerden sadece dâhili ticaret işi ile uğraşmaktadır. Şirketin aktifine kayıtlı bir yatı bulunmakla birlikte, bu yatın kullanılmasını gerektiren yat turizmi veya taşımacılığı gibi faaliyetler ile uğraşmamaktadır.
Bu şirket, şirket sözleşmesinde turizm faaliyeti sayılmış olsa bile fiilen bu faaliyeti yürütmediğinden söz konusu yata ilişkin giderleri ve amortismanları indirim konusu yapamayacaktır. Ayrıca, söz konusu yatın devamlılık arz etmeyecek tarzda turistlerin gezdirilmesinde kullanılması durumunda bile, bu durum yatın şirketin esas faaliyeti ile ilgili olduğu anlamına gelmeyecektir."

[562] Hacı Mehmet Altundağ, "Hava ve Deniz Taşıtlarının Gider ve Amortismanlarının Vergisel Boyutuna İlişkin Bir Değerlendirme", **Vergi Sorunları Dergisi**, S.330 (Mart 2016), s.47; Ramazan Oruç, "Bazı Deniz ve Hava Taşıtlarının Gider ve Amortismanlarının Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumuna İlişkin Bir Değerlendirme", **Vergi Dünyası Dergisi**, S.338 (Ekim 2009), s.71.

[563] Hüseyin Çevik, "Hava ve Deniz Taşıtlarına İlişkin Giderler ve Amortismanların Vergisel Boyutu", **Vergi Sorunları Dergisi**, S.315 (Aralık 2014), s.62.

[564] Oruç, "Bazı Deniz ve Hava Taşıtlarının Gider ve Amortismanlarının Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumuna İlişkin Bir Değerlendirme", s.72.

anlaşılmalıdır.

Vergi incelemelerine dayanan uygulamada ise, söz konusu deniz araçlarının giderlerinin indirilmesi hususuna; esas faaliyet konusu olarak deniz ve hava taşıtlarının işletilmesi veya kiraya verilmesi olmadığı, olduğu durumlarda ise kiralama veya işletilme faaliyetlerinin fiilen yapılmadığı, söz konusu faaliyetin diğer işlerden ayırt edilmek suretiyle münferit olarak değerlendirildiğinde zararla sonuçlanması gibi nedenlerle izin verilmediği durumlar mevcuttur[565].

Bir diğer indirimi mümkün olan gider kalemi Harçlar Kanunu'nda[566] düzenlenmiş olan gemi, liman ve konsolosluk işlemlerinden alınan ve deniz ticaretine sirayet eden harçlardır. Dolayısıyla GVK m.40/1-6 uyarınca gemi işletmeciliği yapan bir işletmenin ödediği ve söz konusu işletme ile ilgili olan gemi ve liman harçları ile gemicilik işleriyle ve gemiler için verilen bazı belgelerle ilgili olan konsolosluk harçları safi ticari kazancın saptanmasında gider olarak indirilebilecektir[567].

GVK m.40/1-1 hükmü uyarınca ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlere ilişkin verilmiş özelgeler mevcuttur. Söz konusu özelgelerden ilki uyarınca mükellef tarafından gemi işletmeciliği ile uğraşan kurumunun, geminin yurt dışındaki gemi bağlama, liman hizmetleri ve gemiye alınan hizmetlere yönelik kaptana avans verdiği, kaptan tarafından ise harcamalara yönelik kaşeli masraf listesi getirildiği, ancak masraflar için belge temin edemediği belirtilerek söz konusu belgesi olmayan masrafların gerçek gider olarak gider pusulası ile belgelendirilip belgelendirilemeyeceği sorulmuştur. Özelgede, GVK m.40/1-1'de yer alan "*ihracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükellefler, bu bentte yer alan giderlere ilaveten bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebilirler*" parantez içi hükmü uyarınca, gemi işletmeciliği faaliyetinde bulunan kurumun yurt dışı taşımacılığı faaliyeti ile ilgili olarak yurtdışında uğradığı bazı limanlarda yapılmış olan ancak belgelendirilemeyen giderlerin nakden

[565]Ahmet Kavak, "Motorlu Deniz ve Hava Taşıtlarının Gider ve Amortismanlarının Kazançtan İndirilmesinde Oluşan Sorunlar ve Çözüm Önerileri", **Diyalog Dergisi**, S.305 (Eylül 2013), s.40.
[566] **492 sayılı Harçlar Kanunu**, 17.07.1964 tarih ve 11756 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
[567] Yerci, s.37-38.

yapıldığının ve nakit çıkışının muhasebe kayıtlarında izlendiğinin tevsik edilmesi durumunda bu harcamalara karşılık olmak üzere, yurtdışı taşımacılık faaliyeti sonucu döviz olarak elde edilen hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla, hesaplanan götürü giderin kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilmesin mümkün olduğu belirtilmiştir. Ancak geminin yurt dışı seferindeyken yapılan söz konusu masraflardan belgelendirilemeyen kısmının, gider pusulası düzenlenmek suretiyle belgelendirilmesine imkân bulunmadığı da vurgulanmıştır[568].

Bir diğer söz konusu özelge uyarınca mükellef tarafından, uluslararası deniz taşımacılığı işiyle iştigal eden firmasının personelinin geminin bulunduğu limanlarda yapmış olduğu iş seyahatleri esnasında yemek, otopark ve benzeri harcamalardan oluşan, fatura sınırını aşmayan ve fatura temininde güçlük yaşanan giderlerinin, fatura yerine perakende satış vesikası ile belgelendirip belgelendirilemeyeceği sorulmuştur. Özelgede, 204 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği[569] (VUKGT) ve 206 Seri No.lu VUKGT[570] hükümleri uyarınca, mükellefin ticari faaliyetlerine yönelik olarak işyerlerinde kullanılmak ve tüketilmek amacıyla satın aldıkları (kırtasiye, büro ve temizlik malzemeleri gibi) ve bedeli fatura düzenleme mecburiyetini belirleyen haddi aşmayan mal ve hizmet alımları için düzenlenen perakende satış veya yazar kasa fişlerinin gider belgesi olarak kabul edilmesinin mümkün olduğu belirtilmiştir. Ancak söz konusu düzenlemenin, mükelleflerin sadece iş yerinde kullanmak ve tüketmek amacıyla satın aldıkları mal ve hizmetleri kapsamakta olduğu, şehir içi ve dışındaki iş seyahatlerinde yeme, içme gibi harcamalarının bu kapsamada değerlendirilmesinin mümkün bulunmadığı, bu tür harcamaların kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilmesi için fatura ile tevsikinin zorunlu olduğu vurgulanmıştır[571].

GVK m.40/1-3 hükmü uyarınca işle ilgili olmak kaydıyla sözleşmeye, mahkeme hükmüne veya kanun hükmüne istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar kapsamında gider olarak indirilip indirilemeyecek hususlara yönelik verilen özelgeler de mevcuttur.

---

[568] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 25.07.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-105[228-2012/VUK-1- . . .]—2293 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/node/95371 (E.T.:19.04.2019).

[569] **204 Seri No.lu VUKGT**, 05.06.1990 tarih ve 20539 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[570] **206 Seri No.lu VUKGT**, 17.11.1990 tarih ve 20698 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[571] Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 23.11.2009 tarih ve B.07.0.GİB.0.01.29/2925-233-965-110919 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/node/91032 (E.T.:19.04.2019).

Söz konusu özelgelerden biri uyarınca, mükellef tarafından TUGS'a kayıtlı gemisini sicilden terkin ettirerek yurtdışına satışını müteakip faaliyetinden doğan zararın, diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlardan indirilip indirilemeyeceği sorulmuştur. Söz konusu özelgenin verildiği tarihte "TUGS'a kayıtlı gemi ve yatların devrinden elde edilen kazançların istisnadan yararlanabilmesi için devir sonrasında da anılan sicile kaydının zorunlu olması[572]" nedeniyle verilen özelgede, şirkete ait TUGS'a kayıtlı geminin sicilden terkini yapılarak başka bir sicile kaydı suretiyle yapılan satış sözleşmesinden doğan kazancın istisnaya konu olmaması nedeniyle, söz konusu satış sözleşmesinden doğan kâr veya zararın, diğer faaliyetlerden oluşan vergiye tabi kurum kazancının tespitinde dikkate alınmasının mümkün olduğu vurgulanmıştır[573].

Aynı konuda mükellef tarafından istisna kapsamında değerlendirilmeyen gemi satışından doğan zararın gider yazılıp yazılamayacağının sorulmasını müteakip verilen bir diğer özelgede, istisna kapsamındaki faaliyetlerden doğan zararların diğer faaliyetlerden doğan kazançlardan indiriminin mümkün olmadığı, ancak istisna kapsamı dışındaki faaliyetlerden doğan zararların kurum kazancından indirilebileceği hususu vurgulanmıştır[574].

3.1.3.1.6.2.Amortismanlar

GVK m.40/1-7'de hüküm altına alınan ve gider kalemlerinden birini teşkil eden amortismanların konusu; VUK m.313/1 uyarınca işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkuller ile VUK'un 269. maddesi gereği gayrimenkul gibi değerlenen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin VUK değerleme esaslarına göre tespit edilen değerlerinin, VUK hükümlerine göre yok edilmesidir. VUK m.269/2'de ise,

---

[572] TUGSK m.12'ye, 6770 sayılı Kanun (**6770 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun**, 27.01.2017 tarih ve 29961 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır) m.14 ile eklenen 3. fıkra uyarınca, "27.01.2017 tarihinden itibaren" TUGS'a kayıtlı gemi ve yatların, TUGS'dan terkin edilerek başka bir sicile kaydı veya sair suretlerle devri durumunda da söz konusu işletilme ve devir kazancı istisnası uygulanacaktır.

[573] İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 12.05.2016 tarih ve 84098128-125[08-2015/11]-275 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/turk-uluslararasi-gemi-siciline-kayitli-iken-geminin-sicilden-terkini-ve-yurtdisina-satisindan-dogan (E.T.:20.04.2019).

[574] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 13.11.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-125[5-2012/181]-3022 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/node/92652 (E.T.:20.04.2019).

gayrimenkullerin bütünleyici parçaları (mütemmim cüzüleri)[575] ve eklentileri (teferruatı)[576], tesisat ve makinalar, gemiler ve diğer taşıtlar ile gayrimaddi haklar gibi iktisadi kıymetlerin değerleme hükümleri açısından gayrimenkuller gibi kabul edileceği hüküm altına alınmıştır.

Dolayısıyla deniz ticaretinin kapital unsuru olan gemiler, diğer deniz araçları, gemilerin ve diğer deniz taşıtlarının bütünleyici parçaları, eklentileri, tesisat ve makinaları şartları taşımaları halinde amortisman konusu olarak gider olarak yazılabilecektir. Amortisman uygulamasının sebebi, iktisadi kıymetlerin zaman içinde kullanımları sonucu değerlerinde meydana gelen gerçek kayıpların (teknik aşınma, iktisadi aşınma, eskime, teknolojik gelişmeler vb. nedenlerle), iktisadi kıymetin değeri miktarınca yok edilerek safi gelire ulaşılmasının sağlanmasıdır[577]. Her iktisadi kıymetin faydalı ömrü süresince yıllara yaygın olarak, VUK değerleme hükümlerine göre saptanan değeri, amortisman oranı uygulanmak suretiyle itfa edilmektedir. Deniz ticareti açısından bazı iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri ve amortisman oranlarına örnek vermek gerekirse; yük ve yolcu gemilerinin faydalı ömrü 18 yıl ve amortisman oranı %5,55, kayık ve mavnaların faydalı ömrü 5 yıl ve amortisman oranı %20, deniz motorlarının faydalı ömrü 8 yıl ve amortisman oranı %12,5, römorkörlerin faydalı ömrü 14 yıl ve amortisman oranı %7,14, gemi inşa makinelerinin faydalı ömrü 20 yıl ve amortisman oranı %5'dir[578].

Özellik arz eden bir durum olarak işletmenin aktifinde yer alan deniz taşıtlarının elden çıkarılmasında veya hasara uğramasında kâr/zarar hesaplanmasında elden çıkarma bedeline veya alınan sigorta tazminatı tutarlarına, ayrılan ve gider olarak dikkate alınması söz konusu olan amortismanların ilave edilmesi gereklidir. Bu gibi durumlarda söz konusu amortismanların, vergi matrahının tespitinde gelire dâhil edilmemesi, edilmiş

[575] TMK m.684/2 uyarınca bütünleyici parça (eski terminoloji ile mütemmim cüz); yerel adetlere göre asıl şeyin temel unsuru olan ve o şey yok edilmedikçe, zarara uğratılmadıkça veya yapısı değiştirilmedikçe ondan ayrılmasına olanak bulunmayan parçadır.
[576] TMK m.686/2 uyarınca eklenti (eski terminoloji ile teferruat); asıl şey malikinin anlaşılabilen arzusuna veya yerel adetlere göre işletilmesi, korunması veya yarar sağlaması için asıl şeye sürekli olarak özgülenen ve kullanılmasında birleştirme, takma veya başka bir biçimde asıl şeye bağlı kılınan taşınır maldır.
[577] Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, 9. Baskı, Bursa: Ekin Yayınevi, 2018, s.149; Akdoğan, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, s.126.
[578] **333 Seri No.lu VUKGT**, 28.04.2004 tarih ve 25446 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır; https://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Yararli_Bilgiler/amortisman_oranlari.pdf (E.T.:23.04.2019).

olduğu durumlarda ise kazançtan indirilmesi gereklidir[579].

Mükellef tarafından banka kredisiyle alınan aktife kayıtlı araca ait faiz ve masrafların gider olarak kaydedilip kaydedilemeyeceğine ilişkin görüş talep edilen konuyla ilgili bir özelge uyarınca, 163 Seri No.lu VUKGT[580] ve 334 Seri No.lu VUKGT[581]'de iktisadi kıymetin aktifleştirme işleminin gerçekleştiği dönemin sonuna kadar oluşan kısmının maliyetle ilişkilendirilmesi gerektiği, aktifleştirildikten sonraki döneme ilişkin olanların ise maliyet bedeline eklenilmesi veya doğrudan gider yazılması hususunda mükelleflerin seçimlik hakka sahip oldukları, ancak bu seçimlik haklarını başlangıçta ve bir defaya özgü olmak üzere belirleyebilecekleri belirtilmiştir. Dolayısıyla söz konusu özelgede, işletme kredisi ile temin edilen deniz aracının işletmeye dâhil olması ve işte kullanılması koşulu ile, kredinin taşıt alımına harcanan kısmına isabet eden faiz tutarının, iktisap tarihinden ilgili hesap dönemi sonuna kadar olan kısmının maliyete eklenmesinin zorunlu olduğu; iktisaptan sonraki dönemlerde ödenen kredi faizlerinin ise, mükellef tarafından seçimlik hak uyarınca, maliyete intikal ettirilerek GVK m.40/1-7 hükmü uyarınca amortisman yoluyla itfa edilmesinin veya GVK m.40/1-5 hükmü uyarınca doğrudan gider olarak indirilmesinin mümkün olduğu vurgulanmıştır. Ayrıca özelgede seçimlik hak uyarınca, taşıt alımında kullanılan krediye ait masrafların da, maliyete intikal ettirilerek amortisman yoluyla itfa edilmesinin veya doğrudan gider olarak indirilmesinin mümkün olduğu vurgulanmıştır[582].

3.1.3.2.Zirai Kazanç

3.1.3.2.1.Genel Olarak

GVK m.52/1 ve m.52/2 hükümleri uyarınca zirai kazanç; arazide, deniz, göl ve nehirlerde, ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veya doğrudan doğruya doğadan istifade etmek suretiyle bitki, orman, hayvan, balık ve bunların ürünlerinin üretimi, avlanması, avcıları ve yetiştiricileri tarafından muhafazası, taşınması,

---

[579] Kavak, s.41.
[580] **163 Seri No.lu VUKGT**, 27.01.1985 tarih ve 18648 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
[581] **334 Seri No.lu VUKGT**, 05.05.2004 tarih ve 25453 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
[582] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 04.01.2018 tarih ve 62030549-120[40-2016/514]-11005 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/banka-kredisiyle-alinan-aktife-kayitli-araca-ait-faiz-ve-masraflarin-gider-kaydedilip (E.T.:24.04.2019).

satılması veya bu ürünlerden başka bir şekilde faydalanılması gibi zirai faaliyetlerden doğan kazançtır. Dolayısıyla zirai kazançlar, ekonominin birinci kesimini oluşturan doğal kaynaklardan, canlı (biyolojik) ürün (hayvan, bitki, ağaç, balık vb.) elde etmek üzere yürütülen faaliyetlerden elde edilmektedir[583]. Söz konusu faaliyetler neticesinde elde edilen gelirlerin, GVK kapsamında zirai kazanç hükümlerine tabi olması için; kazanç elde etmeye yönelik olması ile bir ekonomik organizasyon içinde, sürekli ve bağımsız bir şekilde yapılan bir faaliyet olması gereklidir[584].

Zirai faaliyet ile ticari faaliyetin teşkil ettiği sınırların iyi belirlenmesi vergilendirme bakımından önem taşıyan bir husustur. GVK m.52/4 uyarınca zirai işletmenin ürünlerinin değerlendirilmesi ve zirai üretime bağlı olarak işletilmesi zirai faaliyettir. Ancak aynı fıkra uyarınca sınai işletme ölçeğine ulaşan faaliyetin de ticari faaliyet olarak değerlendirilmesi olağandır. Ayrıca GVK m.52/5 hükmü uyarınca, zirai ürünlerin satışlarının dükkân ve mağaza açılarak yapılması halinde, mahsullerin dükkân ve mağazaya gelinceye kadar geçirdikleri safhalar zirai faaliyet; söz konusu dükkân ve mağazalarda ürünlerin satışı ise ticari faaliyet olacaktır.

Bir özelgede balıkçı gemisi ile avlanan deniz ürünlerinin işyerinde pazarlanması neticesinde elde edilen kazancın, ticari faaliyet neticesinde elde edilecek kazanç olması nedeniyle gelirin unsurlarından ticari kazanç niteliği teşkil edeceği hususu vurgulanmıştır[585]. Bir diğer özelgede, TUGS'a kayıtlı olmayan balıkçı gemisinin satışından elde edilen hasılatın gelir vergisi matrahına dâhil edilip edilmeyeceğinin sorulması üzerine, zirai işletmenin VUK hükümlerine göre iş yeri olduğu ve zirai işletmeye kayıtlı deniz aracının satılması kazancının zirai kazanç olacağı vurgulanmıştır[586]. Konuya ilişkin bir diğer özelgede, üretilen zirai ürünlerin mahalle aralarında veya pazarlarda satılmasının hangi gelir unsuruna gireceğine yönelik görüş talep edilmesi üzerine, devamlılık arz etmemesi, seyyar olması, günlük işgaliye harcı ödenmek suretiyle yapılması ve bu nedenle zirai kazancın devamı mahiyetinde görülerek

[583] Oktar, **Türk Vergi Sistemi**, s.44.
[584] Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.283.
[585] Bartın Defterdarlık Gelir Müdürlüğü'nün 19.07.2009 tarih ve B.07.4.DEF.0.74.10.00-001-GV-1 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/node/97929 (E.T.:27.04.2019).
[586] Balıkesir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 25.12.2014 tarih ve 46480499-120.02.02[2014/1464]-108 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/node/97575 (E.T.:27.04.2019).

zirai kazanç unsuruna dâhil olacağı vurgulanmıştır[587].

3.1.3.2.2.Su Ürünleri Kazancı

Su ürünleri kazancı, diğer bir deyişle denizlerden elde edilen zirai kazançlar; gemi ile yapılan balık avcılığı, deniz kafesi ile yapılan balık avcılığı, su ürünleri avcılığı, su ürünleri yetiştiriciliği, su ürünlerinin işlenmesi ve değerlendirilmesi, açık deniz balık avcılığı gibi zirai faaliyetler neticesinde elde edilen kazançlardır[588].

Zirai kazançların vergilendirilmesinde, gerçek usul ve gerçek olmayan usul olmak üzere iki yöntem bulunmaktadır. GVK m.53/1 hükmü uyarınca, çiftçilerin elde ettikleri zirai kazançlar, GVK m.94 uyarınca vergi sorumlularınca hasılatlar üzerinden tevkifat yapılması yöntemiyle nihai olarak vergilendirilmektedir. Söz konusu tevkifat esasına dayanan vergileme şekli, gerçek olmayan usul yöntemidir. Aynı hüküm uyarınca GVK m.54'de hüküm altına alınan "işletme büyüklüğü" ölçüsünü aşan çiftçiler ile bir biçerdövere veya bu mahiyette bir motorlu araca veya on yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olan çiftçilerin kazançları gerçek usulde (tercihlerine göre zirai işletme hesabı veya bilanço esası) vergilendirilmektedir. Dolayısıyla gerçek usul yöntemiyle vergilendirilen çiftçiler, zirai kazançlarını yıllık beyanname ile beyan edip ödemek durumundadırlar.

Deniz ticareti açısından zirai kazançların vergilendirme usulleri irdelendiğinde, GVK m.54'de hüküm altına alınan "işletme büyüklüğü" ölçüleri gereği; denizlerde yapılan balık avcılığında toplam tekne boyu 20 metreyi, denizlerdeki sınırları belirlenebilen üretim alanlarında yapılan balık yetiştiriciliğinde (ağ kafes vb.) 750 metrekareyi, iç su balıkları yetiştiriciliğinde sınırları belirlenebilen havuz (beton, toprak vb.), göl, gölet ve baraj gölleri gibi üretim alanlarında 900 metrekareyi geçmesi

---

[587]Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 15.08.2006 tarih ve B.07.1.GİB.0.03.41/4102-535 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/node/97056 (E.T.:27.04.2019).

[588] T.C. Kalkınma Bakanlığı, **Onuncu Kalkınma Planı (2014-2018) Su Ürünleri Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, 2014,http://www.kalkinma.gov.tr/Lists/zel%20htisas%20Komisyonu%20Raporlar/Attachments/218/Su%20%C3%9Cr%C3%BCnleri%20%C3%96%C4%B0K%20Raporu.pdf (E.T.:28.04.2019); T.C. Başbakanlık DPT, **Dokuzuncu Kalkınma Planı (2007-2013) Balıkçılık Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, 2007, http://www.kalkinma.gov.tr/Lists/zel%20htisas%20Komisyonu%20Raporlar/Attachments/4/oik672.pdf (E.T.:28.04.2019); T.C. Başbakanlık DPT, **Sekizinci Kalkınma Planı Su Ürünleri ve Su Ürünleri Sanayii Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, 2001, http://www.kalkinma.gov.tr/Lists/zel%20htisas%20Komisyonu%20Raporlar/Attachments/155/oik588.pdf (E.T.:28.04.2019).

durumunda gerçek usulde vergilendirme yöntemi söz konusu olacaktır. Ayrıca GVK m.50/1'de biçerdöver mahiyetindeki motorlu aracın deniz ticareti açısından karşılığının, kanaatimizce de motora sahip her türlü deniz aracı olacağı için, gemi ile yapılan zirai faaliyetler de gerçek usulde vergilemeye tabi tutulacaktır[589].

Konuyla ilgili bir özelgede mükellef tarafından kiralanan 22 metrelik tekne ile balık avcılığı yapılacağı ve bunun mağazada satılacağı, söz konusu kazançların hangi gelir unsuruna girdiği yönünde görüş istenmesi neticesinde, balık avcılığı için 20 metrelik işletme büyüklüğü aşıldığı için söz konusu balık avcılığının gerçek usulde zirai kazanç hükümlerine tabi olacağı, mağazada avlanan balıkların satılmasının ise ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmesi gerektiği hususları vurgulanmıştır[590]. Bir diğer özelgede, 23 metrelik gemi ile balık avcılığı ve taşınması faaliyetinin yapıldığı belirtilmiş, balık avcılığı için 20 metrelik tekne boyunun aşılması nedeniyle gerçek usulde zirai kazanç hükümlerine göre vergilendirileceği vurgulanmıştır[591]. Bir diğer özelgede kütük boyu 18,90 metre, tam boyu ise 20,10 metre olan balıkçı gemisi ile balık avcılığının vergilendirme usulü saptanırken, kütük boyu-tam boyu kıstaslarından hangisinin esas alınacağı yönünde görüş talep edilmesi üzerine, tam boyunun esas alınması gerektiği ve söz konusu ölçünün de 20 metrenin üstünde olması nedeniyle gerçek usulde zirai kazançların vergilendirilmesine tabi olunacağı vurgulanmıştır[592]. Bir diğer özelgede, 12,87 metre boyundaki balıkçı gemisiyle balıkçılık faaliyetinde bulunulduğu ve söz konusu faaliyet nedeniyle mükellefiyet tesis edilip edilmeyeceği hususunda görüş beyan edilmesi talep edilmiş, 20 metrelik işletme büyüklüğü aşılmadığı için gerçek dışı usule göre tevkifat ile vergilemenin söz konusu mükellef için nihai vergilendirme olacağı vurgulanmıştır[593].

Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından aynı yönde görüş beyan edilen, su dolu

---

[589] Yerci, s.33.

[590] Mersin Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 27.08.2013 tarih ve 68554973-105[413-2013/4]-83 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/node/94028 (E.T.:29.04.2019).

[591] Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 27.12.2004 tarih ve B.07.0.GEL.0.41/4102-62646 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/node/100416 (E.T.:29.04.2019).

[592] Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 30.12.2014 tarih ve 93767041-120[52-54-2014/16]-180 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/node/93645 (E.T.:30.04.2019).

[593] Rize Defterdarlık Gelir Müdürlüğü'nün 11.11.2011 tarih ve B.07.4.DEF.0.53.10.00-GVK-84-26 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/node/91005 (E.T.:30.04.2019).

sepette soya filizi yetiştiriciliğinden elde edilen kazancın vergisel akıbetinin[594], Türk karasuları içerisinde midye üreticiliği faaliyetinden elde edilen kazancın vergisel akıbetinin[595] ve akvaryum balığı üretiminden elde edilen kazancın vergisel akıbetinin[596] sorulduğu üç özelge uyarınca, söz konusu faaliyetlerin zirai faaliyet olduğu, ancak söz konusu faaliyetlere ilişkin GVK m.54'de işletme büyüklüğü ölçüsü belirlenmemiş olması nedeniyle, söz konusu faaliyetler neticesinde elde edilen zirai kazanca yönelik GVK m.94 uyarınca yapılacak tevkifatın nihai vergilendirme olacağı vurgulanmıştır.

3.1.3.2.3.Giderler, Amortismanlar ve Değerleme

3.1.3.2.3.1.Giderler

Deniz ticareti bağlamında elde edilen zirai hasılat, gayrisafi hasılattır. Vergilendirmeye esas olacak safi zirai kazancı tespit edebilmek için, GVK m.57'de[597] yazılı giderlerin gayrisafi hasılattan indirilmesi gerekmektedir. Söz konusu GVK m.57/1'de zirai işletme hesabı açısından giderler hüküm altına alınmış olsa da, bilanço esasının seçildiği durumlarda GVK m.59/3 hükmü uyarınca giderler açısından, GVK

---

[594] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 03.11.2015 tarih ve 62030549-120[52-2015/136]-91209 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/suda-soya-filizi-yetistiriciliginden-elde-edilen-kazancin-vergilendirilmesi-hk (E.T.:31.04.2019).

[595] İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17.02.2015 tarih ve 84098128-120.02.02.02[52-2014-3]-70 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/node/91158 (E.T.:31.04.2019).

[596] Afyonkarahisar Defterdarlık Gelir Müdürlüğü'nün 07.05.2015 tarih ve 63611781-120[53-2014/3]-15 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/node/97705 (E.T.:31.04.2019).

[597] "*Zirai işletme hesabı esasında giderler*" başlıklı GVK m.57/1:
"*Tediye edilen veya borçlanılan meblağları ihtiva eden giderler aşağıda yazılı unsurlardan terekküp eder.*
1. İşletme ile ilgili olarak tohum, gübre, fide, yem, ilaç ve benzeri maddelerin tedariki için yapılan giderler;
2. Satılmak üzere satın alınan hayvanların, zirai mahsullerin ve diğer maddelerin bedelleri;
3. İşletmelerde çalıştırılanlara ücret, prim ve sair namlarla hizmet mukabili yapılan ödemeler;
4. İşçilerin iaşe, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri;
5. Zirai tesisat, makina, aletler ve taşıtların çalıştırılması ve bakımı için yapılan giderler (yakıt, yağ, elektrik, yedek parça vesaire) ve tamir giderleri;
6. Vergi Usul Kanununa göre ayrılan amortismanlar;
7. Kira ve ücret mukabili kullanılan istihsal vasıtaları için yapılan ödemeler;
8. Zirai kazancın elde edilmesi ve idamesi için yapılan genel giderler;
a) İşletme için alınan ve işletme için harcanan borç paraların faizleri;
b) İşletme ile ilgili olmak şartı ile ödenen ayni vergi, resim ve harçlar;
c) İşletme ile ilgili ve yapılan işin önemi ve genişliği ile mütenasip seyahat ve ikamet giderleri (Seyahat maksadının gerektirdiği süreye maksur olmak üzere);
d) İşletme ile ilgili olarak ödenen kira bedelleri;
e) Genel mahiyetteki sair giderler;
9. İşletme ile ilgili olmak şartiyle, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar;
10. Amortismana tabi iktisadi kıymetlerin (Zirai istihsalde kullanılan gayrimenkuller hariç) satılması halinde Vergi Usul Kanununun 328 inci maddesine göre hesaplanan zararlar;
11. İşletmeye dâhil olup, aynı zamanda zati veya ailevi ihtiyaçlar için de kullanılan taşıtların amortismanlarının tamamı ile giderlerinin yarısı."

m.57 hükmü (zirai işletme hesabı esasında giderler) de göz önünde tutularak, ticari kazanç açısından giderleri teşkil eden GVK m.40 hükmü uygulama alanı bulacaktır.

3.1.3.2.3.2.Amortismanlar

Denizlerde yapılan zirai faaliyette kullanılan ve VUK m.313/1'deki amortisman ayırma şartlarını taşıyan zirai işletmeye kayıtlı tüm iktisadi kıymetler için VUK hükümlerine göre amortisman ayrılabilecektir. 333 Seri No.lu VUKGT'de, suda yapılan faaliyetlerde kullanılan iktisadi kıymetlerden bazılarının faydalı ömürleri ve amortisman oranları belirtilmiştir. Örnek vermek gerekirse, daimi olarak kullanılan dalyan[598] ve voli[599] mahallerinin faydalı ömrü 10 yıl, amortisman oranı %10, şamandıra tesisatının faydalı ömrü 5 yıl, amortisman oranı %20, balıkçılıkta avlanma amacıyla kullanılan salma ağların faydalı ömrü 3 yıl, amortisman oranı %33,33, tatlı su balıkçılığında kullanılan kafes, çapa, zincir, duba ve yemleme sistemlerinin faydalı ömrü 8 yıl, amortisman oranı %12,50, deniz suyunda yapılan balıkçılık faaliyetlerinde kullanılan kafes, çapa, zincir, duba ve yemleme sistemlerinin faydalı ömrü 5 yıl, amortisman oranı ise %20'dir.

333 Seri No.lu VUKGT'de ekli amortisman listesinin, 399 Seri No.lu VUKGT[600] ile güncellenmeden önceki amortisman uygulamasında yüzer (muvakkat) dalyanların[601] (balık çiftlikleri ve balık kafesleri isimleriyle de anılmaktadır) ve onu oluşturan parçaların (iktisadi ve teknik bütünlük arz edenlerin) faydalı ömrü dalyanlar ile aynı 10 yıl ve amortisman oranı %10 iken[602]; söz konusu değişiklikten sonra tatlı su balıkçılığında kullanılan kafeslerin (yüzer dalyan) faydalı ömrü 8 yıl, amortisman oranı 12,50, deniz suyunda yapılan balıkçılık faaliyetlerinde kullanılan kafeslerin (yüzer dalyan) faydalı

---

[598] Dalyan mahali (yeri); bir veya birçok sabit veya yüzer dalyan kurmaya elverişli üretim sahalarıdır (Su Ürünleri Kanunu m.2). Bir başka tanım uyarınca dalyan mahalleri ise; denizlerde, göllerde ve nehir ağızlarında kazık, çit, taş, beton, ağ gibi yapay engellerle çevrilmiş su ürünleri avlanma bölgeleridir (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu 1 (Gelir Vergisi Kanunu)**, s.236).

[599] Voli mahali (yeri); deniz ve içsularda su ürünleri üretimine elverişli, sahile bitişik ve sınırları belli su sahalarıdır (Su Ürünleri Kanunu m.2). Bir başka tanım uyarınca voli mahalleri ise; denizlerde, göllerde ve nehirlerde, balık avlamaya ayrılmış, su üstünde herhangi bir sabit veya geçici engelle çevrilmemiş, doğal avlanma sahalarıdır (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu 1 (Gelir Vergisi Kanunu)**, s.236).

[600] **399 Seri No.lu VUKGT**, 08.07.2010 tarih ve 27635 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[601]Yüzer (muvakkat) dalyanlar; şamandıra, duba, tekne ve saireye bağlı ağlarla çevrilmek suretiyle kurulan su mahsulleri üretimine yönelik tesislerdir (Su Ürünleri Kanunu m.2).

[602] Nusret Bulut ve Özcan Konak, "Kültür Balıkçılığı Faaliyetinin Yapıldığı Balık Kafesleri İçin Amortisman Uygulaması", **Vergi Dünyası Dergisi**, S.344 (Nisan 2010), s.136-137.

ömürleri 5 yıl, amortisman oranları ise %20 olarak uygulanacaktır.

Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) 41 Tarımsal Faaliyetler'de[603], tüketilebilir canlı varlıklar[604] ile taşıyıcı canlı varlıklar[605] açıklanmıştır. Tüketilebilir canlı varlıklar nitelikleri gereği amortisman uygulamasına tabi olmazken, faydalı ömrü bir yılı geçen ve işletmede kullanılan taşıyıcı canlı varlık niteliğindeki hayvanlar amortisman uygulamasına tabi olacaklardır[606]. Zira 333 Seri No.lu VUKGT'de deniz ve tatlı su balıklarının faydalı ömürleri 5 yıl, amortisman oranları ise %20 olarak hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla kanaatimizce bu durum, balıkların taşıyıcı canlı varlıklar (kendisinden havyar, balık yağı gibi zirai ürün elde edilen ya da yeni balıkların üretimini sağlayan) sınıfına dâhil olması durumunda amortisman ayrılmasını mümkün kıldığını, söz konusu mevzuat hükümleri desteklemektedir.

3.1.3.2.3.3.Değerleme

VUK m.258 uyarınca değerleme, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir. VUK m.261'de ise, iktisadi kıymetin türü ve niteliğine göre değerlemeye esas teşkil edecek sekiz ölçü olarak; maliyet bedeli, borsa rayici, tasarruf değeri, mukayyet değer, itibari değer, vergi değeri, rayiç bedel ile emsal bedeli ve ücreti hüküm altına alınmıştır.

Denizlerde yapılan zirai faaliyetler açısından değerleme konusu irdelendiğinde, VUK m.277 hükmünde, zirai işletmelere dâhil hayvanların maliyet bedeli ile değerleneceği belirtilmektedir. Dolayısıyla zirai işletmeye dâhil olmayan, korunmak, çalıştırılmak, dövüştürülmek veya süs amaçlı kullanılan hayvanların değerlemeye tabi tutulması mümkün değildir[607]. Maliyet bedeli VUK m.262'de, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması dolayısıyla yapılan ödemelere, bunlara ilişkin bütün giderlerin eklenmesi neticesinde oluşan toplam olarak ifade edilmiştir. VUK

---

[603] **TMS 41 Tarımsal Faaliyetler**, 24.02.2006 tarih ve 26090 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
[604] Tüketilebilir canlı varlıklar, hasat edilen tarımsal ürünler veya canlı varlık olarak satışa konu olan varlıklardır. Örneğin çiftliklerde yetiştirilen balıklar, tüketilebilir canlı varlıklardır (TMS 41 Tarımsal Faaliyetler bölüm 44).
[605] Taşıyıcı canlı varlıklar, tüketilebilir canlı varlıklar dışında olan, ürün sağlamak için elde bulundurulan varlıklardır. Örneğin kendisinden havyar elde edilen balıklar, taşıyıcı canlı varlıklardır (TMS 41 Tarımsal Faaliyetler bölüm 44).
[606] Musa Topaloğlu, "Vergi Usul Kanunu Uyarınca Hayvanların ve Zirai Mahsullerin Değerlenmesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, S.361 (Eylül 2011), s.82-83.
[607] Topaloğlu, s.81.

m.277'de maliyet bedelinin tespit edilmesinin mümkün olmadığı hallerde maliyet bedeli esası yerine emsal bedeli değerleme ölçütünün kullanılacağı hüküm altına alınmıştır. Bu madde hükmünce emsal bedel, VUK m.267'de yer alan emsal bedel ölçütünden farklı olup, zirai kazanç komisyonları tarafından tespit edilen ortalama maliyet bedelidir.

İktisap edilerek elde edilen hayvanların maliyet bedeli, VUK m.262 uyarınca, iktisap bedeli ile iktisap edilmesine ilişkin giderlerin toplamından oluşmaktadır. Zirai işletmede üretilen hayvanlarda ise, daha önceden gerçek usulü kullananlar için maliyet bedeli, hayvanın doğumundan başlayarak mahsul verir ve çalıştırılabilir duruma getirilinceye kadar yapılan giderlerden oluşmakta iken; ilk defa gerçek usule geçen mükelleflerde maliyet bedelinin tespiti mümkün olmadığı için, VUK m.277'de belirtilen zirai kazanç komisyonlarınca belirlenen ortalama değer maliyet bedelini oluşturacaktır[608].

3.1.3.3.Serbest Meslek Kazancı

3.1.3.3.1.Genel Olarak

GVK m.65/1'de hüküm altına alındığı üzere serbest meslek kazancı, her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlardır. GVK m.65/2'de ise serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin, işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında, kendi nam ve hesabına yapılması olarak tanımlanmıştır.

Dolayısıyla serbest meslek kazancının temel unsurları irdelendiğinde; sermayeden ziyade şahsi çalışmaya, bilimsel veya mesleki bilgiye veya uzmanlığa dayanması (serbest meslek kazancı-ticari kazanç ayrımı), bir işverene bağlı olmaksızın kişisel sorumluluk altında, kendi nam ve hesabına yapılması (serbest meslek kazancı-ücret ayrımı) ve devamlılık unsuru taşıması (serbest meslek kazancı-arızi kazanç ayrımı) gereği ortaya çıkmaktadır[609]. Serbest meslek kazancının belirleyici unsurunu nitelikli emek olarak belirtmek mümkündür[610]. Dolayısıyla serbest meslek kazancı açısından, fikri sermaye veya faaliyet ön plana çıkacak ve bilgi ile kabiliyete dayanan kaliteli emekten söz

[608] Erkan Aydın, **Türk Vergi Sisteminde İktisadi İşletmelere Dahil Kıymetleri Değerleme**, 1. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2002, s.107-108.
[609] Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu 1 (Gelir Vergisi Kanunu)**, s.203-205.
[610] Oktar, **Türk Vergi Sistemi**, s.56.

edilebilecektir[611]. Fakat serbest meslek kazancı irdelendiğinde, aslında sermaye ve emeğin bir arada bulunmasından doğan bir gelir unsuru olduğu görülse de, sermayenin emek unsuru yanında önemsiz derecede olduğu ve yardımcı rol oynadığı söylenebilecektir[612].

3.1.3.3.2.Gümrük Komisyonculuğu/Gümrük Müşavirliği Kazancı

Uluslararası deniz ticareti faaliyetleri irdelendiğinde, söz konusu faaliyetlerin gerçekleştirilmesinde önemli rol oynayan bir ajan konumunda olan gümrük komisyonculuğu[613]/gümrük müşavirliği[614] kavramı karşımıza çıkmaktadır. Gümrük Kanunu m.225/1 ve m.226/1 hükümleri uyarınca gümrük müşavirleri, yetkilendirilmeleri koşulu ile her türlü gümrük işlemini takip edip sonuca bağlamaya yetkili olan, dolaylı temsilci konumundaki kişilerdir. Gümrük işlemlerinin ve mevzuatının karmaşık ve uzmanlık-mesleki bilgi gerektiren yapıda olması, uygulamada çoğunlukla deniz ticareti ile uğraşan ticaret erbabının gümrük müşavirlerinin sunduğu hizmetten yararlanmasına yol açmaktadır[615]. Keza uygulamada, uluslararası deniz ticaretine yönelik işlemlerin gerçekleştirilmesi için gümrük müşavirlerinin hizmetinden istifade edildiğini gösteren özelgeler[616] de mevcuttur.

GVK m.66/1'de, serbest meslek faaliyetini mutat meslek halinde ifa edenlerin, serbest meslek erbabı sayıldığına yönelik hüküm mevcuttur. GVK m.66/2-1'de ise, gümrük komisyoncularının (yeni terminolojisi ile gümrük müşavirlerinin) söz konusu madde uygulaması bakımından serbest meslek erbabı sayılacağına yönelik hüküm

---

[611] Şenyüz, Yüce ve Gerçek, **Türk Vergi Sistemi**, s.61-62.

[612] M. Kamil Mutluer ve N. Nilay Dayanç, **Vergi Hukuku (Genel ve Özel Hükümler)**, 4. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 2014, s.394; Mehmet Arslan, **Türk Vergi Sistemi**, 5. Baskı, Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık, 2012, s.92.

[613] Gümrük komisyonculuğu terimi, mülga 1615 sayılı Gümrük Kanunu yürürlük döneminde (**mülga 1615 sayılı Gümrük Kanunu**, 01.08.1972 tarih ve 14263 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır) kullanım alanına sahip bir terimdir.

[614] Gümrük müşavirliği terimi, 4458 sayılı Gümrük Kanunu ile literatüre dâhil olmuş ve cari kullanım alanı olan bir terimdir.

[615] Merve Nur Baş, "Gümrük Müşavirlerinin Mesleki Faaliyetleri Kapsamında Dolaylı Temsil Yetkileri ve Hukuki Sorumlulukları", **Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi** (Elektronik Versiyon), C.6, S.1 (2016), s.195, http://www.hukukdergi.hacettepe.edu.tr/dergi/C6S1makale8.pdf (E.T.:22.06.2019).

[616]İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 02.01.2013 tarih ve 39044742-KDV.17.4-1 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/node/99384 (E.T.:22.06.2019); Mersin Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 04.01.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.33.15.01-2010-701-16-3 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/node/97345 (E.T.:22.06.2019).

mevcuttur[617]. Söz konusu düzenlemenin amacını, niteliği itibarıyla serbest meslek kazancı kapsamına girip girmeyeceği kuşku yaratabilen bazı faaliyetlere açıklık kazandırmak, ya da tanıma rağmen serbest meslek faaliyeti/kazancı olarak değerlendirilen bazı uygulamalara açıklık kavuşturmak şeklinde belirtmek mümkündür[618].

Serbest meslek faaliyetinde edim, mal şeklinde olmaktan ziyade hizmet şeklinde gerçekleşmektedir[619]. Dolayısıyla edimin konusunun, bağımsız emek çerçevesinde iş görme sözleşmelerinden (eser sözleşmesi, vekâlet sözleşmesi) oluştuğunu söylemek mümkündür[620]. Serbest meslek kazancı çerçevesinde gümrük müşavirliği irdelendiğinde, vekâlet sözleşmesi kapsamında bir hizmet ifası olduğu tespit edilebilmektedir[621].

Bir serbest meslek erbabı olan gümrük müşavirlerinin kazancı, GVK m.67/1 uyarınca, bir hesap dönemi içinde gümrük müşavirliği faaliyeti karşılığında tahsil edilen para ve ayınlar ile diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden, söz konusu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan fark olacaktır. GVK m.67/5 hükmü uyarınca gümrük müşavirleri de, diğer serbest meslek erbabı gibi, mesleki kazançlarını VUK hükümlerine göre tuttukları "serbest meslek kazanç defterine" istinaden tespit edecekler ve yıllık olarak beyanda bulunacaklardır. Fakat GVK m.94/1-2 hükmü uyarınca, m.94/1'de belirtilen vergi sorumluları tarafından, gümrük müşavirlerine gerçekleştirdikleri hizmet ifası sonucu yapılacak ödemelerden, %20 vergi tevkifatı yapılacaktır.

Bir özelgede, gümrük komisyoncusu/gümrük müşaviri mükellef tarafından serbest meslek kazancı defteri yerine, bazı yıllarda işletme hesabı defteri, bazı yıllarda da bilanço esasına göre defter tasdik ettirildiği belirtilerek, söz konusu durumun vergi kaçakçılığı karşısındaki durumuna ilişkin görüş talep edilmiştir. Vergi idaresi tarafından,

---

[617] Gümrük komisyoncularının faaliyetlerinin aslında ticari faaliyet olduğuna yönelik aksi yönde görüş mevcuttur (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu 1 (Gelir Vergisi Kanunu)**, s.206). Kanaatimizce bu görüşe katılmak mümkün değildir. Zira gerek söz konusu meslek erbabının, gümrük müşaviri olarak değiştirilen ismi ve faaliyette bulunabilmesi için yetki belgesine ihtiyaç duyulması; gerekse söz konusu gümrük faaliyetlerinin karmaşık, teknik ve uzmanlık gerektiren bilgiye ihtiyaç duyması, faaliyetin serbest meslek faaliyeti olmasına emaredir.

[618] Akdoğan, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, s.287.

[619] Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.295.

[620] Saban, s.263.

[621] Baş, s.195-196.

VUK m.344/1 hükmü uyarınca kaçakçılık cezası muhatabı olmak için, "*vergi kanunları uyarınca tutulması zorunlu olan defterlere kaydı gereken hesap ve işlemlerin tamamen kanuni defterler dışında başka defter veya kâğıtlara kaydedilmesi veya kanuni olmayan kayıt ortamlarında izlenmesi ile mükellef grupları itibariyle tutulması zorunlu defterlerin tasdik ettirilmeksizin kullanılması ve bu fiillerle vergi matrahının azalması sonucunun ortaya çıkması gerektiği*" vurgulanmıştır. Dolayısıyla vergi idaresi serbest meslek kazancı defteri tasdiki yerine, işletme hesabı esasına göre defter tasdik ettirilmiş olmasının VUK m.344/1 uyarınca kaçakçılık suçu olarak mütalaa edilemeyeceğine yönelik görüş beyan etmiştir[622].

3.1.3.3.3.Deniz Ticaretine İlişkin Serbest Meslek Kazancı Niteliği Arz Eden Diğer Kazançlar

Gümrük müşavirliği kazancı haricinde de, deniz ticareti ile doğrudan ya da dolaylı ilişkisi olan ve serbest meslek kazancı olarak nitelendirilen kazanç türleri bulunmaktadır. Söz konusu kazanç türlerini, özelgeler ışığında tadadi olarak belirlemek mümkündür.

Bir özelgede mükellef tarafından, gemi acenteliği faaliyetinde ve eş zamanlı olarak da kokartlı rehberlik faaliyetinde bulunulduğu, rehberlik hizmetinin serbest meslek faaliyeti olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceğine yönelik görüş talep edilmiştir. İdare tarafından ise, gemideki yolculara ticari faaliyet olan gemi acenteliği çerçevesinde, ticari organizasyon olan tur kapsamında rehberlik hizmeti verilmesi durumunda söz konusu rehberlik hizmetinin ticari kazanç; rehberlik hizmetinin gemi acenteliği faaliyeti dışında yapılması durumunda ise serbest meslek kazancı olarak vergilendirileceğine yönelik görüş bildirilmiştir[623].

Bir diğer özelgede mükellef tarafından, gemi inşa malzemeleri alım satım işi ile iştigal eden firmasının ithal ettiği gemi malzemelerinin kalite kontrol ve siparişe uygunluğunu denetleyen kişilerin gelir vergisi karşısındaki durumuna ilişkin görüş talep edilmiştir. İdare tarafından ise, kalite kontrol ve denetim hizmetinin, "ilmi, mesleki bilgi

[622] Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 16.07.1997 tarih ve B.07.0.GEL.0.30/3014-344-555/29802 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/node/96220 (E.T.:22.06.2019).
[623]Muğla Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23.10.2013 tarih ve 96620903-120[37-13/1]-92 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/node/92827 (E.T.:23.06.2019).

veya uzmanlık gerektiren iş vasfı" dolayısıyla serbest meslek kazancı olarak vergilendirileceğine yönelik görüş verilmiştir[624].

3.1.3.4.Ücret

3.1.3.4.1.Genel Olarak

İktisadi açıdan ücreti, üretim faktörlerinden biri olan bedeni veya fikri emeğin, hizmet veya iş görme sözleşmeleri kapsamında, işverene bağımlılık ilişkisi içinde üretim sürecinde değerlendirilmesi karşılığında elde edilen kazanç olarak tanımlamak mümkündür[625]. Vergisel açıdan önem teşkil eden ücretin tanımı ise GVK m.61/1'de, işveren tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler olarak yapılmıştır. Ayrıca GVK m.61/2'de ücretin; ödenek, tazminat, kasa tazminatı (mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunmasının ücretin mahiyetini değiştirmeyeceği hüküm altına alınmıştır. GVK'da tanımı yapılmış ücretin unsurları irdelendiğinde; işveren tabi olunması, belli bir işyerine bağlı olunması ve hizmetin karşılığı olarak bir ödemenin yapılması kıstaslarının bir arada bulunması gereği tespit edilebilmektedir[626].

3.1.3.4.2.Deniz Araçlarında Çalışan Personelin Ücret Gelirleri

Deniz araçlarında çalışan personelin ya da bir başka deyişle gemi adamlarının ücret gelirlerini incelemeden önce, gemi adamı kavramının kapsam olarak ne ifade ettiğini belirlemek önem arz etmektedir. Gemi adamı olarak nitelendirilebilmek için, işyeri olarak kabul edilen gemide çalışmak temel ve kurucu kıstastır[627]. TTK m.934, Deniz İş Kanunu m.2/1-B ve Gemiadamları ve Kılavuz Kaptanlar Yönetmeliği m.3/1-s

---

[624] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 24.04.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.06.-1439 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/node/97392 (E.T.:23.06.2019).

[625] Oktar, **Türk Vergi Sistemi**, s.51; Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, s.210-211; Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.286-287; Saban, s.247; Erdoğan Öner, s.93; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, **Türk Vergi Sistemi**, s.73.

[626] Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu 1 (Gelir Vergisi Kanunu)**, s.119-120.

[627] Hamit Tiryaki, "Gemiadamı Kime Denir?", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, S.297 (Ocak 2013), s.128-129.

hükümleri birlikte değerlendirildiğinde gemi adamlarını; bir hizmet sözleşmesine dayanarak gemide çalışan kaptan, gemi zabitleri, yardımcı zabitler, tayfalar, stajyerler, yardımcı hizmet personeli ve gemide çalışan diğer kişiler olarak tanımlamak mümkündür. Dolayısıyla yolcu statüsünde olmayan gemideki tüm çalışanlar, teknik anlamda gemi adamı vasfında olmasalar da söz konusu hükümler uyarınca gemi adamı olarak kabul edileceklerdir[628]. Böylece gemide bulunan çalışanlardan mühendis, hemşire, sağlık memuru, doktor, aşçı gibi çalışanlar da söz konusu hükümler gereği gemi adamı olarak kabul edilmektedir[629].

TUGSK m.12/6 hükmü uyarınca, TUGS'a kayıtlı gemilerde ve yatlarda çalışan personele ödenen ücretler, gelir vergisi ve fonlardan istisna edilmiştir. Ancak MGS ve bağlama kütüğüne kayıtlı gemi ve yatlarda çalışan personele ilişkin mevzuatta bir istisna hükmü yer almadığından, söz konusu gemi sicillerine kayıtlı deniz araçlarında çalışan personelin ücret gelirleri gelir vergisine tabi olacaktır. Bir özelgede, MGS'ye kayıtlı liman römorköründe çalışan mükellef tarafından, tarafına ödenen ücretlerin TUGSK uyarınca gelir vergisinden istisna olup olmadığına yönelik görüş talep edilmiştir. İdare tarafından, söz konusu Kanun'da ve diğer mevzuat hükümlerinde, MGS'ye kayıtlı deniz araçlarında çalışan personelin ücret gelirlerine yönelik herhangi bir istisnaya yer verilmemiş olduğundan bahisle, söz konusu ücret gelirinin gelir vergisine tabi olduğuna yönelik görüşe ulaşılmıştır[630].

Mali hukuk literatüründe gemiadamı muafiyeti olarak da anılan, TUGS'a kayıtlı deniz araçlarında çalışan personelin ücret geliri istisnası bir tür vergi teşviki diğer bir deyişle bir vergi harcamasıdır[631]. Söz konusu vergi harcamasının, T.C. Anayasası m.10'da yer alan eşitlik ilkesi ile m.73/1'de yer alan vergilemede genellik ilkesinden sapma olarak nitelendirilmesi mümkündür[632]. Kanaatimizce de TUGS'a kayıtlı deniz

---

[628] Can, **Deniz Ticareti Hukuku Cilt I (Giriş-Gemi-Deniz Hukuku Kişileri)**, s.233.

[629] Tiryaki, s.130.

[630] İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 22.02.2017 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-120.03[61-2016/33]-5869 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/milli-gemi-siciline-kayitli-romorkorde-calisan-personele-odenen-ucretlerin-gelir-vergisinden-istisna (E.T.:26.06.2019).

[631] Vergi harcaması terimi, ekonomik, sosyal, mali vb. nedenlerle vergi sisteminde yer alan istisna, muafiyet, indirim, vergi oranı farklılaştırmaları ve verginin ertelenmesi gibi ayrıcalıklı düzenlemeler nedeniyle vazgeçilen geliri ifade etmektedir (Türkben Pedük, **Vergi Harcamaları**, 1. Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2006, s.25).

[632] Engin Hepaksaz ve Ersan Öz, "Türkiye'de Denizcilik Faaliyetlerine İlişkin Mali Yükümlülüklerin Genellik ve Eşitlik İlkeleri ile Vergi Harcaması Uygulamaları Kapsamında Değerlendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, S.254 (Kasım 2009), s.138-139.

araçlarında çalışan gemi personeli için geçerli olan, fakat MGS ve bağlama kütüğüne kayıtlı deniz araçlarında çalışan gemi personeli için geçerli olmayan söz konusu gemi adamı muafiyeti, T.C. Anayasa'sı m.10'da hüküm altına alınan "yatay eşitlik ilkesine[633]" doğrudan aykırılık teşkil etmektedir.

TUGS'a kayıtlı gemi işletmeciliği yapan firmanın, gemide çalışan personeli dışındaki personeline (şirket yönetim kadrosunda çalışanlar, büro çalışanları ve diğer personel) ödenen ücretler söz konusu istisna hükmü dışındadır[634]. Dolayısıyla söz konusu çalışanların ücret gelirleri, gelir vergisine tabi olacaktır. Ayrıca gemiyi işleten firmanın personeli olmayıp, gemilerde çeşitli nedenlerle geçici olarak çalışan kişilerin kendi işverenlerinden alacakları ücretle de istisna kapsamında olmayacaktır[635].

Gemi adamlarına yönelik bir diğer istisna, kıdem tazminatı istisnasıdır. Türkiye'de mevcut olan bütün gemi sicillerine (TUGS, MGS ve bağlama kütüğü) kayıtlı gemilerde çalışan personele yönelik olan söz konusu istisna GVK m.25/1-7'de hüküm altına alındığı üzere, gemi adamına Deniz İş Kanunu'na göre ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının tamamı ile karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi[636] kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar gelir vergisinden istisna edilmiştir. Konuya ilişkin bir özelgede, mükellef tarafından şirketinin sahip olduğu TUGS'a kayıtlı gemide çalışan personele yapılan ihbar tazminatı ödemelerinin gelir vergisine tabi olup olmadığına yönelik görüş talep edilmiştir. İdare tarafından, ihbar tazminatının da ücret kabul edildiği, TUGS'a kayıtlı gemilerde çalışanların ücret geliri istisnası nedeniyle ihbar tazminatının da istisna edildiği, TUGS dışındaki sicillere kayıtlı gemilerde çalışanlar için ise ihbar tazminatının GVK m.25/1-7 hükmünde yer almaması

[633]Vergisel açıdan yatay eşitlik/adalet ilkesini; aynı ödeme gücüne (aynı gelir, servet ve harcama düzeyine) sahip kişilerin, aynı vergi yükümlülüğünü tabi olmaları şeklinde ifade etmek mümkündür (Susam, s.240). Bir diğer yatay eşitlik (horizontal equity) tanımı ise, vergilendirme açısından benzer koşullarda olan insanlara, benzer şekilde davranmanın adil olduğu fikrine dayanmaktadır (Simon James, **A Dictionary of Taxation**, 1. Baskı, Cheltenham: Edward Elgar Yayıncılık, 1998, s.73). Nitekim yatay eşitlik, eşit olanlara eşit muameleyi gerektirir (Richard A. Musgrave, "Horizontal Equity, Once More", **National Tax Journal**, C.43, S.2 (Haziran 1990), s.113).

[634] Fazıl Aydın, "Denizcilik Sektörü ve Vergilendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, S.252 (Eylül 2009), s.77.

[635] Ercan Alptürk, "Finansal ve Vergisel Boyutlarıyla Deniz Taşımacılık Sektörü", **Vergi Sorunları Dergisi**, S.216 (Eylül 2006), s.59.

[636] İkale sözleşmesi, bir hukuki işlemin ortaya çıkardığı durumu, ikinci bir hukuki işlemle eski duruma getiren; tarafların arzusuyla yapılmış bulunan anlaşmayı ortadan kaldıran sözleşmedir (Ejder Yılmaz, s.533).

nedeniyle, gelir vergisine tabi olacağı yönünde görüş beyan etmiştir.

Deniz ticaretine yönelik ücret gelirinin vergisel durumuna ilişkin görüş talep edilen çeşitli özelgeler bulunmaktadır. Bu özelgelerden birinde, işletmesinde dalgıç ve balıkadam kadrolarında görevli olan personelinin, işin gerekliliği ve zorunluluğuna dayanarak haftada bir iki gün, yarım veya bir saat fiili dalışlarına yönelik ödemelerin gelir vergisi karşısındaki durumu hakkında görüş talep edilmiştir. İdare tarafından GVK m.29/1-2'de yer alan "*... kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan müesseselerde ... denizaltına dalış yapanlara fiilen dalış hizmetleri dolayısıyla yapılan aynı mahiyetteki ödemeler"* teşvik gayesiyle verilmesi şartıyla gelir vergisinden müstesna olmasına dayanarak, sadece fiili dalış yaptıkları süre ile sınırlı olmak ve tahakkuk belgelerinde ayrı gösterilmek kaydıyla istisna olacağı yönünde görüş beyan etmiştir[637].

Bir diğer özelgede, mükellefe ait şirketin kendi bünyesinde yapılan ve aktifine kayıtlı olan geminin Malta bayrağına kaydedildiği, söz konusu tankerde çalışan Türk ve yabancı uyruklu personele yapılan ödemelerin GVK m.94 kapsamında tevkifata tabi olup olmadığı yönünde görüş talep edilmiştir. İdare tarafından, gemi adamı muafiyetinden sadece TUGS'a kayıtlı olup, aynı zamanda Türk bayrağı çeken gemi ve yatlarda çalışan personelin yararlandığı, söz konusu personele ücret ödemelerinin Türkiye'den yapılması halinde ise, ücretlilerin tam veya dar mükellef olup olmadığına bakılmaksızın, GVK m.94/1 uyarınca tevkifat uygulamasına tabi olacağına ilişkin görüş verilmiştir[638].

Diğer bir özelgede, özel teknede kaptan olarak çalışan mükellefin, GVK m.64 uyarınca diğer ücretli olarak mükellefiyetinin tesis edilip edilmeyeceği yönünde görüş talep edilmiştir. İdare tarafından, özel teknede kaptan olarak çalışılması neticesinde elde edilen ücret gelirinin gerçek usulde vergilendirilmesi gerektiği, ayrıca işverenin GVK m.94'de sayılan kişi, kurum ve kuruluşlardan olmaması halinde, tevkif suretiyle vergilendirilmemiş ücret gelirinin yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi

[637] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 26.04.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 29-59 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/node/97166 (E.T.:26.06.2019).
[638] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14.10.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 94-420 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/node/97973 (E.T.:26.06.2019).

gerektiği ifade edilmiştir[639].

Bir diğer özelgede ise, TUGS'a kayıtlı gemilerde ücretli olarak günü birlik eğlence amaçlı yolcu taşımacılığı yapılması halinde gemide çalışan personelin ücretlerinin vergisel durumuna ilişkin görüş talep edilmiştir. İdare tarafından, TUGS'a kayıtlı gemilerin ve yatların, otel veya restoran işletmeciliğinde (yüzer otel veya restoran) kullanılması durumunda bu faaliyetin gemi işletmeciliği faaliyeti kapsamında değerlendirilemeyeceğinden, söz konusu gemide çalışan personele ödenen ücretlerinde istisna kapsamında olmayacağı ve gelir vergisine tabi olması gerektiği yönünde görüş bildirilmiştir[640].

3.1.3.5.Gayrimenkul Sermaye İradı

3.1.3.5.1.Genel Olarak

Gayrimenkul sermaye iradı kavramı, gayrimenkul sermaye unsurlarının akım şeklindeki getirilerini ifade etmektedir[641]. Gayrimenkul sermaye iradı kavramının genel bir tanımını yapmak gerekirse, ticari ve zirai işletmeye dâhil bulunmayan gayrimenkul niteliğindeki mal ve hakların, başkalarının kullanımına bırakılması karşılığında elde edilen kira geliri olduğunu söylemek mümkündür[642]. GVK'da kullanılan gayrimenkul kavramı, ifade ettiği anlam açısından TMK'da kullanılan gayrimenkul kavramından çok farklıdır. GVK gayrimenkul kavramına, daha ziyade gelir (irat) getirme açısından yönelmiştir[643]. Dolayısıyla GVK, vergi hukukunun bağımsız olması ilkesinden hareketle gayrimenkul kavramını geniş olarak yorumlamıştır[644].

GVK m.70/1'de tahdidi olarak sayılan sekiz bent halinde mal ve hakların, sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar, gayrimenkul sermaye iradı olarak

---

[639] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 13.03.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 61-1022 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/node/100516 (E.T.:26.06.2019).
[640] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 2007 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-5 sayılı Özelgesi (Hepaksaz ve Öz, s.141-142).
[641] Oktar, **Türk Vergi Sistemi**, s.61.
[642] Osman Pehlivan, **Vergi Hukuku (Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi)**, 1. Baskı, Trabzon: Celepler Matbaacılık, 2018, s.233.
[643] Şenyüz, Yüce ve Gerçek, **Türk Vergi Sistemi**, s.87; Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, s.233-234.
[644] Mutluer ve Dayanç, s.421.

nitelendirilmiştir. Deniz ticaretine yönelik söz konusu mal ve haklardan ilki GVK m.70/1-2'de hüküm altına alınan voli mahalleri ve dalyanlar; ikincisi ise, GVK m.70/1-7'de hüküm altına alınan gemi ve gemi payları (motorlu olup olmadıklarına ve tonilatolarına bakılmaksızın) ile bilimum motorlu tahmil ve tahliye vasıtalarıdır.

3.1.3.5.2.Gemi Kira Sözleşmesi Bağlamında Elde Edilen Kazançlar

Deniz ticareti uygulamasında gemilerin kiralanması, dolayısıyla bu bağlamda gerek çıplak gemi kira sözleşmesi (bareboat charter) ve gerekse donatılmış gemi kira sözleşmesi (demise charter) sıklıkla karşılaşılan işlem ve sözleşme türleridir. Gemi maliyetlerinin yüksekliği, donatan olmanın getirdiği mali yükümlülükler ve riskler, gemi inşa ettirmenin çok uzun zaman dilimine yayılı olması gibi nedenler, gemilerin kiralanması suretiyle deniz ticaretinde kullanılmasını daha cazip kılmaktadır[645].

Uygulamada karşılaşılan gerek çıplak gemi kira sözleşmelerinde (mürettebatsız ve teçhizatsız), gerekse donatılmış gemi kira sözleşmelerinde (mürettebatlı ve teçhizatlı) kiralayan tarafından elde edilen kira bedeli, vergisel açıdan gayrimenkul sermaye iradı niteliği taşımaktadır. Gayrimenkul sermaye iradının söz konusu olabilmesi için, kiralama konusu geminin "kullanıma terk edilmesi" faktörünün varlığı, yani gayrimenkul sermaye iradı sahibinin (kiralayanın) pasif durumda olması gereklidir. Geminin "kullanıma terk edilmesi" faktörünün mevcut olmadığı durumlarda, bir başka deyişle geminin işletilmesi durumunda söz konusu gelir, gayrimenkul sermaye iradi değil ticari kazanç niteliği taşıyacaktır[646].

Gemi kira sözleşmesi neticesinde elde edilen kira gelirlerinin vergilendirilmesi usulünü tespit etmek önem taşımaktadır. Buna göre gemi kiralamasında, kiraya verenin gerçek usulde vergiye tabi olmaması halinde, elde edilen gayrimenkul sermaye iradı olan kira ödemelerinden, GVK m.94/1-5(a) hükmü gereğince %20 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir. Söz konusu tevkifatın yapılması için, kiralayanın GVK m.94'de yer alan vergi sorumlularından olması gerekmektedir. Kiralayanın vergi sorumlusu olmadığı

[645] Önder, s.164-165.
[646] Oruç, "Deniz Ticaretinde Kullanılan Navlun Sözleşmeleri ile Çıplak Gemi Kira Sözleşmelerinin Hukuki Niteliği ve Yurt Dışından Yapılan Çıplak Gemi Kiralamalarının Kurumlar Vergisi Tevkifatı Karşısındaki Durumu", http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/4948 (E.T.:29.06.2019).

durumlarda kira gelirinin, yıllık beyan usulü ile vergilendirilmesi doğaldır.

Gemiyi kiraya verenin gerçek usulde vergiye tabi bir mükellef veya kurumlar vergisi mükellefi olması durumunda ise, yapılan kira ödemeleri karşılığında fatura düzenleneceğinden ve ticari kazanç hükümleri çerçevesinde beyan edileceğinden, herhangi bir tevkifat yapılması söz konusu olmayacaktır[647]. Söz konusu vergileme şekli, geminin ticari işletmenin ya da kurumun aktifinde kayıtlı olması durumunda geçerlidir. Geminin şahsi malvarlığına tabi olması durumunda, gayrimenkul sermaye iradı olarak yıllık beyanname ile beyan edilerek vergilendirilmesi doğaldır[648].

Uygulamada gemi kira sözleşmeleri neticesinde elde edilen kazanca yönelik görüş talep edilen özelgeler mevcuttur. Bu özelgelerden biri uyarınca, mükellef tarafından maliki olduğu ve kişisel kullanımına ait teknesini bir şirkete kiraya vermek istediğini ve şirketin söz konusu tekneyi ticari amaçlı kullanacağını belirtilerek, elde edilen kazancın gayrimenkul sermaye iradi olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği ve tevkifat yapılıp yapılmayacağı yönünde görüş talep edilmiştir. İdare tarafından, söz konusu gelirin GVK m.70/1-7 uyarınca gayrimenkul sermaye iradı olarak nitelendirileceği ve kiracının GVK m.94 kapsamındaki vergi sorumlularından biri olması durumunda, m.94/1-5(a) hükmü uyarınca kira ödemesinden %20 tevkifat yapması gerektiği yönünde görüşe ulaşılmıştır[649].

Diğer iki özelge uyarınca ise mükellefler tarafından, TUGS'a kayıtlı gemilerinin kiralanması neticesinde elde ettikleri gelirlerin vergilendirilmesine yönelik görüş talep edilmiştir. İdare tarafından, 1 Seri No.lu KVGT "Time-Charter İşletmeciliği" başlıklı bölüm 5.12.1.6'da yer alan "*Deniz taşımacılığında, zamana ve yüke bağlı olarak geminin tamamını veya bir kısmını taşıtana tahsis etmek suretiyle yük ve eşya taşıma taahhüt sözleşmeleri kapsamında yapılan time-charter işletmeciliği gemi işletmeciliği faaliyeti kapsamında değerlendirileceğinden söz konusu faaliyetlerden elde edilen kazançların kurumlar vergisinden istisna edilmesi gerekmektedir. Ancak uluslararası gemi siciline*

[647] Turan, http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2010-aralik-sayi-84_mdergi_8845a-00_/gemi-kira-ve-navlun-gelirlerinde-vergi.html (E.T.:29.06.2019).
[648] Soylu, http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/3402 (E.T.:29.06.2019).
[649] Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 21.04.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-70-15-292 sayılı Özelgesi, https://gib.gov.tr/node/91728 (E.T.:29.06.2019).

kayıtlı gemilerin zamana ve yüke bağlı olmaksızın doğrudan kiraya verilmesi durumunda gemi işletmeciliği faaliyetinden söz edilemeyeceğinden elde edilen kira gelirine istisna uygulanmayacağı tabiidir" hükmü gereği söz konusu gemi kiralaması gelirlerinin, duruma göre gelir veya kurumlar vergisine tabi olacağına yönelik görüş beyan edilmiştir[650].

3.1.3.5.3.Finansal Kiralama Sözleşmesi Bağlamında Elde Edilen Kazançlar

Finansal kiralama işlemlerinde değerleme hususu ve finansal kiralama (leasing) sözleşmesi, VUK mük. m.290 ile vergi hukuku açısından uygulama alanı bulmaktadır. Söz konusu madde hükmünde 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu'na[651] atıf yapılmamıştır. Dolayısıyla finansal kiralamaya ilişkin, vergi ve muhasebe uygulamaları açısından cari olan hükmün, VUK mük. m.290 olduğunu söylemek mümkündür[652].

VUK mük. m.290/3-2 uyarınca finansal kiralama, kira süresi sonunda mülkiyet hakkının kiracıya devredilip devredilmediğine bakılmaksızın, bir iktisadi kıymetin mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan tüm riskler ile yararların kiracıya bırakılması sonucunu doğuran kiralamalardır. VUK m.290/3-3 uyarınca ise, kiralama işleminin finansal kiralama olarak kabul edilmesi; iktisadi kıymetin mülkiyetinin kira süresi sonunda kiracıya devredilmesi, kiracıya kira süresi sonunda iktisadi kıymeti rayiç bedelinden düşük bir bedelle satın alma hakkı tanınması, kiralama süresinin iktisadi kıymetin ekonomik ömrünün %80'inden daha büyük bir bölümünü kapsaması veya sözleşmeye göre yapılacak kira ödemelerinin bugünkü değerlerinin toplamının iktisadi kıymetin rayiç bedelinin %90'ından daha büyük bir değeri oluşturması hallerinden birinin varlığı durumunda söz konusu olacaktır.

---

[650] Muğla Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 08.01.2018 tarih ve B.07.1.GİB.4.48.15.01-125-3385 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/tugsye-kayitli-geminin-kiralanmasinda-elde-edilen-kazancin-kvden-istisna-olup-olmadigi (E.T.:29.06.2019); İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 10.03.2017 tarih ve 62030549-125[6-2015/225]-69775 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/tugsye-kayitli-geminin-kiralanmasinda-elde-edilen-kazancin-vergilendirilmesi-hk (E.T.:29.06.2019).

[651] **6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu**, 13.12.2012 tarih ve 28496 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[652] Gürol Ürel, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 6. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2016, s.585; Kemal Çağlar, **Vergi Usul Kanunu ve Yorumu**, 3. Baskı, Ankara: Adalet Yayınevi, 2018, s.504; Oktar, **Vergi Hukuku**, s.283.

Finansal kiralama sözleşmesi uyarınca kiralanan gemilerden elde edilen gayrimenkul sermaye iratlarının vergisel durumu irdelendiğinde, 319 Seri No.lu VUKGT'de[653] hüküm altına alındığı üzere, kiralayan şirketin yurt dışında bulunması halinde kiracı tarafından, KVK m.30/1-c hükmü uyarınca %1 tevkifat yapılması durumu söz konusu olacaktır.

Finansal kiralama işleminin deniz ticareti açısından, gemilerin temini bağlamında tercih edilen bir yöntem olduğu görülse de, geminin donatanı ve gemi işletme müteahhidi bakımından bazı önemli olumsuzluklar da barındırdığı görülmektedir. Bunlardan ilki, birleşen iki kuruluşta da kredi olan bir gemi işleticisinin, birleşmenin ardından kredi riskini vadesi gelmeden kapatma ya da belli bir limitin altına düşürme baskısıyla karşılaşabilmesidir. Bir diğeri ise, gemilerin üçüncü tarafa vereceği zarar ve hasarlardan doğan tazminatların, öncelikli bir alacak teşkil eden kanuni rehin hakkı olarak gemi alacaklısı hakkı kapsamında, donatanı ve gemi işletme müteahhidini (finansal kiralama şirketi) mali açıdan sorumluluk altına sokmasıdır[654].

Bir özelge uyarınca mükellef tarafından, finansal kiralama sözleşmesi uyarınca kiraya verdiği gemisine kiracı tarafından yakıt alınarak, yakıt bedelinin bir kısmının ödenmediği ve aleyhine dava açılarak kaybettiği, ayrıca gemiye kanuni rehin hakkı konulduğu, gemi rehninin kaldırılması için kiralayan finansal kiralama şirketi tarafından asıl alacak, gecikme faizi, mahkeme harç ve masraflarının ödendiği ve söz konusu masrafları, kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak düşüp düşemeyeceği hususunda görüş talep edilmiştir. İdare tarafından, söz konusu ödemelerin muhatabının kiracı olduğu, kiralayan tarafından yapılan ödemenin takibinin kiracıya yöneltilmesi gerektiği, kiralayanın söz konusu ödemeleri de gider olarak düşmesinin mümkün olmadığı görüşü ifade edilmiştir[655]. Söz konusu özelge, finansal kiralama şirketinin, gemisini finansal kiralaması sonucu karşılaştığı olumsuz durumu örneklendirmesi

[653] **319 Seri No.lu VUKGT**, 01.07.2003 tarih ve 25155 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
[654] Ahmet Buldam, "Gemi Finansmanı ve Risk Yönetimi", **Leasing Dünyası**, S.18 (Nisan 2007), s.1 ve 4; Aysun Tandoğan, Birgül Tiriç ve Veysel Karahan, "Gemilerin Finansal Kiralanması ve Uygulamadan Doğan Hukuki Sorunlar", **Leasing Dünyası**, S.18 (Nisan 2007), s.8-9.
[655] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 03.02.2015 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-125[8-2014/5]-188 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/kiracinin-kusurundan-dolayi-mahkeme-kararina-gore-odenmesine-karar-verilen-ancak-kiralayan%20 (E.T.: 30.06.2019).

bakımından da önem taşımaktadır.

3.1.3.6.Menkul Sermaye İradı

3.1.3.6.1.Genel Olarak

Menkul kavramı GVK'da, dar anlamda yorumlanmıştır[656]. GVK açısından menkul kavramı; iktisadi anlamda gelirin yaratılması faaliyetinden bağımsız olarak, sadece söz konusu faaliyetleri sürdüren gerçek ve tüzel kişi işletmelerini mali açıdan desteklemek amacıyla yatırılan varlıkları kapsamaktadır[657]. Menkul sermaye iratları ise, menkul sermaye unsurlarının akım şeklindeki getirilerinden oluşmaktadır[658]. Dolayısıyla iktisadi anlamda da menkul sermaye iradını; üretim faktörleri arasında yer alan sermayenin üretime fiili olarak katılmaksızın, dolaylı olarak katılımı sonucunda, ortaklık veya alacaklılık sağlayan ve bunun karşılığında dönemsel olarak elde edilen değerler şeklinde tanımlamak mümkündür[659].

GVK m.75/1'de menkul sermaye iradı, sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde ettiği kâr payı, faiz, kira ve benzeri iratlar olarak tanımlanmıştır. Menkul sermaye iradının temel unsurlarını; gelirin nakdi sermaye veya para ile temsil edilebilen değerlerden oluşan sermaye dolayısıyla elde edilmiş olması ve gelirin sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışındaki faaliyetlerinden elde edilmiş olması olarak belirtmek mümkündür[660]. Ayrıca GVK m.75/2'de on yedi bent halinde, kaynağına bakılmaksızın menkul sermaye iradı olarak kabul edilecek iratlar hüküm altına alınmıştır.

3.1.3.6.2.Deniz Ticareti Bağlamında Menkul Sermaye İradı

1 Seri No.lu KVGT bölüm 5.12.1'de, TUGS'a kayıtlı gemilerin işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlara yönelik istisna düzenleme alanı bulmuştur. Söz

---

[656] Mutluer ve Dayanç, s.429.
[657] A. Kadir Işık ve Diğerleri, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 1. Baskı, Bursa: Ekin Kitabevi, 2005, s.125.
[658] Oktar, **Türk Vergi Sistemi**, s.66.
[659] Mustafa Ali Sarılı, **Türk Vergi Sistemi**, 6. Baskı, Ankara: Hermes Tanıtım Ofset Baskı, 2018, s.121; Hilmi Ünsal, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 1. Baskı, Ankara: Detay Yayıncılık, 2008, s.103; Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.308.
[660] Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu 1 (Gelir Vergisi Kanunu)**, s.273.

konusu Genel Tebliğ'in "İstisna Kazanç Tutarının Tespiti" başlıklı bölümü 5.12.1.2'de "*Münhasıran Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerle yapılan deniz taşımacılığı faaliyetlerinden elde edilen kazançlar ile bu gemilerin devrinden doğan kazançlar istisnaya konu olacağından, anılan faaliyetler nedeniyle doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkı gelirlerinin kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmaktadır. Öte yandan, anılan sicile kayıtlı gemilerle yapılan deniz taşımacılığı ile bu gemilerin devrine ilişkin faaliyetlerle ilişkili olmaksızın elde edilen kur farkı, vade farkı gelirleri ile faiz, repo ve benzeri faaliyet dışı gelirler için söz konusu istisna uygulanmayacaktır.*" düzenlemesi yer almaktadır.

Dolayısıyla söz konusu düzenleme irdelendiğinde, TUGS'a kayıtlı gemi ve yatların, işletilmesinden (taşımacılık faaliyetlerinden elde edilen kazançlar) ve devrinden elde edilen kazançlara ilişkin olan vade farkı, kur farkı gibi gelirlerin istisna olduğu; işletme ve devir kazançları ile ilişkili olmayan vade farkı, kur farkı gibi gelirler ile her türlü faiz, repo vb. faaliyet dışı gelirlerin ise, vergilemeye tabi olduğu sonucuna ulaşmak mümkündür[661]. Ayrıca söz konusu düzenlemede "faaliyet kazancı" yerine "gemilerin işletilmesinden doğan kazanç" istisna edilmiş olduğuna göre, bu faaliyetlerle doğrudan ilgisi olmayan vade farkı, kur farkı gelirleri ile faiz, repo gibi gelirlerin istisna kapsamı dışında bırakılması uygulamasının, serbest bölgelerden farklı olarak yargıda da kabul göreceği söylenebilecektir[662].

Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından verilen bir özelgede mükellef tarafından, TUGS'a kayıtlı ve şirketinin aktifinde yer alan gemilerin işletilmesi veya satışından elde edilen kazancın tahsilinden sonra bankada değerlendirilmesi sonucu elde edilen faiz ve kur farkı gelirlerinin, vergisel akıbeti hakkında görüş talep edilmiştir. İdare tarafından ise, "*satış bedelinin tahsiline kadar, Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin satışından doğan alacaklara isabet eden kur farkı ve vade farkı gelirlerinin istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmakta olup, söz konusu satıştan elde edilen*

---

[661] Sabri Ozan, **Vergi Kanunları Uygulaması**, 2. Baskı, Ankara: Vergi Müfettişleri Derneği Yayınları, 2018, s.260; Fazıl Aydın, s.70.

[662] N. Erdem Teksoy, "Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Elde Edilecek Kazançlar", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi** (Elektronik Versiyon), S.88 (Nisan 2011), http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2011-nisan-sayi-88_mdergi_8841a-00_/gemi-isletmeciligi-kazanclari.html (E.T.:02.06.2019).

hasılatın tahsil edildikten sonra bankalara yatırılmasından elde edilen faiz ve kur farkı gelirlerinin istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır." şeklinde görüş bildirilmiştir[663]. İdare tarafından vergilemeye tabi olacağı yönünde görüş beyan edilen, TUGS'a kayıtlı geminin satışından elde edilen hasılatın bankada değerlendirilmesi sonucu elde edilen mevduat faizi geliri, GVK geçici (geç.) m.67 kapsamında tevkifata tabi tutulmak suretiyle vergilendirilecektir.

3.1.3.7.Diğer Kazanç ve İratlar

Diğer kazanç ve iratlar, GVK'da yer alan yedinci gelir unsuru olarak, diğer altı gelir unsuruna dâhil olmayan ya da bu gelir unsurları ile ilişkilendirilemeyen ve nitelikleri GVK'da ayrıntılı olarak düzenlenmiş gelirleri kapsamına almaktadır[664]. Dolayısıyla diğer kazanç ve iratlar, bir torba gelir kategorisi olmayıp, ayrıntıları GVK'da düzenlenmiş belirli bir gelir kategorisini teşkil etmektedir[665]. Diğer altı gelir unsuru, vergiye tabi (mali) gelir kavramını açıklayan teorilerden, "kaynak teorisine[666]" uygun dar anlamda gelirden meydana gelmekte iken; yedinci gelir unsuru olan diğer kazanç ve iratlar ise, "safi (net) artış teorisine[667]" uygun geniş anlamda gelirden meydana gelmektedir[668]. Böylece diğer kazanç ve iratlar unsuruna tabi gelirler yoluyla kaynak teorisinden safi (net) artış teorisine, yasal düzenleme kapsamında sınırlı ve çerçevesi net çizgilerle çizilmiş bir genişleme söz konusudur[669].

GVK m.80'de hüküm altına alındığı üzere gelire giren diğer kazanç ve iratlar; diğer gelir unsurlarının dışında kalan ve hükümleri ayrıca ihdas edilen "değer artış kazançları" ve "arızi kazançlardan" meydana gelmektedir.

---

[663] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 25.01.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 5-305 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/node/95228 (E.T.:02.06.2019).
[664] Şenyüz, Yüce ve Gerçek, **Türk Vergi Sistemi**, s.111.
[665] Saban, s.295.
[666] Vergilendirilecek geliri açıklayan iki teoriden biri olan "kaynak teorisine" göre gelir; emek, sermaye, teşebbüs ve doğal kaynaklar olarak ifade edilen üretim faktörlerinin bir veya birkaçının, üretim sürecine dâhil edilmesi sonucunda, sürekli olarak elde edilen değerlerdir (Mutluer ve Dayanç, s.342).
[667] Vergilendirilecek geliri açıklayan diğer teori olan "safi (net) artış teorisine" göre gelir ise; kişilerin sahip olduğu değerlerde her türlü artışa yol açan fazlalıklar, ya da bir diğer söylem ile bir kimsenin bir dönem içinde yaptığı tüketim ile o dönem içinde varlığında meydana gelen artış ve azalışların toplamıdır (Mutluer ve Dayanç, s.342).
[668] Oktar, **Türk Vergi Sistemi**, s.71.
[669] Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.312.

3.1.3.7.1.Değer Artış Kazancı

Değer artış kazancı, süreklilik arz etmeyen ve bir iktisadi işletmeye dâhil olmayan (kişinin şahsi malvarlığına dâhil olan) bir kısım iktisadi unsurlardan sağlanan kazançlarla ilintilidir[670]. Dolayısıyla değer artış kazancını, gerçek kişilerin şahsi servetlerinde yer alan bir kısım sermaye varlığı unsurlarını (menkuller, gayrimenkuller ve diğer mal ve haklar), bir süre ellerinde bulundurduktan sonra elden çıkarmaları sonucunda elde ettikleri gelir olarak tanımlamak mümkündür[671].

GVK mük. m.80/1'de hüküm altına alındığı üzere değer artış kazancı, söz konusu maddede altı bent halinde sayılı mal ve hakların elden çıkarılmasından[672] doğan kazançlar olarak tanımlanmıştır. Çalışmamızın konusu açısından GVK mük. m.80/1-6'da düzenlenen, iktisap şekli önem arz etmeksizin (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) GVK m.70/1-2'de yer alan voli mahalleri ve dalyanlar ile GVK m.70/1-7'de yer alan gemi ve gemi payları (motorlu olup olmamaları ve tonilatoları önem arz etmeksizin) ve bilumum motorlu tahmil ve tahliye vasıtalarının beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artış kazancı niteliği teşkil edecektir. Ayrıca GVK mük. m.80/4'de hüküm altına alındığı üzere, faaliyetine devam eden ticari bir işletmenin kısmen veya tamamen satılmasından veya ticari işletmeye dâhil amortismana tabi iktisadi kıymetler ile hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar, gelir unsurlarından ticari kazanç sayılacak ve ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilecektir.

3.1.3.7.1.1.Deniz Araçlarının Elden Çıkarılmasından Sağlanan Kazançlar

Kanaatimizce GVK mük. m.80/1-6'da da hüküm altına alındığı üzere, tam mükellef gerçek kişiler açısından özel mülkiyetine dâhil olan gemi ve gemi paylarının (ivaz karşılığı iktisap edilenler), TUGS'a kayıtlı olmamak şartı ile, diğer Türk gemi sicilleri (MGS, Bağlama Kütüğü, YHGÖS) ya da yabancı ülke sicillerine (gemi satış istisnası hükmü içermemek, ÇVÖA hükümleri ve GVK uyarınca mahsup hükmü saklı kalmak koşuluyla) kayıtlı olması dâhilinde, iktisap tarihinden itibaren beş yıl içinde elden

[670] Akdoğan, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, s.325.
[671] Erdoğan Öner, s.127; Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.313.
[672] GVK mük. m.80/2 hükmünce elden çıkarma deyimi; söz konusu mük. m.80/1'de altı bent halinde sayılan mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temliki, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade etmektedir.

çıkarılması neticesinde elde edilen kazançlar, değer artış kazancı niteliği teşkil edecektir.

Dar mükellef gerçek kişiler açısından ise kanaatimizce, GVK mük. m.80/1-6 ve GVK m.7/1-7 hükümleri uyarınca, özel mülkiyetine dâhil olan gemi ve gemi paylarının (ivaz karşılığı iktisap edilenler), TUGS'a kayıtlı olmamak şartı ile, diğer Türk gemi sicilleri (MGS, Bağlama Kütüğü, YHGÖS) ya da yabancı ülke sicillerine (gemi satış istisnası hükmü içermemek, ÇVÖA hükümleri ve vatandaşı olduğu ülkedeki mahsup hakkı saklı kalmak koşuluyla) kayıtlı olması dâhilinde, iktisap tarihinden itibaren beş yıl içinde elden çıkarılması neticesinde elde edilen kazançların değer artış kazancı olarak vergilendirilmesi için, bu kazanç ve iradı doğuran gemi veya gemi payı elden çıkarma işi veya sözleşmesinin, Türkiye'de ifa edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi[673] gerekmektedir.

Ayrıca GVK mük. m.80/1-6 hükmünün aksinden ise, iktisap tarihinden itibaren beş yıl geçtikten sonra gerçekleştirilen, gemi ve gemi payı elden çıkarma işlemi neticesinde elde edilen kazançların, vergilemeye tabi olmayacağını da söylemek mümkündür. Bu noktada vergilendirme açısından, iktisap tarihinin belirlenmesi hususu önem arz edecektir.

TMK m.705/1 hükmü uyarınca gayrimenkullerde iktisap, sicile tescil ile gerçekleşmektedir. TMK m.705/2'de ise; miras, mahkeme kararı, cebri icra, işgal, kamulaştırma halleri ile kanunda öngörülen diğer hallerde, mülkiyetin tescilden önce kazanılacağı hüküm altına alınmıştır. Gemi ve gemi paylarının iktisabı, gemi sicillerine kayıt ile mümkündür. Ancak geminin sicile tescil tarihinden önce sahibinin fiilen kullanımına bırakıldığı bazı özel hallerde iktisap tarihi olarak, sicile tescil tarihi yerine fiilen kullanıma bırakılma tarihinin kabul edilmesi gerekecektir. Örneğin geminin ihale veya icra yoluyla alındığı özel durumlarda, fiilen kullanıma hazır şekilde teslim alındığının tahsis belgesi, teslim tutanakları gibi belgelerle kanıtlanması durumunda, fiilen kullanıma bırakıldığı tarihin iktisap tarihi olarak kabul edilmesi gerekmektedir[674].

---

[673] Türkiye'de değerlendirmeden maksat; ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılmasıdır (GVK m.7/2).

[674] Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 25.03.2011 tarih ve GVK-76/2011-2 Değer Artış Kazancı sayılı Sirküleri, https://www.gib.gov.tr/node/87124 (E.T.:01.11.2019).

Danıştay'ın görüşü olarak da, gayrimenkulün (dolayısıyla geminin) cebri icra-ihale yoluyla satılması durumunda iktisap tarihi olarak sicile tescil tarihi değil, bu tarihten önceki bir tarih olan ihale-cebri icra tarihinin esas alınması gerektiğidir[675].

GVK mük. m.80/3 hükmü uyarınca ise, değer artış kazancı niteliği teşkil eden gemi ve gemi payının elden çıkarılması neticesinde elde edilen kazancın belirli bir miktarı[676], (VUK mük m.298 hükmü uyarınca her yıl yeniden değerleme oranı uygulanmak suretiyle yeniden belirlenmek kaydıyla), gelir vergisinden istisna edilmiştir.

3.1.3.7.1.2.Deniz Araçlarının Elden Çıkarılmasından Sağlanan Kazançların Tespiti

3.1.3.7.1.2.1.Değerleme

VUK m.269 hükmü uyarınca iktisadi işletmelere dâhil bütün gayrimenkullerle, gayrimenkul gibi değerlenen kıymetler, maliyet bedeli ile değerlenecektir. Aynı maddede ise gemiler ve diğer taşıtlar[677], gayrimenkul gibi değerlenen kıymetler arasında sayılmaktadır. Dolayısıyla iktisadi işletmenin bir alt türü olarak nitelendirilebilecek ticari işletmeye[678] dâhil olan gemiler de maliyet bedeli ile değerlenecektir. VUK m.262 uyarınca maliyet bedeli; iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması sebebiyle yapılan ödemelerle, bunlara ek olarak yapılan bütün giderlerin toplamını ifade etmektedir. Dolayısıyla faaliyeti, gemi işletmeciliği ve gemi kiralaması olan iktisadi işletmelerin aktifinde yer alan gemiler maliyet bedeli ile değerlemeye tabi tutulacaktır[679].

Bir vergiye matrah teşkil eden servetlerin söz konusu olduğu hallerde, VUK m.292 uyarınca ticari sermayenin unsurlarından olan gemiler ile VUK m.293 uyarınca ticari sermayeye dâhil olmayan gemiler emsal bedelleri ile değerlemeye tabi tutulacaktır. VUK m.267/1 uyarınca emsal bedeli; gerçek bedeli olmayan ya da bilinmeyen veya doğru

---

675 Danıştay 4. D., 11.11.1987, E. 1985/4431, K. 1987/3258 (Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.315).

676 2020 yılı için 18.000 TL (**310 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği**, 27.12.2019 tarih ve 30991 sayılı 2. mük. Resmi Gazete'de yayımlanmıştır).

677 Diğer taşıtlar ibaresi, her türlü kara, hava ve deniz ulaşım araçları ile petrol, gaz ve benzeri ulaştırma borularını kapsamaktadır. Diğer taşıtlar ibaresine dâhil olan deniz ulaşım araçlarına örnek olarak; sandal, kayık, motorlu, buharlı ve yelkenli gemiler, yüzücü vinç, salapurya, yat, kotra, duba ve sal verilebilecektir (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu 3 (Vergi Usul Kanunu)**, İstanbul: Acar Yayıncılık, 2017, s.184).

678 Erkan Aydın, **Türk Vergi Sisteminde İktisadi İşletmelere Dahil Kıymetleri Değerleme**, s.22.

679 Yerci, s.20.

olarak tespit edilemeyen bir malın, değerleme gününde satılması halinde emsaline oranla sahip olacağı değerdir. Faaliyeti gemi alımı ve satımı olan işletmeler bakımından, alınan ve satılan gemiler mal hükmündedir. Ayrıca kişilerin özel mülkiyetinde yer alan gemilerin alımı ve satımı da, ticari sermayeye dâhil olmayan mal hükmünde olacaktır. Dolayısıyla söz konusu durumlarda gemilerin değerleme ölçütü emsal bedeli olacaktır[680].

3.1.3.7.1.2.2.Safi Değer Artış Kazancı

GVK mük. m.81/1 hükmü uyarınca değer artışında safi kazanç; elden çıkarma karşılığında alınan para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaatlerin tutarından, elden çıkarılan mal ve hakların maliyet bedelleri ile elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve satıcının yükümlülüğünde kalan giderlerin ve ödenen vergi ve harçların indirilmesi suretiyle bulunmaktadır. Dolayısıyla gemilerin elden çıkarılması neticesinde elde edilen safi değer artış kazancını ulaşmak için elden çıkarma bedelinden, geminin maliyet bedeli ile satıcının yapmış olduğu ve yükümlülüğünde kalan giderler ve ödenen vergi ile harçların (giderlere örnek olarak satıcının uhdesinde kalmak kaydıyla; ekspertiz gideri, satış sözleşmesi ve işleminde alınan hukuki ve teknik yardım ve aracılık gideri[681], satış sözleşmesi nedeniyle ödenen damga vergisi, satış için vekil kullanıldığı durumlarda vekalet harcı vb.) indirilmesi gerekecektir.

GVK mük. m.81/2 hükmü uyarınca maliyet bedelinin mükellefler tarafından tespit edilememesi halinde maliyet bedeli yerine; VUK hükümlerine göre takdir komisyonlarınca tespit edilecek bedel, kazancı bilanço veya işletme hesabı esasına göre tespit edilen işletmelerde ise son bilançoda ya da envanter kayıtlarında gösterilen değer esas alınacaktır. Ayrıca GVK mük. m.81/3'de, işletmeye dâhil amortismana tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde, iktisadi kıymetlerin maliyet bedeli yerine amortismanlar düşüldükten sonra kalan net değerinin esas alınacağı hüküm altına alınmıştır.

---

[680] Yerci, s.20 ve 27.

[681] Ahmet Berker ve Sema Apak, "Yurtdışından Gemi Alımlarında Gerekli Evrak ve Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar", **Leasing Dünyası**, S.18 (Nisan 2007), s.13-15.

3.1.3.7.1.2.3.İktisap Bedeli Endekslemesi

GVK mük. m.81/7'de " *Mal ve hakların elden çıkarılmasında iktisap bedeli, elden çıkarılan mal ve hakların, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Devlet İstatistik Enstitüsünce*[682] *belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki*[683] *artış oranında artırılarak tespit edilir. Şu kadar ki, bu endekslemenin yapılabilmesi için artış oranının %10 veya üzerinde olması şarttır.*" düzenlemesi yer almaktadır.

Dolayısıyla yukarıda kanuni düzenlemesine yer verilen iktisap bedeli endeksleme uygulamasının bir enflasyondan arındırma yöntemi olduğunu söylemek mümkündür[684]. Söz konusu enflasyon muhasebesine ilişkin uygulama ile, iktisap bedelindeki nominal değer[685] artışlarının vergilendirilmemesi, gerçek artışın vergi kapsamına alınması amaçlanmıştır[686]. İktisap bedeli endekslemesi dışında vergi mevzuatımızda uygulanması, şartları gereği çok nadir de olsa, bir diğer enflasyon muhasebesi uygulaması olarak[687] "enflasyon düzeltmesi[688]" de yer almaktadır[689]. Ancak uygulama şartlarının ağır olması nedeniyle[690] çalışmamızda enflasyon düzeltmesine yönelik ayrıntılı irdeleme yapılmamış, görece uygulaması daha sık olan iktisap bedeli endekslemesi uygulaması irdelenmiştir.

Güncelleştirilmiş maliyete ulaşma amacını içeren iktisap bedeli

---

682 "Devlet İstatistik Enstitüsü'nün" adı "Türkiye İstatistik Kurumu" olarak değiştirilmiştir (**5429 sayılı Türkiye İstatistik Kanunu**, 18.11.2018 tarih ve 25997 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır).

683 VUK mük. m.298/C hükmü uyarınca, vergi kanunlarında yer alan "toptan eşya fiyatları genel endeksi" ibaresi, "üretici fiyatları genel endeksi" olarak uygulanacaktır.

684 Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu 1 (Gelir Vergisi Kanunu)**, s.343.

685 Nominal değer; saymaca değer, kâğıdın üzerinde yazılı olan değer, belli bir kıymetli evrakın piyasadaki gerçek değeri olmayıp, o kâğıt üzerinde yazılı olan değeri olarak tanımlanmaktadır (Ejder Yılmaz, s.920).

686 Akdoğan, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, s.333.

687 Bir diğer enflasyon muhasebesi uygulaması olarak enflasyon düzeltmesinin de amacı, mali tabloların enflasyonun etkisinden arındırılması yoluyla vergileme üzerindeki enflasyondan kaynaklanan olumsuzlukları gidermektedir (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu 3 (Vergi Usul Kanunu)**, s.268).

688 VUK mük. m.298/A-2(c) uyarınca enflasyon düzeltmesi; parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesinde dikkate alınacak tutarlarının düzeltme katsayısı ile çarpılması suretiyle, mali tablonun ait olduğu tarihteki satın alma gücü cinsinden hesaplanmasıdır.

689 Murat Erişti ve Abdullah Deliceoğlu, "Gemilerin Vergi Usul Kanunu, Sermaye Piyasası Kanunu ve IAS'a Göre Değerlemesi ve Gemilerde Enflasyon Düzeltmesi", **Vergi Dünyası Dergisi (**Elektronik Versiyon), S.275 (Temmuz 2004), http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/3369 (E.T.:03.11.2019).

690 VUK mük. m.298/A-1 bendi uyarınca kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin enflasyon düzeltmesi yapılabilmesi için; fiyat endeksindeki artışın, içinde bulunulan dönem dâhil son üç hesap döneminde %100'den ve içinde bulunulan hesap döneminde %10'dan fazla olması gerekmektedir.

endekslemesinde[691], elde edilen ay ile elden çıkarılma ayları (çıkarılma ayı hariç) arasındaki yurt içi üretici fiyat endeksi artış oranının %10 veya üzerinde olması durumunda, mal veya hakkın elden çıkarılmasındaki iktisap bedeli, yurt içi üretici fiyat endeksi artışı oranında artırılarak tespit edilecektir[692]. Ayrıca iktisap bedeli endekslemesi uygulamasından tam mükellef gerçek kişiler yararlanabildiği gibi, Türkiye'de iş yeri ve daimi temsilci aracılığı ile gelir elde etmeyen dar mükellef gerçek kişiler de, elde ettikleri gelir değer artış kazancı niteliğinde olduğunda yararlanabilmektedirler[693].

3.1.3.7.2.Arızi Kazanç

Arızi kazançlar; sürekli olarak yapılmayan, devamlılık arz etmeyen veya arada bir yapılan ticari faaliyet ya da serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlardır[694]. Sarılı'ya göre arızilik kavramı devamlı olmamayı, bir başka deyişle geçiciliği ifade etmiş; ancak gelir idaresinin yaklaşımının katı olduğunu ve bir takvim yılında sadece bir kere faaliyette bulunmanın arızilik teşkil ettiğini belirtmiştir[695]. Saban'a göre arızilik kavramı; süreklilik unsuru olmamak kaydıyla, ilgili faaliyetin zaman zaman ya da bir kere yapılmasıdır[696]. Akdoğan'a göre ise arızilik kavramının tespitinde faaliyeti gerçekleştiren kişinin niyetinin esas alınması gerekmektedir[697]. Öner arızilik kavramına ilişkin, geçici veya tesadüfi olması kriterlerini vurgulamıştır[698]. Oktar ise, arızi kavramının devamlı olmayan anlamına geldiğini; bir geliri devamlı ya da arızi yapan kriterin, ne kadar sıklıkla yapıldığı ya da tekrarlandığından ziyade, önceden planlanıp planlanmadığı hususu olduğunu

---

[691] GVK'nın ilgili maddesinin lafzi düzenlemesi "iktisap bedeli" şeklinde sınırlayıcı nitelikte iken; özellikle maliyet bedelinin takdir komisyonları tarafından tespit edildiği durumlarda iktisap bedeli olarak ayrım yapılamayacağı, "iktisap bedelinden" ziyade "maliyet bedeline" ilişkin endeksleme yapılması gerektiği yönünde görüş mevcuttur (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu 1 (Gelir Vergisi Kanunu)**, s.343). Ancak vergi idaresi tarafından verilen bir takım özelgelerde ise; endekslemenin iktisap bedeli esas alınmak suretiyle yapılması gerektiği, satın alma bedeli yanında maliyet bedeline dâhil olan ve satın alma nedeniyle ortaya çıkan giderlerin endekslemeye tabi tutulmaması gerektiği yönünde görüş bildirilmiştir (Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 29.02.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.41.15.01-GVK-2011/30-57 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/node/96811 (E.T.:03.11.2019); Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 09.03.2017 tarih ve 11355271-120.07.01[M81-2016/5]-14172 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/deger-artis-kazancinin-tespitinde-maliyet-bedelinin-belirlenmesi-ve-indirilecek-giderler-hk (E.T.:03.11.2019); İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 11.04.2014 tarih ve 62030549-120[MÜK.80-2013/502]-866 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/node/90655 (E.T.:03.11.2019)).

[692] Şenyüz, Yüce ve Gerçek, **Türk Vergi Sistemi**, s.117.

[693] İsmail Onay, "Değer Artış Kazançlarında İktisap Bedeli Endekslemesi", **Vergi Dünyası Dergisi** (Elektronik Versiyon), S.441 (Mayıs 2018), http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/7386 (E.T.:03.11.2019).

[694] Mutluer ve Dayanç, s.443; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, **Türk Vergi Sistemi**, s.118-119.

[695] Sarılı, **Türk Vergi Sistemi**, s.136.

[696] Saban, s.303.

[697] Akdoğan, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, s.334.

[698] Erdoğan Öner, s.133.

belirtmiştir[699].

GVK m.82/1'de vergiye tabi arızi kazanç; arızi ticari kazanç, belirli faaliyetlerin durdurulması veya terk edilmesi karşılığında sağlanan menfaatler, gayrimenkullerin boşaltılması veya kiracılık hakkının devri karşılığında alınan tazminat ve peştamallıklar, arızi serbest meslek kazançları, gerçek usulde vergiye tabi yükümlülerin terk ettikleri işlerle ilgili sonradan elde ettikleri kazançlar ve dar mükellefiyete tabi olanların arızi ulaştırma faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar olmak üzere altı bent halinde sayılmıştır.

Kanaatimizce deniz ticareti açısından arızi kazanç irdelendiğinde, geçici ve tesadüfi/plansız olmak kaydıyla, navlun sözleşmeleri neticesinde elde edilen gelirin veya kurtarma hizmeti, römorkaj hizmeti vb. hizmetler neticesinde elde edilen gelirin arızi ticari kazanç niteliği teşkil edeceği kuşkusuzdur. Aynı şekilde tesadüfen alıcı ve satıcı arasına girip, deniz motorunun alım-satımına aracılık yapılması neticesinde elde edilen para da arızi ticari kazançtır[700]. Tesadüfen limanda gümrük işlemlerine yönelik yapılan gümrük komisyonculuğu/gümrük müşavirliği hizmeti neticesinde elde edilen gelir, arızi serbest meslek kazancı niteliğinde olacaktır. Ayrıca dar mükellef gerçek kişiler tarafından süreklilik arz etmeyen ve plansız ulaştırma faaliyetinden elde edilen kazançlar ise, aynı şekilde arızi kazanç niteliğindedir.

Ancak taşımayı yapan dar mükellef gerçek kişinin, Türkiye'de iş yeri veya daimi temsilcisi olması durumunda, taşıma nedeniyle elde edilen navlun hasılatı ticari kazanç niteliği teşkil edecektir. Taşımayı yapan dar mükellef gerçek kişinin, Türkiye'de işyeri ve daimi temsilcisi bulunmadığı durumlarda da nakliye işinin arızi olarak yapıldığı kabul edilerek, taşıma işi neticesinde elde edilen navlun hasılatı arızi kazanç niteliğinde olacaktır[701].

GVK m.82/2'de hüküm altına alındığı üzere arızi ticari kazanç ve arızi serbest

---

[699] Oktar, **Türk Vergi Sistemi**, s.75-76.
[700] Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu 1 (Gelir Vergisi Kanunu)**, s.350.
[701] Turan, http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2010-aralik-sayi-84_mdergi_8845a-00_/gemi-kira-ve-navlun-gelirlerinde-vergi.html (E.T.:05.11.2019).

meslek kazancına uygulanması mümkün olan kazanç toplamının belirli bir miktarı[702], (VUK mük. m.298 hükmü uyarınca her yıl yeniden değerleme oranı uygulanmak suretiyle yeniden belirlenmek kaydıyla), gelir vergisinden istisna edilmiştir.

3.2.GELİR VERGİSİ BAĞLAMINDA DENİZ TİCARETİNE YÖNELİK VERGİ AYRICALIKLARI

Gemilerin TUGS'a kaydını sağlamak, Türk bayrağı çeken gemi sayısında artışa yol açmak, deniz ticaretini teşvik etmek ve Türk deniz ticaretinin rekabet gücünü artırarak kolay bayrak ülkeleri ile mücadele etmek amacıyla TUGSK'nda, verginin ekstra-fiskal amaç ve fonksiyonları ile bağdaşan, çeşitli vergi ayrıcalıklarına[703] yer verilmiştir. Vergi ayrıcalıkları terimi, bu terim ile yakın ya da eş anlamlı olmak üzere; vergi teşvikleri[704], vergi kolaylıkları, vergi avantajları, vergi imtiyazları, vergi harcamaları, vergi sübvansiyonları, vergi boşlukları ve vergi sığınakları gibi terminolojik kullanım alanlarına da sahiptir[705]. Çalışmamızda vergi ayrıcalıkları teriminin kullanımı tercih edilmiştir.

Türkiye'de denizciliğin ve deniz ticaretinin gelişmesi amacıyla[706]; ihraç ve ithal mallara ilişkin yüklerin Türk gemileriyle taşınması, gemi inşa sektörünün ve deniz

---

[702] 2020 yılı için 40.000 TL (**310 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği**, 27.12.2019 tarih ve 30991 sayılı 2. mük. Resmi Gazete'de yayımlanmıştır).

[703] Aktan'a göre "vergi ayrıcalıkları" terimi; yanlış bir terminolojik kullanıma sahip "vergi harcamaları" terime yerine, "ilişkili terim" olarak kullanımı mümkün bir terimdir (Coşkun Can Aktan, **Vergileme (Vergi Teorisi ve Vergi Politikası)**, 2. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2018, s.202-203). Ferhatoğlu'na göre ise, devletin vergi harcamalarıyla harcama programlarını yürütmeyi tercih etmesi, çok sayıda vergi ayrıcalığının oluşmasına neden olmaktadır (Emrah Ferhatoğlu, "Bir Kamu Harcaması Türü Olarak Vergi Harcaması ve Türk Kurumlar Vergisi Açısından Değerlendirilmesi", **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi** (Elektronik Versiyon), C.6, S.2 (Aralık 2005), s.85, https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/113039 (E.T.:29.09.2020)).

[704] "Vergi teşvikleri" ya da bir başka deyişle "vergisel teşvikler" terimini; kanunlar, yönetmelikler ve diğer kanuni düzenlemelerde mevcut olan, vergi yükümlülüğünü ortadan kaldıran ya da hafifleten hükümler olarak belirtmek mümkündür (Filiz Giray, **Vergi Teşvik Sistemi ve Uygulamaları**, 3. Baskı, Bursa: Ekin Yayıncılık, 2016, s.27-28). Bir başka tanım uyarınca vergi teşvikleri/vergisel teşvikler terimini ise; bazı işletmelerin veya ürünlerin, vergi iadesi, muafiyet, istisna veya indirim şeklinde kolaylıklar sağlanarak desteklenmesi olarak ifade etmek mümkündür (Nurettin Bilici, **Avrupa Birliği ve Türkiye II (Kamu Maliyesi, Vergilendirme, AB Bütçesi)**, 7. Baskı, Ankara: Savaş Kitabevi, 2018, s.29).

[705] Coşkun Can Aktan, **Mali Ayrımcılık (Keyfi Devlet, Vergi Ayrıcalıkları ve Vergi Ayrımcılığı)**, 1. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2019, s.46.

[706] Denizcilik sektörü de dâhil olmak üzere işletmelerin vergi ayrıcalıkları elde etmeleri, vergi yüklerini azaltacak, böylelikle vergi yükünü azaltamayan işletmelere göre bir üstünlük sağlanacaktır. Söz konusu işletmelerin sahip olduğu vergisel ayrıcalıklar neticesinde öz kaynakları artacak ve ödeme gücü üstünlüğü de meydana gelecektir. Vergisel ayrıcalıklar yoluyla üstünlük elde eden söz konusu işletmeler, elde ettikleri avantajı yatırımlara dönüştürerek büyüyecek, aynı zamanda deniz ticareti sektörünün büyümesini de sağlayan bir gelişim kaydedecektir (Salih Özel, "Ülkemiz Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerimizin Uluslararası Deniz Taşımacılığından Sağlanan Kazançların Vergi Avantajları", **Yaklaşım Dergisi** (Elektronik Versiyon), S.222 (Haziran 2011), https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=12735 (E.T.:08.11.2019)).

taşımacılığı sektörünün korunması ve geliştirilmesi, mevcut Türk gemilerinin idame ettirilmesi ile ticaret filosu tonajının artırılması gibi alanlarda mevcut teşviklere ek olarak, bazı yeni teşviklerin de ihdas edilmesi ihtiyacı belirmiştir[707]. Gelir vergisi bağlamında deniz ticaretine yönelik vergi ayrıcalıkları incelendiğinde, TUGSK'nda ihdas edildiği üzere; deniz araçlarının işletilmesinden elde edilen kazanç istisnası, deniz araçlarının devrinden elde edilen kazanç istisnası ve deniz araçlarında çalışan personelin ücret geliri muafiyeti (gemi adamı muafiyeti) olarak üç başlık halinde belirtmek mümkündür.

3.2.1.Türk Uluslararası Gemi Siciline Tescilli Deniz Araçlarının İşletilmesinden ve Devrinden Elde Edilen Kazançlar İstisnası

TUGSK m.12 ve TUGSY m.26, deniz ticaretine ilişkin vergi ayrıcalıklarının ve vergi uygulamalarının yer aldığı "mali hükümleri" içeren düzenlemelerdir. TUGSK m.12/1 ve TUGSY m.26/1-a(1)'de hüküm altına alındığı üzere, TUGS'a kayıtlı gemi ve yatların[708] işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar, gelir vergisi ve kurumlar vergisi ile fonlardan[709] istisna edilmiştir.

Ayrıca 1 Seri No.lu KVGT bölüm 5.12'de diğer kanunlarda yer alan istisnalar[710], bu istisnalar kapsamında yer alan bölüm 5.12.1'de ise; TUGSK'nda yer alan TUGS'a

---

[707] Semih Bilge ve Meftun Canbek, "Denizcilik Sektörünün Gelişimi İçin Mali Teşvikler: 2581 Sayılı Deniz Ticaret Filosunun Geliştirilmesi ve Gemi İnşa Tesislerinin Teşviki Kanununun Değerlendirilmesi", Nihat Edizdoğan ve Özhan Çetinkaya (Editör (Ed.)), **Vergi ve Vergi Politikası Üzerine İncelemeler** içinde (287-312), Bursa: Ekin Yayıncılık, 2011, s.287.

[708] Söz konusu Kanun hükmüne, 5266 sayılı Kanun (**5266 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ile 491 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun**, 09.12.2004 tarih ve 25665 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır) ile, 09.12.2004 tarihi itibarıyla yatlar da dâhil edilmiştir. Dolayısıyla bu tarih itibarıyla yatlar da, TUGSK'nda yer alan mali ayrıcalıklardan faydalanacaktır (Bora Unutmaz, "5266 Sayılı Kanun Kapsamında Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu'nun Mali Hükümlerinde Yapılan Değişiklikler", **Vergi Sorunları Dergisi**, S.196 (Ocak 2005), s.146-148).

[709] 4842 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un (**4842 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun**, 24.04.2003 tarih ve 25088 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır) yürürlüğe girmesi ile 01.01.2004 tarihinden itibaren geçerli olmak kaydıyla, verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan gelir ve kurumlar vergisi tutarlarından ayrıca fon hesaplanması uygulamasına son verilmiştir (Asım Gezer, "Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemi ve Yatların İşletilmesi ve Devrinden Sağlanan Kazançlara Yönelik İstisnada Yapılan Kapsam Değişikliği", **Vergi Sorunları Dergisi**, S.349 (Ekim 2017), s.62). Dolayısıyla kanun maddesinde yer alan fon istisnası ibaresi, cari uygulamada bir anlam ifade etmemektedir.

[710] KVK m.35/1'de, diğer kanunlardaki muafiyet, istisna ve indirimlere ilişkin hükümlerin, kurumlar vergisi bakımından geçersiz olduğu; m.35/2'de, kurumlar vergisi ile ilgili muafiyet, istisna ve indirimlere ilişkin hükümlerin, ancak KVK, GVK ve VUK'a hüküm eklenmek veya söz konusu Kanunlarda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenebileceği; m.35/3'de ise uluslararası anlaşma hükümlerinin saklı olduğu hükümleri yer almaktadır. Ayrıca KVK geç. m.1/9'da da, KVK'nun yürürlüğünden önce kurumlar vergisini ilişkin olarak başka kanunlarda yer alan muafiyet, istisna ve indirimler bakımından KVK m.35 hükmünün uygulanmayacağı hükmü yer almaktadır. Dolayısıyla KVK'nun yürürlüğe girdiği 01.01.2007 tarihinden önce, 21.12.1999 tarihi itibarıyla yürürlük kazanan TUGSK'nda yer alan istisna ve muafiyetler, kurumlar vergisi uygulaması bakımından geçerliliğini korumaktadır.

kayıtlı gemilerin işletilmesinden ve devrinden elde edilecek kazançlara ilişkin istisna düzenleme alanı bulmuştur. Bölüm 5.12.1.1'de söz konusu istisnanın kapsamına ilişkin, "*TUGS'a kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden elde edilen kazançların, faaliyetin gelir vergisi mükelleflerince (dar mükellefler dâhil) yapılması halinde gelir vergisinden, kurumlar vergisi mükelleflerince (dar mükellefler dâhil) yapılması halinde kurumlar vergisinden; TUGS'a kayıtlı gemilerin devrinden elde edilecek kazançlar da gelir vergisi ve kurumlar vergisinden istisna olacağına*" ilişkin düzenleme yer almaktadır.

Ancak TUGS'a kayıtlı gemi ve yatların işletilmesi ve devrinden elde edilen kazançların istisna olduğuna yönelik hüküm içeren TUGSK'nda, gerek "işletilme", gerekse "devir" düzenlemelerinin teşkil ettikleri anlam ve içeriğin belirlenmemiş olmasının çeşitli sakıncaları olduğunu önemle vurgulamak gerekmektedir. Zira yürürlükte olan mevcut durum, T.C. Anayasa'sı m.73/3'de hüküm altına alınan "verginin yasallığı ilkesi[711]" ve m.2'de hüküm altına alınan "hukuk devleti[712] ve bu bağlamda hukuki güvenlik ilkesine[713]" aykırılık teşkil edebilecektir. T.C. Anayasa'sı m.73/3'de yer alan "*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.*" hükmü, verginin yasallığı ilkesinin tezahürüdür. Keza söz konusu ilke uyarınca vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin, yasama organı olan Türkiye Büyük Millet Meclisi (TBMM) tarafından kanunla ihdas edilmesi, değiştirilmesi ve ilga edilmesi mümkündür. Bu bağlamda "işletilme" ve "devir" kavramlarının anlam ve içeriğinin, kanun düzeyinde belirlenmemesi, 1 Seri No.lu KVGT'nde tadadi olarak kapsama giren ve kapsam dışı hususların düzenlenmesi ve ağırlıklı olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından verilen özelgeler uyarınca söz konusu hususun belirlenmeye çalışılması[714], verginin yasallığı ilkesine açık şekilde aykırılık teşkil edebilecektir. Çünkü

---

[711] Verginin yasallığı ilkesini; keyfi ve takdiri uygulamaları önleyecek ilkelerin yasada yer alması amacını taşıyan ve bireyin özgürlüklerini devlete karşı koruyan, güvenlik sınırlarını saptayan ilke olarak nitelendirmek mümkündür (Güneş, s.14).

[712] Hukuk devletini; faaliyetlerinde hukuk kurallarına bağlı olan ve tabiiyetindeki vatandaşlarına hukuki güvenlik sağlayan devlet olarak tanımlamak mümkündür (Kemal Gözler ve Gürsel Kaplan, **İdare Hukukuna Giriş**, 19. Baskı, Bursa: Ekin Yayıncılık, 2014, s.23).

[713] Hukuki güvenlik ilkesini; devletin tabiiyetinde olan herkesin bağlı olacağı hukuk kurallarını önceden bilmesi, tutum ve davranışlarını buna göre güvenle ve istikrar dâhilinde düzene sokabilmesini sağlayan ilke olarak nitelendirmek mümkündür (Güneş, s.60). T.C. Anayasa'sı m.2'de belirtilen hukuk devletinin bir gereği olan "hukuki güvenlik ilkesi" ya da bir başka deyişle "hukuk güvenliği ilkesi"; Anayasa Mahkemesi kararlarında "hukuk devleti", "yasallık", "belirlilik" ve "geriye yürümezlik" ilkeleri ile birlikte ele alınarak inceleme konusu yapılmıştır (Gerek ve Aydın, s.268).

[714] T.C. Anayasa'sı m.73/4'de yer alan "*vergi, resim harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilebilir*" hükmü verginin yasallığı ilkesinin istisnalarından birini teşkil etmektedir.

verginin yasallığı ilkesi bağlamında, bir verginin kanunla konulması içerik olarak; verginin konusunun yanında, oranı veya miktarı, indirimleri, istisna ve muafiyetleri, tarh, tahakkuk ve tahsil usulleri, yaptırımları, zamanaşımı vb. bütün vergi unsurlarının kanunla düzenlenmesini gerekli kılmaktadır[715]. Dolayısıyla "işletilme" ve devir" kavramlarının sadece TUGSK'nda düzenlenmesi yeterli olmamakta; aynı zamanda verginin yasallığı ilkesine aykırılık teşkil etmemesi açısından, kapsamına yönelik anlam ve içeriğinin de aynı Kanun'da düzenlenmiş olması gerekmektedir. Zira söz konusu husus aynı zamanda "hukuki güvenlik ilkesinin" bir başka unsuru olan, "belirlilik ilkesinin[716]" de gereğidir. Bu bağlamda bir Anayasa Mahkemesi kararı uyarınca, kanunun uygulanması ile ilgili vergi, resim ve harçtan muaf veya müstesna tutulacak kişi, iş ve işlemlerin niteliği, türü, kapsamı ve sınırı gibi unsurlar yasa ile belirtilmeli, vergi, resim, harç türü ile muafiyet veya istisna arasında açık bir bağlantı kurulmalıdır[717].

TUGSK kapsamındaki söz konusu istisna, mükellefin VUK'da düzenlenen şekli ödevleri yerine getirmesine ve ilgili mükellef hakkında VUK hükümlerinin uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir. Bir diğer ifade ile söz konusu istisna

---

Uygulamada söz konusu bu istisna yetki devrine dayanarak, Bakanlar Kurulu'na/Cumhurbaşkanı'na pek çok yetki bırakılmıştır. Böylece konumuz açısından bu durum irdelendiğinde Bakanlar Kurulu'na/Cumhurbaşkanı'na bırakılabilmesi dahi söz konusu olamayacak yetkilerin, Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bırakılması öncelikle mümkün bulunmamaktadır. Zira Bakanlığın "esası" değil, "usulü" düzenleme yetkisi bulunmaktadır (Bumin Doğrusöz, "Verginin Yasallığı İlkesi (2)", **Dünya Gazetesi**, 2 Kasım 2017, https://www.dunya.com/kose-yazisi/verginin-yasalligi-ilkesi-2/389145 (E.T.:25.12.2019)). Dolayısıyla TUGSK'nda düzenlenen söz konusu istisna uyarınca, "işletme" ve "devir" kavramlarının anlam ve içeriğinin kanun düzeyinde belirlenmemesi, konu ile ilgili genel tebliğ ve özelgeler doğrultusunda vergi uygulamasının gerçekleşmesi "verginin yasallığı ilkesine" aykırılık teşkil edebilecektir.

[715] Bumin Doğrusöz, "Verginin Yasallığı İlkesi", **Dünya Gazetesi**, 31 Ekim 2017, https://www.dunya.com/kose-yazisi/verginin-yasalligi-ilkesi/388840 (E.T.:25.12.2019); Ayrıca bu yönde verilen yargı kararları için bkz. Anayasa Mahkemesi Kararı, 26.01.2011, E. 2009/42, K. 2011/26, https://www.lexpera.com.tr/ictihat/anayasa-mahkemesi/genel-kurul-e-2009-42-k-2011-26-t-26-1-2011 (E.T.:25.12.2019); Anayasa Mahkemesi Kararı, 10.02.2011, E. 2007/114, K.2011/36, https://www.lexpera.com.tr/ictihat/anayasa-mahkemesi/genel-kurul-e-2007-114-k-2011-36-t-10-2-2011 (E.T.:25.12.2019); Yargıtay 10. HD, 25.02.2003, E. 2003/889, K. 2003/1122, https://www.lexpera.com.tr/ictihat/yargitay/10-hukuk-dairesi-e-2003-889-k-2003-1122-t-25-02-2003 (E.T.:25.12.2019).

[716] Belirlilik ilkesini; yükümlülüğün hem kişiler, hem de idare yönünden belli ve kesin olması olarak ifade etmek mümkündür. Dolayısıyla bu ilkeye göre yasal düzenlemelerin, herhangi bir duraksamaya ya da kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır, uygulanabilir ve nesnel olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlemler içermesi gerekmektedir. Böylece yasa kuralının, kişilerin mevcut şartlar altında belirli bir işlemin doğurabileceği sonuçları makul bir düzeyde öngörmelerini mümkün kılacak şekilde düzenlenmesi gerekmektedir. Öngörülebilirlik ilkesi olarak da nitelendirilen bu ilkeye göre, yasanın uygulanmasında takdirin kapsamı ve uygulama yöntemi, bireyleri keyfi ve öngöremeyecekleri müdahalelerden koruyacak düzeyde açıklıkla yazılmalıdır. Ayrıca belirlilik ilkesi, yükümlülerin hukuki güvenliğini korumakla birlikte aynı zamanda vergi idaresinde istikrarı da sağlamaktadır. (Anayasa Mahkemesi Kararı, 30.11.2017, E. 2006/61, K. 2007/91, https://www.lexpera.com.tr/ictihat/anayasa-mahkemesi/genel-kurul-e-23-k-2007-91-t-30-11-2007 (E.T.:26.12.2019); Gerek ve Aydın, s.41).

[717] Anayasa Mahkemesi Kararı, 30.11.2017, E. 2006/61, K. 2007/91, https://www.lexpera.com.tr/ictihat/anayasa-mahkemesi/genel-kurul-e-23-k-2007-91-t-30-11-2007 (E.T.:26.12.2019).

kapsamındaki mükellefler için de VUK'da yer alan; mükellefin ödevleri (defter tutma, belge düzenleme, bildirimde bulunma, defter ve belgelerin muhafazası ve ibrazı vb.), vergi incelemeleri, cezalandırma, değerleme, amortisman vb. hükümleri de aynen geçerlidir[718]. Zira istisna uygulaması mevcut olsa da, mükellefin VUK kapsamındaki usule ilişkin şekli ödevleri devam etmektedir.

Dolayısıyla yukarıda yer verilen istisna hükmünün ayrıntılı olarak ele alınması; TUGS'a tescilin koşulları, TUGS'a tescili mümkün olan deniz araçlarının türleri, TUGS'a kayıtlı deniz araçlarının işletilmesinden elde edilen kazançlara ilişkin istisnada kapsama giren ve girmeyen haller ile TUGS'a kayıtlı deniz araçlarının devrinden elde edilen kazançlara ilişkin istisnada kapsama giren ve girmeyen hallerin literatür, özelgeler ve yargı kararları ışığında irdelenmesi suretiyle mümkün olacaktır.

3.2.1.1.Türk Uluslararası Gemi Siciline Tescil

TUGSK m.5 ve TUGSY m.7 ve m.11 hükümleri, TUGS'a tescile ilişkin ayrıntıları düzenleyen hukuki düzenlemelerdir. Söz konusu hükümler uyarınca TUGS'a; Türkiye'de mukim Türk ve yabancı uyruklu gerçek kişiler ile Türkiye'de Türk mevzuatına göre kurulmuş şirketlere ait gemiler ve yatlar tescil ettirilebilecektir. Ayrıca yurt dışından finansal kiralama yoluyla temin edilecek gemiler ve yatlar da TUGS'un özel bir sütununa kaydedilecektir. TUGS'a kayıtlı bir gemi, aynı zamanda MGS'ne de kayıtlı ise, MGS kaydı re'sen terkin edilecektir.

Tescile yönelik söz konusu hukuki düzenlemeler irdelendiğinde, TUGS'a tescilin re'sen yapılmadığı ve gemi ya da yatın maliki tarafından isteğe bağlı olarak bir tescil talebinde bulunulması gerektiği söylenebilecektir[719]. Dolayısıyla TTK m.957 uyarınca

---

[718] Gürol Ürel, "Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerden Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesi", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi** (Elektronik Versiyon), S.18 (Haziran 2005), http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2005-haziran-sayi-18_mdergi_8911a-00_/gemi-satis-kazanclarinda-vergi.html (E.T.:09.11.2019); Şeref Demir, "Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin Vergileme Usulleri", **Yaklaşım Dergisi** (Elektronik Versiyon), S.100 (Nisan 2001), https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=848 (E.T.:09.11.2019); Fikret Çetinkaya, "Türk Uluslararası Gemi Sicili ve Mali Hükümler", **Vergi Sorunları Dergisi**, S.142 (Temmuz 2000), s.108.

[719] Erkan Yetkiner ve R. Yaşar Durusoy, "Gemi ve Yat İşleten Mükelleflere 4490 Sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili ile Sağlanan Vergisel Avantajlar", **Vergi Dünyası Dergisi** (Elektronik Versiyon), S.299 (Temmuz 2006), http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/4158 (E.T.: 13.11.2019); M. Meftun Canbek, "Amatör Yatlarda Yabancı Bayrak Tercihinin Nedenleri ve Öneriler", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi** (Elektronik Versiyon), S.77 (Mayıs 2010), http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2010-mayis-sayi-77_mdergi_8852a-00_/amator-yatlarda-yabanci-bayrak-tercihi.html (E.T.:13.11.2019); Levent Başak, "Türk

MGS'ne on sekiz gros tonilato ve üzerindeki her ticaret gemisinin malikinin tescil talebinde bulunması suretiyle kaydı zorunlu iken; TUGS'a kayıt ihtiyarı yani gemi malikinin tercihine bağlıdır. Ancak TUGS'da yer alan mali ayrıcalıklardan faydalanmak için, söz konusu sicile tescilin zorunlu bir unsur olduğu da, vurgulanması gereken bir hususdur. Zira TUGS'a kayıtlı olmayan gemi ve yatlar ile TUGS'a kayıt olup da özel amaçlarla kullanılan (işletilmeyen) gemi ve yatların, söz konusu sicile kaydın sağladığı mali ayrıcalıklardan yararlanması mümkün değildir[720].

Bir diğer irdelenmesi gereken husus, Türkiye'de mukim Türk ve yabancı gerçek kişiler deyimiyle kastedilmek istenenin ne olduğudur. TUGSK'nun gerekçesi irdelendiğinde; yabancı şirketler ile Türkiye'de mukim olmayan gerçek kişilerin, söz konusu şirket ve kişilerin kuruldukları ya da mukim oldukları ülkede tam mükellef olarak vergilendirildiklerinden, TUGSK kapsamına alınmadığının ifade edildiği görülmektedir[721]. Dolasıyla Türkiye'de mukim (yerleşik/ikamet eden) Türk ve yabancı gerçek kişiler deyimi, GVK açısından tam mükellefiyetin seçimlik iki koşulundan biri olarak algılamak suretiyle, tam mükellef gerçek kişiler olarak ifade edilebilecektir[722].

Diğer bir irdelenmesi gereken husus ise, TUGS'a tescil için Türkiye'de Türk mevzuatına göre kurulmuş şirket deyiminin nasıl değerlendirilmesi gerektiğidir. Kanun hükmü lafzi olarak yorumlandığında, Türkiye'de TTK ve TBK hükümlerine göre kurulmuş şirketlerin[723] TUGS'a kayıt edilebileceği, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunan yabancı şirket tarafından Türkiye'de açılmış olan bir şubesinin ise, Türk mevzuatına göre "şirket" statüsünden olmadığı için söz konusu sicile tescilinin mümkün olmadığı sonucu çıkacaktır. Ancak gerek 1 Seri No.lu KVGT bölüm 5.12.1.1'de yer alan gerçek kişiler ve kurumlar ibaresine dar mükelleflerin de dâhil edilmesi; gerekse 4875

Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemi ve Yatların Yurt Dışına Satılması Durumunda İstisna Hükmü Uygulanabilecek midir?", **Vergi Sorunları Dergisi**, S.352 (Ocak 2018), s.114.

[720] Çelikkaya, **Dünyada ve Türkiye'de Deniz Taşımacılığına Sağlanan Vergi Teşvikleri**, s.76.

[721] **4490 sayılı TUGSK Gerekçesi**, https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem21/yil01/ss217m.htm (E.T.:13.12.2019).

[722] Üstüner, s.110-111.

[723] Söz konusu şirketleri şahıs şirketleri, sermaye şirketleri ve adi ortaklık olarak belirtmek mümkündür (Emrah Aygül, "Gelir ve Kurumlar Vergisi Açısından Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesi", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi** (Elektronik Versiyon), S.17 (Mayıs 2005), https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2005-mayis-sayi-17_mdergi_8912a-00_/t.-ulus.-gemi-sicili-gemileri/t.-ulus.-gemi-sicili-gemileri.html?query=emrah+ayg%C3%BCl (E.T.:13.12.2019)).

sayılı Kanun[724] m.3'de yer alan "eşit muamele ilkesi[725]" uyarınca dar mükellef gerçek kişi ve kurumların da söz konusu sicile tescil hakkını haiz olduğu söylenebilecektir[726]. Donatma iştiraklerinin durumu değerlendirildiğinde ise, TUGSK'nda açıkça yer almamakla birlikte, "Türk mevzuatına göre kurulmuş şirket" şartını karşılamaları halinde, sahip oldukları gemi ve yatları TUGS'a tescil ettirebilecekleri söylenebilecektir[727].

Ayrıca TUGSK m.5/2 uyarınca yurt dışından finansal kiralama yoluyla temin edilecek gemi ve yatların da TUGS'a kaydedilmesi mümkündür. Ancak TUGSY m.11/1 hükmü uyarınca söz konusu tescil için, finansal kiralama sözleşmesi ve bayrak ülkesinin tescil muvaffakatnamesi istenilmektedir. TUGSY m.11/2 uyarınca, finansal kiralama kapsamında TUGS'a tescil edilen gemi ve yatlar için "bayrak şahadetnamesi[728]" tanzim edilecektir. Dolayısıyla TUGS ile getirilen ve armatörlerin lehine olan yeniliklerden biri olarak finansal kiralama yoluyla temin edilen gemi ve yatların, malikin vatandaşlığına dikkat edilmeksizin ve süre sınırlaması olmaksızın TUGS'un özel bir sütununa kaydı ve Türk bayrağı çekmesi mümkün hale gelmiştir[729].

TUGSK m.7/1 ve TUGSY m.18 uyarınca TUGS'a tescil edilen gemi ve yatların Türk bayrağı çekme hakkı mevcuttur. TUGSK m.7/2 ve TUGSY m.19 hükümleri uyarınca ise, Kabotaj Kanunu'nun sağladığı haklardan faydalanmak için TUGS'a tescil yetmemekte, ayrıca TTK'da yer alan Türk Bayrağı çekme koşullarının taşınması gerekmektedir. Ayrıca TUGSK m.9 ve TUGSY m.21 uyarınca da; TUGS'a kayıtlı gemi ve yatlarda, donatının yabancı veya Türk olduğuna bakılmaksızın kaptanın Türk vatandaşı olması gerekmektedir. Donatanın Türk vatandaşı olması veya Türk mevzuatına

---

[724] **4875 sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu**, 17.06.2003 tarih ve 25141 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[725] Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu m.3'de "eşit muamele ilkesi"; yabancı yatırımcılar tarafından Türkiye'de doğrudan yabancı yatırım yapılması serbestisini ve yabancı yatırımcılar ile yerli yatırımcıların eşit muameleye tabi olmasını içermektedir.

[726] Levent Başak, 4490 Sayılı Kanun ile Getirilmiş Olan İstisna Düzenlemesinden Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlar Yararlanabilir mi?", **Yaklaşım Dergisi** (Elektronik Versiyon), S.296 (Ağustos 2017), https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=30123&arananKey=4490 (E.T.:13.12.2019).

[727] Bengi Yüceer ve Umurcan Gago, "Gemi İşletmeciliği, Gemi Satım Kazançları, Gemi Adamı Ücretleri İstisnası", **Vergi Dünyası Dergisi** (Elektronik Versiyon), S.229 (Eylül 2000), http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/2498 (E.T.:13.12.2019).

[728] TTK m.944/1 uyarınca "bayrak şahadetnamesi"; Türkiye dışında bulunan bir geminin Türk Bayrağı çekme hakkını elde etmesi üzerine, geminin bulunduğu yerdeki Türk konsolosu tarafından Türk Bayrağı çekme hakkına istinaden verilecek bir belge olup, Türkiye'de bulunan gemilerin Türk bayrağı çekme hakkına istinaden verilen "bayrak tasdiknamesi" yerine geçmektedir.

[729] Yüceer ve Gago, http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/2498 (E.T.:13.12.2019).

göre kurulmuş bir şirket olması durumunda ise, kabotaj hattı dışında personelin en az %51'inin Türk vatandaşı olması zorunludur. Söz konusu TUGS'a tescile ilişkin gemi çalışanlarına yönelik ek kıstasların da, tescilde zorluk yaratmadığı literatürde bir görüş olarak yer almıştır[730].

3.2.1.2.Türk Uluslararası Gemi Siciline Tescili Mümkün Olan Deniz Aracı Türleri

TUGS'a tescili mümkün olan deniz aracı türleri, TUGSK m.4 ve TUGSY m.2'de düzenlenmiştir. Söz konusu hükümler uyarınca TUGS'a tescili mümkün olan deniz aracı türleri gemi ve yatlar olup, üç bent halinde hangi gemi ve yatların kaydının mümkün olduğu düzenlenmiştir. Bunlardan ilki, TUGSK'nun yürürlüğe girdiği 21.12.1999 tarihinde MGS'ne kayıtlı bulunan bütün gemiler ve yatlardır. Ancak kanaatimizce söz konusu düzenleme, 21.12.1999 tarihinde MGS'nde kayıtlı bulunan bütün gemi ve yatların re'sen TUGS'a kaydedileceği şeklinde anlaşılmamalı; aksine ilgili tarihte MGS'ne kayıtlı olan gemi ve yatların malikleri tarafından ihtiyari (isteğe bağlı) olarak, herhangi bir başka koşul aranmaksızın, TUGS'a tescilinin mümkün olduğu şeklinde anlaşılmalıdır. Söz konusu Kanun'un sistematik ve lafzi yorumu bunu gerektirmektedir.

İkinci olarak ise, tonaj sınırı aranmaksızın yurt içinde inşa edilen gemiler, yatlar ve özel maksatlı, özel yapılı bütün gemiler TUGS'a tescil edilebilecektir. Ancak burada dikkat edilmesi gereken husus, "inşa edilen" ibaresinden, inşa edilmenin devam ettiği değil; inşa edilme bittikten sonra denize indirilmek suretiyle inşa edilen deniz araçlarının anlaşılması bir başka deyişle inşa safhasının bittiği anlaşılmalıdır[731]. Literatürde yurt içinde inşa edilen gemi, yat ve özel maksatlı, özel yapılı gemilere ilişkin tonaj sınırlaması getirilmemesini, Türk tersanelerini desteklemeye yönelik bir adım olarak nitelendiren bir görüş[732] bulunsa da; TUGSK gerekçesinde belirtildiği üzere, gemi yaşına yönelik bir sınırlama getirilmemesi[733] de kanaatimizce Türk tersanecilik sektörünü ve dolayısıyla

---

[730] Cevdet Okan Bahar, "Gemi İşletmeciliği Gelirlerinin Vergi İstisnası", **Yaklaşım Dergisi** (Elektronik Versiyon), S.167 (Kasım 2006), https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=7032 (E.T.:15.12.2019).

[731] Münir Bellek, "Türk Uluslararası Gemi Sicili'ne Tescilin Etkisi", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi** (Elektronik Versiyon), S.56 (Ağustos 2008), http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2008-agustos-sayi-56_mdergi_8873a-00_/turk-uluslararasi-gemi-siciline-tescilin-etkisi.html (E.T.:14.12.2019).

[732] Yüceer ve Gago, http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/2498 (E.T.:14.12.2019).

[733] **4490 sayılı TUGSK Gerekçesi**, https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem21/yil01/ss217m.htm (E.T.:14.12.2019).

deniz ticaretini olumsuz etkileyen bir adımdır.

Son olarak yurt dışından ithal edilecek 3.000 DWT[734]'nin üzerindeki ticari amaçla kullanılan her türlü yük ve açık deniz balıkçı gemileri ile 300 grostonun[735] üzerindeki yolcu ve özel maksatlı, özel yapılı gemiler TUGS'a tescil ettirilebilecektir. Bu durumda ithal edilen yatların TUGS'a kaydının mümkün olup olmadığı sorunu gündeme gelecektir. Literatürde yer alan bir görüş uyarınca, TUGSK ve TUGSY hükümleri çerçevesinde, finansal kiralama kapsamında yurt dışındaki yatların TUGS'a tescili mümkün iken; ithal edilen yatların da herhangi bir fiziki sınırlama olmadan TUGS'a tescili mümkün olmalıdır[736]. Bizim de katıldığımız diğer görüş uyarınca ise, TUGSK'nda yer alan düzenlemede ithal edilen yatlar ayrıca yer almadığı için, ithal edilen yatların ilgili sicile kaydı mümkün bulunmamaktadır[737].

TUGS'a tescili mümkün olan deniz aracı türleri irdelendikten sonra, gemi ve yat tabirlerinin TUGSK ve TUGSY'nde özel olarak tanımlandığı da belirtilmesi gereken bir husustur. Dolayısıyla söz konusu Kanun ve Yönetmelik uygulamasında, hukuki olarak özel düzenleme içermesi nedeniyle, verilen tanıma uygun gemi ve yatlar esas alınacaktır.

TUGSK m.2/1-a ve TUGSY m.4/1-a'da gemi terimi; 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[738] ifade etmektedir. Gemi tanımına özel maksatlı ve özel yapılı gemiler ifadesi, 6745 sayılı Kanun[739] ile 07.09.2016 tarihinden itibaren

---

[734] DWT (dead weight/ölü ağırlık); bir geminin taşıyabileceği en çok ağırlık olup, ham yükün, yakıtın, suyun, kumanyanın, yolcu ve gemi adamlarının kendilerinin ve eşyalarının ağırlıklarının toplamını ifade etmektedir (TUGSK m.2/1-g ve TUGSY m.4/1-n).

[735] Groston ya da bir başka deyişle gros tonilato; bir hacim birimi olup, geminin güverte altı ve güverte üstü bütün kapalı yerlerinin hacmini ifade etmektedir (TUGSK m.2/1-h ve TUGSY m.4/1-o).

[736] Üstüner, s.115.

[737] Yüceer ve Gago, http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/2498 (E.T.:14.12.2019); Çelikkaya, **Dünyada ve Türkiye'de Deniz Taşımacılığına Sağlanan Vergi Teşvikleri**, s.77.

[738] Özel maksatlı ve özel yapılı gemiler; tipleri ve nitelikleri Bakanlık tarafından belirlenen, özel bir amaçla işletilen ve bu amaçla donatılan, yüzme özelliği bulunan deniz araçlarını ifade etmektedir (TUGSK m.2/1-ı ve TUGSY m.4/1-d).

[739] **6745 sayılı Yatırımların Proje Bazında Desteklenmesi ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun**, 07.09.2016 tarih ve 29824 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

geçerli olmak üzere eklenmiştir[740]. Çeşitli tarihlerde verilen özelgeler[741] uyarınca, gemi tanımına ekli olmadığı 2016 tarihi öncesinde de, iki hukuki düzenlemede de tescil bölümünde ayrıca belirtildiği için, özel maksatlı ve özel yapılı gemilerin TUGS'a tescili mümkün bulunmuştur.

TUGSK m.2/1-b ve TUGSY m.4/1-b'de yat terimi; yat tipinde inşa edilmiş, gezi ve spor amacıyla yararlanılan, taşıyacakları yatçı[742] sayısı otuz altıyı geçmeyen, yük ve yolcu gemisi niteliğinde olmayan, turizm şirketi envanterlerinde kayıtlı ve tonilato belgelerinde "ticari yat" olarak belirtilen deniz araçlarını ifade etmektedir. Dolayısıyla ticari yat niteliğinde olmayan ve kişisel kullanıma ait yatların TUGS'a tescili mümkün değildir[743].

3.2.1.3.Türk Uluslararası Gemi Siciline Tescilli Deniz Araçlarının İşletilmesinden Elde Edilen Kazançlar İstisnasının Kapsamı

TUGSK m.12/1 ve TUGSY m.26/1-a(1) hükümleri uyarınca, TUGS'a kayıtlı gemi ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar, gelir vergisi ve kurumlar vergisi ile fonlardan istisna edilmiştir. Ancak her iki hukuki düzenlemede de, gemi ve yatların "işletilmesi" düzenlemesinden ne anlaşılması gerektiğine yönelik herhangi bir hüküm mevcut değildir. Dolayısıyla diğer hukuki düzenlemeler, literatür, yargı kararları ve özelgeler ışığında, gemi ve yatların işletilmesinden elde edilen kazançlar istisnasının kapsamına giren ve girmeyen durumların tespiti önem taşımaktadır.

---

[740] Ayrıca 6745 sayılı Kanun ile TUGSK'na eklenen geç. m.2 uyarınca, 07.09.2016 tarihi itibarıyla, TUGSK kapsamında tescil edilmesi gereken deniz araçları arasında bulunmamasına rağmen TUGS'a tescil edilmiş olan (sicilden terkin edilmiş olanlar dâhil) gemi, yat, özel maksatlı ve özel yapılı gemi ile bunlar dışında bulunan her türlü deniz araçlarının malikleri adına, bu deniz araçları dolayısıyla TUGSK m.12 kapsamında yararlandıkları vergi, harç veya fon istisnası ile indirim, muafiyet ve diğer mali hükümlerle ilgili olarak tarhiyat yapılamayacak, daha önce yapılmış olan tarhiyatlardan varsa açılmış davalardan feragat edilmesi kaydıyla vazgeçilecek, tahakkuk eden tutarlar terkin edilecek, ancak tahsil edilen tutarlar red ve iade edilmeyecektir.

[741] Bir özelge uyarınca, özel amaçlı gemi olarak nitelendirilen römorkörün, TUGS'a tescilinin mümkün olduğu kabul edilmiştir (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 02.02.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 5-406 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/node/100435 (E.T.:14.12.2019)). Bir diğer özelge uyarınca da, özel amaçlı gemi olarak nitelendirilen tarak gemisinin, TUGS'a tescilinin mümkün olduğu kabul edilmiştir (İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 03.04.2014 tarih ve 84098128-120[37-2012-5]-164 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/node/95902 (E.T.:14.12.2019)).

[742] Yatçı terimi; ticari yat personeli dışında kalan yolcuyu ifade etmektedir (TUGSY m.4/1-c).

[743] Yetkiner ve Durusoy, http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/4158 (E.T.: 14.12.2019).

3.2.1.3.1.Deniz Araçlarının İşletilmesinden Elde Edilen Kazanç Kapsamına Giren Haller

TUGSK ve TUGSY'nde içeriğine yönelik herhangi bir somut hükmün yer almadığı "işletilme" kavramını ve bu bağlamda elde edilen kazancı, gemi ve yat işletmeciliği ile doğrudan ilişkili olan ve gemi ile yatın vasıflarına uygun şekilde kullanılması dâhilinde elde edilen bütün kazançlar şeklinde yorumlamak gerekecektir[744]. Dolayısıyla ilgili mevzuatta soyut olarak kalan işletilme kavramını geniş olarak yorumlamak mühimdir[745]. Bu bağlamda işletilme kavramının içeriğini 1 Seri No.lu KVGT, özelgeler, yargı kararları ve literatürde yer alan görüşler çerçevesinde belirlemek gerekecektir.

1 Seri No.lu KVGT irdelendiğinde, "işletilme" kavramının dar olarak yorumlandığı ve gemi ve yatların işletilmesi kazancı istisnasının, TUGS'a kayıtlı gemi ve yatların "deniz ulaştırması/taşımacılığı" faaliyetiyle sınırlandırıldığı söylenebilecektir[746]. Bir başka deyişle, söz konusu istisna sadece taşımacılıkta kullanılan gemiler için taşımacılık faaliyetine ilişkin söz konusu olup, gemilerin başka alanlarda kullanılması neticesinde elde edilen kazançlar için söz konusu olamayacaktır[747]. Söz konusu Genel Tebliğ 5.12.1.6 No.lu bölümünde, time charter (zaman çarteri) işletmeciliğinden elde edilen gelirlerin istisna kapsamında olduğu belirtilmiştir. Dolayısıyla zamana bağlı olarak yük taşımanın gerçekleştiği zaman çarteri sözleşmesi kazancının dâhil olmasının yanında, yolculuk çarteri sözleşmesi, kırkambar sözleşmesi ve deniz yoluyla yolcu taşıma sözleşmesi kapsamında da elde edilen kazanç istisna kapsamında olacaktır. Ayrıca bölüm 5.12.1.2'de TUGS'a kayıtlı gemilerle yapılan deniz taşımacılığı faaliyetleri neticesinde doğan alacakların yanında, bu alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkı gelirlerinin de istisna kapsamında olacağı belirtilmiştir.

---

[744] Recep Bıyık ve Aydın Kıratlı, **Vergi Teşvikleri ve Korumaları**, 2. Baskı, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2001, s.846.

[745] Yetkiner ve Durusoy, http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/4158 (E.T.: 16.12.2019); Üstüner, s.123.

[746] Nadir Öztürk, "Türk Uluslararası Gemi Siciline Kaydedilen Gemi ve Yatlara Tanınan Vergi, Resim, Harç İstisnalarına İlişkin Yeni Düzenlemeler", **Yaklaşım Dergisi** (Elektronik Versiyon), S.295 (Temmuz 2017), https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=30024 (E.T.:16.12.2019).

[747] Ürel, "Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerden Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesi", http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2005-haziran-sayi-18_mdergi_8911a-00_/gemi-satis-kazanclarinda-vergi.html (E.T.:16.12.2019).

Ancak kanaatimizce TUGS'a kayıtlı gemi ve yatların işletilmesi kavramı, TUGSK ve TUGSY'nde yer alan hükümler çerçevesinde de, gerek TUGS'a tescilin koşulları, gerekse TUGS'a tescil edilebilecek deniz araçlarının verilen tanımları uyarınca, faaliyetleri de dolaylı olarak belirlemesi nedeniyle, geniş olarak yorumlanmalıdır. Örneğin gemi tanımına eklenen ve 20.08.2016 tarihi itibarıyla uygulama alanı bulan "özel maksatlı ve özel yapılı gemiler" tabiri neticesinde, deniz taşımacılığı dışında da, söz konusu deniz araçlarının ticari bağlamda işletilmesi kapsamına giren römorkör, duba[748], kılavuz bot[749], yüzer havuz[750] gibi hizmet veren özel gemilerin kazançları da istisna kapsamına kanaatimizce dâhildir. Ayrıca aynı şekilde söz konusu mevzuatta gemi tanımına dâhil olması nedeniyle, açık deniz balıkçı gemilerinin faaliyeti neticesinde elde edilen kazancın da istisna kapsamında olması gerektiği belirtilmiştir. Üstelik yatların işletilmesi hakkında bir belirleme yapılması, söz konusu mevzuatta yer alan tanımı uyarınca mümkün olacağı üzere; gezi ve spor amacıyla işletilmesi neticesinde elde edilen kazancın da istisna kapsamında olması gerektiği belirtilmiştir[751].

3.2.1.3.2.Deniz Araçlarının İşletilmesinden Elde Edilen Kazanç Kapsamına Girmeyen Haller

Deniz araçlarının "işletilmesi" kavramının TUGSK ve TUGSY'nde soyut olarak düzenlendiği ve kapsamının ilgili mevzuat, İdarenin ve yargının görüşleri dâhilinde geniş olarak yorumlanması gerektiğini belirtmiştik. Aynı şekilde işletilme kapsamına girmeyen

---

[748] Söz konusu değişiklik öncesi verilen bir özelgede, TUGS'a kayıtlı duba için istisna uygulamasının mümkün olup olmadığının sorulması üzerine, İdare tarafından TUGSK'nda yer alan gemi tanımına girmediği için mümkün olmadığı yönünde görüş verilmiştir (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 08.02.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.9-478 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/node/94609 (E.T.:16.12.2019)). Ancak cari Kanun maddesinde "özel maksatlı ve özel yapılı gemiler" tanımı dâhilinde duba da yer alacağından, duba işletilmesinden elde edilen kazanç da istisna kapsamında kanaatimizce olacaktır.

[749] Söz konusu değişiklik öncesi verilen B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-6-7168 sayılı özelgede, kılavuz botların faaliyetlerinin istisna kapsamında olup olmadığının sorulması üzerine; İdare tarafından, kılavuz botlar tarafından verilen kılavuzluk hizmetinin, kılavuz botların TUGSK m.2'de yer alan gemi tanımında yer almaması nedeniyle istisna kapsamında değerlendirilemeyeceği yönünde görüş beyan edilmiştir (Teksoy, http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2011-nisan-sayi-88_mdergi_8841a-00_/gemi-isletmeciligi-kazanclari.html (E.T.:16.12.2019)). Ancak söz konusu kanun hükmünde yer alan gemi tanımına "özel maksatlı ve özel yapılı gemiler" ibaresi eklendiğinden; kanaatimizce, gemi ve yatların işletilmesi kazancı istisnası kapsam olarak genişlemiştir

[750] Söz konusu değişiklik sonrası verilen bir özelge uyarınca İdare tarafından, "özel maksatlı ve özel yapılı gemi" olarak nitelendirilen yüzer havuzların TUGS'a tescili neticesinde, maksadına uygun kullanılması neticesinde elde edilmesi şartıyla bakım, onarım, ve diğer hizmetlerden elde edilen kazancın, istisna kapsamında değerlendirileceğine yönelik görüş beyan etmiştir (Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 05.01.2018 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.02-125[5]-252 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/turk-uluslararasi-gemi-siciline-kayitli-gemilerin-isletilmesinden-ve-devrinden-elde-edilen-kazancin (E.T.: 16.12.2019)).

[751] Öztürk, https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=30024 (E.T.: 16.12.2019).

halleri de ancak, 1 Seri No.lu KVGT, özelgeler, yargı kararları ve literatür kapsamında belirlemek mümkündür.

1 Seri No.lu KVGT 5.12.1.1'de; TUGS'a kayıtlı gemi ve yatların otel veya restoran işletmeciliğinde (yüzer otel veya yüzer restoran) kullanılması durumunda, söz konusu faaliyetin gemi işletmeciliği faaliyeti kapsamında değerlendirilmesinin mümkün olmadığı belirtilmiştir[752]. Ayrıca söz konusu Tebliğ 5.12.1.6'da TUGS'a kayıtlı gemilerin zamana ve yüke bağlı olmadan doğrudan kiraya verilmesi durumunda gemi işletmeciliği faaliyetinden söz edilemeyeceğinden, elde edilen kira gelirine istisna uygulanmayacağı vurgulanmıştır[753]. Böylece bareboat charter bir başka deyişle gemilerin çıplak olarak kiraya verilmesi durumunda elde edilen kazanç, işletme istisnası kapsamında olmayacaktır[754]. TUGSY m.12'de yer alan çıplak kiralama (bareboat) kapsamındaki gemi ve yatların, TUGS'a tescilinin mümkün olmadığı hükmünü de, elde edilecek kazancın söz konusu istisnanın dışında olduğu yönünde anlamak gerekmektedir. Dolayısıyla bu durumda kiralayan tarafından elde edilen kazancın "gayrimenkul sermaye iradı" olarak beyan edilmesi gerekmektedir[755]. Bir diğer istisna kapsamına girmeyen husus, Tebliğ'in 5.12.1.2 No.lu bölümünde belirtildiği üzere, söz konusu sicile kayıtlı gemilerle yapılan deniz taşımacılığı faaliyetiyle ilişkisi olmadan elde edilen kur farkı, vade farkı gelirleri ile faiz, repo ve benzeri faaliyet dışı gelirlerdir.

Bir özelge uyarınca konu irdelendiğinde, mükellef tarafından uluslararası yolcu taşımacılığı faaliyeti için TUGS'a kayıtlı bir gemiyi kiraladığı belirterek söz konusu kazancın vergisel durumu yönünde görüş talep edilmiş; İdare tarafından ise, kiralama faaliyeti zamana ve yüke bağlı olmadığı için kiralayan tarafından elde edilen kira gelirinin

---

[752] Yatın gezi ve spor amacıyla kullanılmak kaydıyla yüzer otel veya restoran olarak hizmet vermesi sonucu elde edilen kazancın istisna kapsamında olması gerektiği şeklinde aksi yönde görüş için bkz. Öztürk, https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=30024 (E.T.: 17.12.2019).

[753] TUGS'a kayıtlı bulunan gemi ve yatların ticari amaçlar için kiralanması durumunda, söz konusu kiralama zamana ve yüke bağlı olmasa da, kiracı tarafından elde edilecek kira gelirinin istisna kapsamında olması ve paylaşılmış sayılacağı için, kiralayan tarafından elde edilen kazancın da istisna kapsamında olması gerektiği yönünde aksi görüş için bkz. Öztürk, https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=30024 (E.T.: 17.12.2019).

[754] Alptürk, "Denizcilik Sektörünün Finansal ve Vergisel Boyutu", http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2004-temmuz-sayi-7_mdergi_8922a-00_/denizcilik-sektoru-ve-vergi.html (E.T.:17.12.2019); Aygül, https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2005-mayis-sayi-17_mdergi_8912a-00_/t.-ulus.-gemi-sicili-gemileri/t.-ulus.-gemi-sicili-gemileri.html?query=emrah+ayg%C3%BCl (E.T.:17.12.2019).

[755] Çelikkaya, **Dünyada ve Türkiye'de Deniz Taşımacılığına Sağlanan Vergi Teşvikleri**, s.81.

istisna kapsamında olmadığı, kiracı tarafından elde edilen yolcu taşımacılığı faaliyet gelirinin ise istisna kapsamında olduğu yönünde görüş verilmiştir[756]. Bir diğer özelgede de, TUGS'a kayıtlı geminin kiraya verilmesi veya kiralayan tarafından kiraya verilerek işletilmesinin, kiralayanın elde ettiği kazanç açısından işletme istisnası kapsamında olmayacağı vurgulanmıştır[757]. Bir diğer özelgede ise, TUGS'a kayıtlı şirketin aktifinde yer alan geminin kaza yapması sonucu sigortadan alınan hasar tazminatının vergisel akıbeti hakkında görüş talep edilmesi üzerine İdare tarafından, söz konusu istisnanın işletilme ve devir kazançları ile sınırlı olduğu, dolayısıyla sigortadan alınan hasar tazminatının hasar bedelini aşan kısmının kurum kazancı olarak vergiye tabi olacağı yönünde görüş verilmiştir[758].

3.2.1.4.Türk Uluslararası Gemi Siciline Tescilli Deniz Araçlarının Devrinden Elde Edilen Kazançlar İstisnasının Kapsamı

TUGSK m.12/1 ve TUGSY m.26/1-a(1) hükümleri uyarınca, TUGS'a kayıtlı gemi ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar, gelir vergisi ve kurumlar vergisi ile fonlardan istisna edilmiştir. Ancak her iki hukuki düzenlemede de, gemi ve yatların "işletilmesi" düzenlemesinden anlaşılması gereken hususun belirsizliği gibi; "devri" düzenlemesinden de ne anlaşılması gerektiğine yönelik herhangi bir hüküm mevcut değildir. Dolayısıyla diğer hukuki düzenlemeler, literatür, yargı kararları ve özelgeler ışığında, gemi ve yatların devrinden elde edilen kazançlar istisnasının kapsamına giren ve girmeyen durumların tespiti önem taşımaktadır.

3.2.1.4.1.Deniz Araçlarının Devrinden Elde Edilen Kazanç Kapsamına Giren Haller

TUGSK ve TUGSY'nde içeriğine yönelik herhangi bir somut hükmün yer

---

[756] Muğla Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 08.01.2018 tarih ve B.07.1.GİB.4.48.15.01-125-3385 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/tugsye-kayitli-geminin-kiralanmasinda-elde-edilen-kazancin-kvden-istisna-olup-olmadigi (E.T.: 17.12.2019).

[757] B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-4/7535 sayılı Özelge (Teksoy, http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2011-nisan-sayi-88_mdergi_8841a-00_/gemi-isletmeciligi-kazanclari.html (E.T.:17.12.2019)).

[758] B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-13-7062 sayılı Özelge (Teksoy, http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2011-nisan-sayi-88_mdergi_8841a-00_/gemi-isletmeciligi-kazanclari.html (E.T.:17.12.2019)).

almadığı "devir" kavramını, ivazlı sözleşme[759] olan satış sözleşmesi[760] kapsamında satış işlemi; "devirden elde edilen kazanç" ibaresini ise, satış sözleşmesi sonucu elde edilen satış kazancı olarak ifade etmek mümkündür[761]. "İşletilme" kavramında olduğu gibi, "devir" kavramı da vergi İdaresi tarafından dar yorumlanmış, kapsamına yönelik belirleme ise gerek 1 Seri No.lu KVGT'nde ve gerekse İdarenin görüşlerini yansıtan özelgeler suretiyle belirlenmeye çalışılmıştır. Ancak 5266 sayılı Kanun ve 6770 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler ile devir kavramının, gerek içeriği ve gerekse kapsamına yönelik, sınırları çizilmiş kanuni düzenlemeler yapılarak konu netliğe kavuşturulmuştur.

1 Seri No.lu KVGT'nde devir kavramının kapsamına yönelik ilk belirleme, Türkiye'de inşa edilen gemi ve yatlardan TUGS'a kayıtlı olanların, işletilip işletilmediğine bakılmaksızın devrinden elde edilen kazançların istisna kapsamında olacağıdır. Burada dikkati çeken husus, söz konusu devir durumunda işletilme şartının gerekli olmadığıdır. 27.01.2017 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, 6770 sayılı Kanun değişikliği ile TUGSK m.12'ye eklenen üçüncü fıkra ile, gemi ve yatların devrinden elde edilen kazançların gelir vergisi ve kurumlar vergisinden müstesna olması, gemi ve yatların TUGS'dan terkin edilerek[762] bir başka sicile kaydedilmesi üzerine veya sair suretlerle devri aşamasında da uygulanacaktır. Ancak yurt dışından ithal edilen 3.000 DWT'nin (yolcu gemileri ile özel maksatlı, özel yapılı gemilerde ise 300 grostonun) üzerindeki gemilerin, TUGS'a tescili neticesinde söz konusu sicilden terkin edilerek başka bir sicile kaydı veya sair suretlerle devri durumunda devir istisnasından yararlanmak için, en az altı ay süreyle TUGS'a kayıtlı olarak işletilmiş olması şartı aranacaktır. Bu durumda yurt dışından ithal edilen ve TUGS'a kaydedilen söz konusu gemilerin, TUGS dışında bir başka sicile kaydı ve bu bağlamda tekrar yurt dışına çıkması

[759] İvazlı sözleşme, taraflardan her birinin, edindiği yarara (faydaya) karşılık bir yükün altına girdiği; diğer bir deyişle, taraflardan her birine karşılıklı bir şey vermek veya yapmak borcunun yüklendiği sözleşme olarak tanımlanabilmektedir (Ejder Yılmaz, s.610).

[760] Satış sözleşmesi TBK m.207/1'de hüküm altına alındığı üzere; satıcının, satılanın zilyetlik ve mülkiyetini alıcıya devretme, alıcının ise buna karşılık bir bedel ödeme borcunu üstlendiği sözleşme şeklinde tanımlanmıştır.

[761] Öztürk, https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=30024 (E.T.:25.12.2019); Çelikkaya, **Dünyada ve Türkiye'de Deniz Taşımacılığına Sağlanan Vergi Teşvikleri**, s.79.

[762] TUGSK m.6/3 ve TUGSY m.15/2'ye göre, gemilerin ve yatların TUGS kaydının terkini, gemi ve yat üzerinde ipotek bulunması halinde, ipotekli alacaklıların iznine; haciz veya sair kısıtlamalar bulunması halinde ise, söz konusu haciz veya sınırlamaların kaldırılmasına bağlıdır.

durumunda, peçeleme sözleşmesi[763] yapılması suretiyle vergi kaybını önlemek üzere söz konusu "süre sınırı" ve "işletilme[764]" şartının getirilmesi, kanımızca bir nevi özel vergi güvenlik önlemi[765] olarak nitelendirilebilecektir. 6770 sayılı Kanun öncesi uygulamada ise devir istisnasının sadece, aynı sicile bir başkası üzerinden tescil suretiyle devirde söz konusu olmasının kanaatimizce, T.C. Anayasa'sı m.35'de yer alan mülkiyet hakkına aykırılık teşkil etmesi söz konusuydu. Zira mülkiyet hakkı, bir malı iktisap etme eylemi yanında, semerelerinden yararlanma ve ivazlı veya ivazsız olarak mülkiyetinden çıkarma (devir) eylemlerini de içermektedir. Fakat söz konusu geçmiş uygulamada, gemi veya yatın aynı sicile tescili suretiyle devri dışındaki devirlere vergi uygulanması (devir istisnası kapsamında olmaması), kanaatimizce devri aşamasında mülkiyet hakkını sınırlandırmaktaydı. Anayasa Mahkemesi'nin konuya bakışı, kamu yararı amacı ile geniş olup; mülkiyet hakkını, içeriğini de oluşturan üç kural çerçevesinde, vergisel müdahale açısından ihlal teşkil etmeyecek şekilde yorumlamaktadır[766]. İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi'nin (İHAM) konuya bakışı ise, tıpkı Anayasa Mahkemesi'nin bakışı gibi kamu yarara amacı ile geniş olup, devletlere tanınan "geniş takdir yetkisi doktrinine" dayanmaktadır. Bu bağlamda İHAM, "yerindelik denetimi" yapmamakta; mülkiyet hakkına vergisel müdahalenin "hukuka uygun olması" ve "keyfi olmaması" hususlarına

[763] Peçeleme sözleşmesi; vergi yükümlüleri ve sorumlularının, özel hukuk biçimlerini ve kurumlarını, olağan kullanımları dışında kötüye kullanarak vergi kaçırma amacı gütmeleri durumunda meydana gelen sözleşmelerdir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.26).

[764] Bir görüş uyarınca TUGSK'nun lafzı gereği, yurt dışından ithal edilen gemilerin TUGS'a kayıtlı olarak en az altı ay sureyle işletilmesi, devir kazancı istisnasının ön koşuludur. Söz konusu işletme ile kastedilen de geminin deniz taşımacılığında kullanılmasıdır (Gezer, s.64). Ancak kanaatimizce Kanun'un lafzı gereği geminin asgari altı ay süreyle işletilmesi suretiyle TUGS'a kayıtlı kalması aranmışsa da, işletilmenin objektif olarak tespiti noktasında içeriğinin ve kapsamının detaylı izahı Kanun kapsamında hüküm altına alınmaya ve açıklık kazandırılmaya muhtaç bir hususdur. Zira gemi işletme kazancı ile devri kazancı birbirinden bağımsız değerlendirilmesi gereken kazançlardır (Mustafa Tan, "TUGS'ne Kayıtlı Gemi ve Yatların İşletilmesi ve Devrine Uygulanan İstisnanın Kapsamı Tartışmalı mı?", **Vergi Sorunları Dergisi**, S.228 (Eylül 2007), s.80).

[765] Vergi güvenlik önlemi kavramını; genel vergi güvenlik önlemleri ve özel vergi güvenlik önlemleri olmak üzere iki şekilde incelemek mümkündür. Genel vergi güvenlik önlemleri, makro düzeyde olan ve tüm vergi sistemine yönelik mükelleflerin doğru beyanda bulunmalarını sağlayan önlemler iken; özel vergi güvenlik önlemleri, mikro düzeyde her bir vergi türü itibarıyla ayrı ayrı düzenlenen ve mükelleflerin kendiliğinden doğru beyanda bulunmalarını sağlayan önlemlerdir (Cahit Şanver ve S. Ateş Oktar, "Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Vergi Güvenlik Önlemleri ve Mükelleflerin Ba-Bs Bildirimlerine Bakışı Araştırması", **Siyaset Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi**, C.1, S.3 (2013), s.4; Taha Emre Çiftçi ve İbrahim Organ, "Emlak Vergisi Özelinde Vergi Güvenlik Önlemlerinin Değerlendirilmesi", **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.27, S.1 (2019), s.88-91).

[766] Anayasa Mahkemesinin yorum temelini de oluşturan, mülkiyet hakkının normatif yapısına ilişkin üç kural; mülkiyetten müdahale edilmeksizin yararlanılması, mülkiyetten yoksun bırakılma ve mülkiyet kullanımının kontrol edilmesi olarak belirtilebilmektedir. Vergiler suretiyle mülkiyet hakkına kamu yararı amacıyla geniş ölçekte müdahale edilmesi, Anayasa Mahkemesi tarafından mülkiyet hakkının normatif yapısına dâhil olan mülkiyet kullanımının kontrol edilmesi kapsamında değerlendirilmiştir. Dolayısıyla kontrol tipi bir müdahale kabul edilen malvarlığına vergisel müdahale hususunda, devletlere çok geniş bir takdir marjı tanınmakta; buna karşılık, nispeten çok daha zayıf bir ölçülülük incelemesi yapılmaktadır (Burak Gemalmaz, **Mülkiyet Hakkı**, 1. Baskı, Ankara: MRK Yayıncılık, 2018, s.5 ve 108-109).

yönelmektedir[767].

Söz konusu Genel Tebliğ kapsamındaki bir diğer belirleme, devir nedeniyle doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkı gelirlerinin de istisna kapsamında olduğudur. Diğer bir belirleme ise bölüm 5.12.1.5'de düzenlendiği üzere, TUGS'a kayıtlı gemilere ait ihtiyaç fazlası malzeme ve sabit kıymetlerin, deniz taşımacılığı faaliyetinin yürütülebilmesi için gemide bulunması zorunlu olan malzeme ve sabit kıymetlerden olması halinde, bunların devrinden elde edilen kazançların da istisna kapsamında olacağıdır. Ancak bu husus geminin devri ile birlikte olmak kaydıyla, deniz ticaretinin devamını mümkün kılan ve gemide bulundurulması zorunlu iktisadi kıymetlerin devrinin istisna kapsamında olacağı şeklinde yorumlanmalıdır[768].

6770 sayılı Kanun gerekçesinde de belirtildiği üzere, ilgili Kanun değişikliği ile devir kapsamı; kapsama giren gemi ve yatların TUGS'dan terkin edilerek yerli veya yabancı bir başka sicile geçişi veya ihracı ya da hurdaya ayrılmak için satışı gibi halleri de kapsayacak şekilde geniş bir içeriğe sahip olmuştur[769]. Bir kısım görüşler uyarınca devir istisnasının kapsamının genişlemesi bir takım sakıncalara yol açabilecektir. Söz konusu sakıncaları; vergi sisteminin gereksiz yere aşınacak olması, kriz dönemlerinde şirketlerin aktiflerinde yer alan gemileri yurt dışına satması suretiyle Türk deniz ticaret

---

[767] İHAM'ın mülkiyet hakkına ilişkin inceleme sistematiği incelendiğinde ilk olarak, vergilendirme yoluyla mülkiyet hakkına müdahalenin meşru bir temele dayanıp dayanmadığı hususunun ele alındığı görülmektedir. Bu bağlamda düzenleme "kamu yararı" açısından devletin sahip olduğu geniş takdir yetkisi açısından irdelenir ve meşru temelden yoksun olmadığı sürece, takdir yetkisine müdahale edilmez. İkinci olarak, toplumun genel yararının gerektirdiği taleplerle, bireylerin temel haklarının korunması için gerekli olan gereksinimler arasında "adil denge" aranmaktadır. Üçüncü olarak, adil dengenin de oluşması açısından, amaçla kullanılan araç arasında makul bir "orantılılık" olup olmadığına bakılmaktadır. Son olarak ise, müdahale sonucunda kişinin "bireysel ve aşırı bir yüke" katlanıp katlanmadığına bakılmaktadır (Billur Yaltı, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, 1. Baskı, İstanbul: Beta Yayıncılık, 2006, s.51). İHAM Hentrich/Fransa davasında vermiş olduğu kararda, devletin vergiden kaçınmayı önlemek için elinde uygun araçlar bulunduğu durumlarda, bu araçlara başvurmak yerine ölçüsüz ve adil olmayan araçları kullanmasının, sahip olduğu geniş takdir yetkisini aştığı yönünde görüş beyan etmiştir (Yaltı, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, s.74). Dolayısıyla "devir" istisnasından faydalanmak için aynı sicil olan TUGS'a kaydı arayan (diğer sicillere kaydedilmesi ve sair suretlerle devri istisna kapsamına almayan) söz konusu geçmiş uygulama, kanaatimizce, vergiden kaçınılmasını önleme meşru amacına yönelik devletin elinde olan daha uygun araçlar (belli bir asgari süre TUGS'a kayıtlı kaldıktan sonra gerçekleştirilen devri istisna kapsamına alma, yüksek tutardaki kayıt harcı) var iken; ölçüsüz ve adil olmayan araçların (TUGS'a tescilin devamı şartı) uygulanması suretiyle mülkiyet hakkına, İHAM görüşleri silsilesinde haksız müdahale teşkil edebilecekti.

[768] Ürel, "Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerden Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesi", http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2005-haziran-sayi-18_mdergi_8911a-00_/gemi-satis-kazanclarinda-vergi.html (E.T.:25.12.2019).

[769] Levent Başak, "6770 Sayılı Kanun ile 4490 Sayılı Kanun'da Yapılan Değişikliklerin Analizi ve Dikkat Edilmesi Gereken Bazı Hususlar", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi** (Elektronik Versiyon), S.161 (Mayıs 2017), https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2017-mayis-sayi-161_mdergi_8768a-00_/6770-ve-4490-s.-kanunlarda-yapilan-degisikliklerin-analizi.html (E.T.:25.12.2019).

filosunun ve sektörünün küçülmesi ve Türk firmalarının rekabet gücünün olumsuz etkilenmesi olarak belirtmek mümkündür[770].

Ayrıca literatürde devir nedeniyle elde edilen kazanca yönelik istisnanın, VUK m.328'de yer alan ve satış kârının yenileme giderlerinde kullanılmasına olanak sağlayan "yenileme fonu" uygulamasına benzer bir teşvik olduğunu belirten bir görüş de mevcuttur. Söz konusu görüşe göre, TUGS'a tescil edilip işletilen geminin, bir süre sonra teknoloji, kapasite artırımı ve yenileme suretiyle rakip firmalara karşı rekabet üstünlüğü sağlamak düşüncesiyle devrinin gündeme gelmesi durumu, gemisini devreden işletmeci açısından "yenileme fonu" uygulamasına benzer bir teşvik niteliği arz edecektir[771].

MGS'ne kayıtlı gemi cinsi yolcu motorunun, TUGS'a kaydının yaptırılıp akabinde satılması durumunda satış kazancının gelir vergisinden istisna olup olmadığının sorulması üzerine, İdare tarafından verilen özelge uyarınca, ilgili kazancın devir sonrasında da TUGS'a tescilin devam etmesi koşuluyla, TUGSK m.12/1 kapsamında devir istisnası kapsamında olacağına yönelik görüş bildirilmiştir[772]. Dolayısıyla yurt içinde bir gemi siciline kayıtlı olan geminin TUGS'a kayıt ettirilerek satılması durumunda, "işletilmesi" şartının aranmadığı görülmektedir. Fakat TUGS'a tescil için, ileride de ayrıntılı olarak ele alınacağı üzere kayıt harcının yüksek olması, söz konusu durumda vergiden kaçınmayı engelleyen bir unsur olarak kanaatimizce mali yükümlülük olarak yer almaktadır.

3.2.1.4.2.Deniz Araçlarının Devrinden Elde Edilen Kazanç Kapsamına Girmeyen Haller

09.12.2004 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 5266 sayılı Kanun ile "yatlar" da, TUGSK m.12/1'de yer alan işletilme ve devir istisnası kapsamına dâhil edilmiş bulunmaktadır. Fakat söz konusu Kanun değişikliği öncesi, TUGSK'nun yürürlüğe girdiği 21.12.1999 ile 08.12.2004 tarihleri arasında yatların devir veya işletilme

[770] Gezer, s.65; Başak, "Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemi ve Yatların Yurt Dışına Satılması Durumunda İstisna Hükmü Uygulanabilecek midir?", s.117.
[771] Bahar, https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=7032 (E.T.:26.12.2019).
[772] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 05.09.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 37-345 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/node/98799 (E.T.:26.12.2019).

istisnasından faydalanması Kanun'un lafzı gereği mümkün bulunmamaktaydı.

27.01.2017 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 6770 sayılı Kanun ile de, devir istisnasının kapsamı genişletilmiş bulunmaktadır. Böylece, TUGSK'nun yürürlüğe girdiği 21.12.1999 tarihi ile 26.01.2017 tarihleri arasında sadece, TUGS'a kayıtlı deniz aracının yeni maliki adına aynı sicile yani TUGS'a kaydı neticesinde elde edilen devir kazançları istisna kapsamında iken; söz konusu Kanun'un yürürlüğe girdiği 27.01.2017 tarihinden itibaren devrin kapsamı, geminin yurt içinde veya yurt dışında bir başka sicile geçişi, ihracı veya hurdaya ayrılmak için satışı gibi haller de istisna kapsamına dâhil olmak üzere genişletilmiştir.

Bu bağlamda 22.08.2011 tarihinde verilen bir özelge uyarınca, bir tersane firmasına yaptırılacak kuru yük gemisinin TUGS'a kaydettirilerek işletilmeden yurt dışına ihraç edilmesi neticesinde elde edilen satış kazancının vergisel akıbetinin sorulması üzerine, söz konusu tarihte Kanun'un lafzı aynı sicile tescili istisna için kurucu unsur olarak hükme bağladığından; İdare tarafından, ancak ihraç edilen geminin yeni maliki tarafından TUGS'a tescili neticesinde istisna kapsamında olacağı, aksi halde kazancın vergiye tabi olması gerektiği yönünde görüş bildirmiştir[773]. 20.12.2011'de verilen bir diğer özelge uyarınca ise, TUGS'a kayıtlı geminin hurdaya ayrılarak satılması karşılığında elde edilen kazancın kurumlar vergisi bağlamında akıbetinin sorulması üzerine; İdare tarafından, geminin hurdaya ayrılmasının sicil kaydının silinmesi sonucunu doğuracağından kurumlar vergisinden istisna edilemeyeceği yönünde görüş bildirilmiştir[774].

Ancak TUGSK geç. m.3'de, maddenin yürürlüğe girdiği tarih olan 27.01.2017 tarihi öncesinde, TUGSK kapsamında tescile tabi deniz araçları arasında bulunan gemi ve yatların TUGS'dan terkin edilerek bir başka sicile kaydedilmek üzere veya sair suretlerle devrine ilişkin olarak, aynı Kanun m.12'de yer alan istisnalardan yararlananlar

[773] Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 22.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.16.01-KV-11-8-181 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/node/98773 (E.T.:27.12.2019).
[774] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 20.12.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 5-2238 sayılı Özelgesi (Esra Sönmez, "Özelgeler Işığında Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin Devrinden Elde Edilen Kazanç İstisnası", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi** (Elektronik Versiyon), S.114 (Haziran 2013), http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2013-haziran-sayi-114_mdergi_8815a-00_/t.-uluslararasi-gemi-sicili-gemilerinin-devrinde-vergi.html (E.T.:27.12.2019).

hakkında, yararlandıkları bu istisna dolayısıyla geçmişe dönük herhangi bir tarhiyat yapılamayacağı, daha önce yapılmış tarhiyatlardan varsa açılmış davalardan feragat edilmesi kaydıyla vazgeçileceği, tahakkuk eden tutarların terkin edileceği, tahsil edilen tutarların ise red ve iade edilmeyeceği hükmü yer almaktadır.

Söz konusu uygulama ile, lehe yapılan değişikliğin geçmişe de uygulanması suretiyle, kanun koyucunun geçmişte yaptığı devre ilişkin sınırlı uygulamasından vazgeçerek, devir kapsamını Kanun'un da ruhuna uygun ve mülkiyet hakkına müdahale teşkil etmeyecek şekilde değiştirmesi yerinde bir adım olmuştur. Fakat söz konusu olumlu uygulamanın, tarhiyat ve dava sürecindeki tüm işlemler için geçerli olmasına rağmen; tahsil edilen tutarların red ve iadesini içermemesi, benzer bütün uygulamalarda olduğu gibi, vergiye uyumlu mükelleflerin dolaylı olarak cezalandırılması anlamında olacağı söylenebilecektir. Kanaatimizce söz konusu durumun da, vergiye uyumu azaltacağını ve hukuk devleti ilkesi kapsamındaki belirlilik ilkesine uygunsuzluk teşkil edeceğini söylemek mümkündür. Ancak söz konusu red ve iade edilememenin, yapılan tahsilattan vazgeçmenin güçlüğü ve bütçeye yansıması ile söz konusu yükün tam olarak hesaplanamaması gibi sebeplerden ileri geldiği de öne sürülmüştür[775].

Ayrıca 1 Seri No.lu KVGT'nde yer alan hüküm çerçevesinde, "Menkul Sermaye İradı" başlığında da ayrıntıları ortaya konulduğu üzere, TUGS'a kayıtlı gemi ve yatların devrinden elde edilen kazançlara ilişkin olan vade farkı, kur farkı gibi gelirlerin istisna kapsamında olduğunu; ancak, işletme ve devir kazançları ile ilişkili olmayan vade farkı, kur farkı gibi gelirler ile her türlü faiz, repo vb. faaliyet dışı gelirlerin ise istisna kapsamına girmeyerek vergilemeye tabi olduğunu tekrar vurgulamakta fayda görülmüştür.

3.2.1.5.İstisna Konusu Kazancın Tespiti

Deniz araçlarının işletilmesinden ve devrinden elde edilen istisna konusu kazancın tespitine ilişkin ayrıntılar, 1 Seri No.lu KVGT'nde yer almaktadır. Söz konusu Genel Tebliğ'in "5.12.1.2.İstisna Kazanç Tutarının Tespiti" başlıklı bölümünde, istisna konusu kazancın tespitinin, gemilerin işletilmesinden ve devrinden elde edilen hasılattan, bu

[775] Öztürk, https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=30024 (E.T.:27.12.2019).

faaliyetlere ilişkin giderlerin düşülmesi suretiyle yapılacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla istisna konusu kazanç, TUGS'a kayıtlı gemilerin yurtiçi ve yurtdışı hizmet satış gelirleri ile TUGS'a kayıtlı gemilerin hizmet satış maliyeti arasındaki olumlu farktan meydana gelecektir. Hizmet satış maliyetine geminin yakıt, personel, kumanya, bakım, onarım, liman giderleri, amortisman giderleri örnek teşkil edebilecektir[776]. TUGS'a kayıtlı gemilerin işletilmesi sonucunda zarar doğması durumunda ise, söz konusu zararın diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlardan indirilmesi mümkün değildir. Keza aynı şekilde, gemiye ait amortisman ve itfa payları da dâhil olmak üzere söz konusu faaliyete ilişkin yapılan giderler, istisna kapsamı dışında elde edilen kazançtan indirilemeyecektir. İdare tarafından verilen bir özelge uyarınca da, istisna konusu kazanca ilişkin gider ve zararların, diğer faaliyetlerden doğan kurum kazancından indirilmesinin mümkün olmadığı yönünde görüş verilmiştir[777]. İdare tarafından verilen bir diğer özelgede ise, özelge veriliş tarihi olan 12.05.2016'da, geminin TUGS'dan terkin edilip yurt dışına satılması neticesinde elde edilen devir kazancı istisna olmadığından, o dönemde cari uygulama gereği istisna olmayan devir işleminden oluşan zararın, diğer faaliyetlerden doğan kazançlardan indirilebileceğine yönelik görüş açıklanmıştır[778].

Genel Tebliğ'in aynı bölümünde yer alan açıklamalar uyarınca istisnadan yararlanılabilmesi için kayıtların, istisna konusu kazanç ile diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç ayrımının yapılmasını sağlayacak şekilde tutulması gerekmektedir. Bu bağlamda uygulama açısından, TUGS'a kayıtlı gemilerden elde edilen gelir ve giderlerin mizan üzerinde ayrı hesaplar halinde takip edilmesi, işle ilgili kârın ve zararın hesaplanmasında kolaylık sağlayacaktır[779]. Mükelleflerin bu bağlamda münhasıran gemi işletmeciliği faaliyeti için ayrı defter tutmaları ve belge bastırmaları da mümkündür[780].

---

[776] Gürbüz Gökçen, "TUGS Kapsamındaki İşletmelerde Vergi İstisnaları ve Muhasebe Düzeni", **Mali Çözüm Dergisi** (Elektronik Versiyon), S.58 (Ocak-Şubat-Mart 2002), http://archive.ismmmo.org.tr/YAYINLAR/MALI_COZUM/MALICOZUM58.pdf (E.T.:28.12.2019).

[777] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 02.02.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 5-406 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/node/100435 (E.T.:28.12.2019).

[778] İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 12.05.2016 tarih ve 84098128-125[08-2015/11]-275 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/turk-uluslararasi-gemi-siciline-kayitli-iken-geminin-sicilden-terkini-ve-yurtdisina-satisindan-dogan (E.T.:28.12.2019).

[779] Teksoy, http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2011-nisan-sayi-88_mdergi_8841a-00_/gemi-isletmeciligi-kazanclari.html (E.T.:28.12.2019); Özel, https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=12735 (E.T.:28.12.2019).

[780] Ürel, "Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerden Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesi", http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2005-haziran-sayi-18_mdergi_8911a-00_/gemi-satis-kazanclarinda-vergi.html (E.T.:28.12.2019).

Hatta bir görüş uyarınca mükellefin TUGS'a tescil ettirdiği her gemisini ayrı bir işletme kabul etmek suretiyle her gemi için ayrı defter tutması gerekmektedir[781].

Söz konusu Genel Tebliğ, "Müşterek Genel Giderlerin Dağıtımı" başlıklı bölüm 5.12.1.3'de ise mükelleflerin, TUGS'a kayıtlı gemilerin işletilmesi faaliyetinin yanı sıra başka faaliyetlerinin de bulunması halinde, mevcut olması halinde müşterek genel giderlerin bu faaliyetlerden elde edilen hasılata orantılı olarak dağıtılması suretiyle kazanç tespitinin yapılması gerektiği açıklamasına yer verilmiştir.

Ayrıca 11 Seri No.lu VUK Sirküleri[782] uyarınca, deniz araçlarının işletilmesi ve devri kazancı istisnasına yönelik de 01.01.2004 yılı itibarıyla gelir vergisi, kurumlar vergisi ve geçici vergi beyannamelerinde enflasyon düzeltmesi yapılacaktır. Dolayısıyla şartları oluşması dâhilinde, söz konusu istisnanın da enflasyon düzeltmesine tabi olduğunu belirtmek mümkündür. Ancak bir takım görüşler uyarınca, söz konusu deniz ticaretine ilişkin TUGS'da hüküm altına alınan istisnaya yönelik, enflasyon düzeltmesi yapılamaması yönünde bir düzenleme yapılması gerekmektedir[783].

3.2.2.Türk Uluslararası Gemi Siciline Tescilli Deniz Araçlarında Çalışan Personelin Ücret Geliri Muafiyeti

Deniz ticareti alanında faaliyet gösteren işletmeler açısından deniz araçlarında çalıştırılan personele ödenen ücretler, önemli bir gider kalemi oluşturmaktadır. Birçok ülke milli bayrağını çeken deniz araçlarında, kendi tabiiyetinde bulunan vatandaşlarının çalıştırılmasını zorunlu kılmaktadır. Ancak TUGS da dâhil olmak üzere ikincil sicil dediğimiz uluslararası gemi sicillerinin ortak özelliği, vatandaşlık şartını benimsemeden yabancı personel çalıştırma imkânı da tanımalarıdır. Böylece işletmeler açısından deniz araçlarında çalışan personel ücretleri bağlamında, önemli bir maliyet azalması söz konusu

[781] Gökçen, http://archive.ismmmo.org.tr/YAYINLAR/MALI_COZUM/MALICOZUM58.pdf (E.T.:28.12.2019).
[782] 14.08.2004 tarih ve VUK-11/2004-9/Enflasyon Düzeltmesi Uygulaması-8 sayılı VUK Sirküleri, https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat (E.T.:28.12.2019).
[783] Aygül, https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2005-mayis-sayi-17_mdergi_8912a-00_/t.-ulus.-gemi-sicili-gemileri/t.-ulus.-gemi-sicili-gemileri.html?query=emrah+ayg%C3%BCl (E.T.:28.12.2019); Üstüner, s.133.

olmaktadır[784].

Bu bağlamda TUGSK m.12/6 ve TUGSY m.26/1-a(3) hükümleri uyarınca, TUGS'a kayıtlı gemilerde ve yatlarda çalışan personele ödenen ücretler, gelir vergisi ve fonlardan istisna edilmiştir. Her ne kadar Kanun ve Yönetmelik hükmü söz konusu vergi ayrıcalığını istisna olarak nitelendirse de, kanaatimizce verginin konusundan ziyade vergilendirilecek kişi (mükellef) vergi dışı tutulduğu için, söz konusu vergi ayrıcalığı bir muafiyettir. Zira söz konusu vergi ayrıcalığı kısaca, "gemi adamı muafiyeti[785]" olarak da anılmaktadır.

Gemi adamı muafiyetinin ayrıntılı bir şekilde irdelenebilmesi için öncelikle, TUGS'a kayıtlı deniz araçlarında çalışan personelin kapsamının belirlenmesi; akabinde, deniz araçlarında çalışan personelin ücret geliri muafiyetinin kapsamının belirlenmesi gerekmektedir.

3.2.2.1.Deniz Araçlarında Çalışan Personelin Kapsamı

Gemi adamı muafiyetini düzenleyen TUGSK m.12/6 hükmünün lafzi yorumu yapıldığında, söz konusu vergi ayrıcalığından TUGS'a tescilli deniz araçlarında (gemi ve yat) çalışan personelin yararlanacağı saptanmaktadır. Ancak söz konusu Kanun bağlamında, ilgili deniz araçlarında çalışacak personelin kapsamına ilişkin herhangi bir belirleme yapılmamıştır. Deniz araçlarında çalışan personelin bir başka deyişle gemi adamlarının kapsamının belirlenmesi; TTK, Deniz İş Kanunu ile Gemiadamları ve Kılavuz Kaptanlar Yönetmeliği hükümlerinin birlikte değerlendirilmesi suretiyle mümkün olacaktır.

Söz konusu hükümleri birinci bölümde ayrıntılı irdelendiği üzere gemi adamının kapsamını, yolcu[786] statüsünde olmadan gemide bulunan ve teknik anlamda gemi çalışanı olmasa da tüm çalışanlar olarak belirtmek mümkündür[787]. Dolayısıyla buradaki tek

---

[784] Yüceer ve Gago, http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/2498 (E.T.:29.12.2019); Çelikkaya, **Dünyada ve Türkiye'de Deniz Taşımacılığına Sağlanan Vergi Teşvikleri**, s.84.

[785] Söz konusu vergi ayrıcalığının "gemi adamı muafiyeti" olarak kullanımı için bkz. Şenyüz, Yüce ve Gerçek, **Türk Vergi Sistemi**, s.84.

[786] Gemiadamları ve Kılavuz Kaptanlar Yönetmeliği m.3/1-ğğğ hükmü uyarınca yolcuyu; gemiadamları ve diğer taşınanlar dışında gemide ücretli ya da ücretsiz taşınan bir yaşından büyük kişi olarak tanımlamak mümkündür.

[787] Can, **Deniz Ticareti Hukuku Cilt I (Giriş-Gemi-Deniz Hukuku Kişileri)**, s.233.

önemli unsur, gemi ve yat çalışanı olması gerektiğidir. Kanaatimizce gemi veya yat çalışanı olmasını da, gemi veya yatın seyrüseferi sırasında gemide çalışıyor olması ile izah etmek mümkündür. İş sözleşmenin türünün ve çalışanın görevinin, denizle veya deniz ticareti ile ilgili olup olmamasının, herhangi bir önemi bulunmamaktadır[788]. Ayrıca deniz iş sözleşmesi ile çalışan gemi adamları dışında, yolcu da olmayıp, "diğer taşınanlar[789]" olarak belirtilen ve iş ilişkisi bulunmayan bir takım kişiler de deniz araçlarında yer alabilmektedir. Çıraklar ve stajyerler, Deniz İş Kanunu kapsamına dâhil olmasa ve gemiadamı olarak nitelendirilmese de[790]; kanaatimizce TUGSK'da deniz araçlarında çalışan gemi adamlarına yönelik herhangi bir belirleme yapılmadığından, gemi veya yatta işverene bağlı bir iş sözleşmesine bağlı çalışıyor ve bunun mukabilinde ücret alıyor olmaları durumunda söz konusu muafiyetten faydalanmalıdır. Dolayısıyla deniz araçlarında çalışan personele bir başka deyişle gemi adamına örnek olarak, kaptan, zabit, yardımcı zabit, tayfa, doktor hemşire, aşçı, garson, temizlikçi, kamarot örnek olarak verilebilecektir[791].

Ancak söz konusu muafiyetin kapsamı dışında kalan çalışanların da olduğu önemle vurgulanmalıdır. Mülga 69 Seri No.lu KVGT[792] uyarınca bunlardan birisi, deniz ticareti ile iştigal eden işletmenin, gemi veya yat dışında çalışan diğer personelleridir. İşletmenin genel merkezindeki büro çalışanlarını ve gemiye nakliye işleriyle görevli personelleri gemi veya yat dışında çalışan personellere örnek olarak vermek mümkündür[793]. Bunlardan bir diğeri ise, deniz ticareti ile iştigal eden işletmenin personeli olmayıp, işletmenin gemilerinde geçici olarak çalışan kişilerdir. Söz konusu kişilerin, kendi işverenlerinden alacakları ücretler nedeniyle muafiyetten faydalanmaları mümkün

---

[788] Tiryaki, s.128-129.

[789] Gemiadamları ve Kılavuz Kaptanlar Yönetmeliği m.3/1-k hükmü uyarınca diğer taşınanları; gemi adamları ve yolcular dışında gemide bulunan ve yapacakları yolculuk için liman başkanlıklarınca yolculuk belgesi verilen, donatanın, işletenin, kaptanın ve gemi adamlarının gemide bulunan eş ve çocukları, donatan ya da işverenin temsilcisi ve çalışanları, taşınan hayvanların çobanları, gemilerin her türlü makine, güverte teçhizat ve ekipmanlarının kontrolü, testi, bakımı ve onarımı için yetkili, sorumlu veya teknik servis elemanları, turizm işletmeli belgeli gemilerin rehberleri, bilim gemilerinde çalışan bilim insanları ve benzeri personel ile gemi kâtibi, gemi kâtip yardımcısı ve kamara memuru, balıkçı gemilerinde gemi personeli haricinde balık avlamak ve depolamak amacıyla sefere katılan kişiler, ayrıca kaptanın denizde can kurtarma, güvenlik ve profesyonel sualtı çalışmaları görevlerinden dolayı gemiye aldığı kişiler olarak belirtmek mümkündür.

[790] Tiryaki, s.129.

[791] Yetkiner ve Durusoy, http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/4158 (E.T.:30.12.2019); Tiryaki, s.128-129.

[792] **Mülga 69 Seri No.lu KVGT**, 03.11.2000 tarih ve 24219 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[793] Ürel, "Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerden Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesi", http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2005-haziran-sayi-18_mdergi_8911a-00_/gemi-satis-kazanclarinda-vergi.html (E.T.:30.12.2019).

değildir[794]. Fakat bir özelgede TUGS'a kayıtlı gemilerini, sigortalı çalışanları ile birlikte kiraya veren bir işletmenin gemi personeline ödedikleri ücretlerin, muafiyet kapsamında olacağına yönelik görüş bildirilmiştir[795]. Zira burada geçici bir ilişkisi bulunmamakta; asıl işveren olarak istihdam ettiği çalışanları, kiraya verdiği TUGS'a kayıtlı gemilerde çalıştırmaya devam etmektedir.

3.2.2.2.Deniz Araçlarında Çalışan Personelin Ücret Geliri Muafiyetinin Kapsamı

TUGSK m.12/6 hükmü uyarınca, TUGS'a kayıtlı gemilerde ve yatlarda çalışan personele ödenen ücretler, gelir vergisi ve fonlardan istisna edilmiştir. Söz konusu gemi adamı muafiyetine tabi olan ücret geliri ile ilgili herhangi bir belirleme yapılmadığı için; GVK m.61/1'de yer alan işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler tabiri, muaf olunan ücret gelirinin de kapsamını oluşturacaktır. Vergi İdaresi tarafından da, TUGS'a kayıtlı olan gemi ve yatlarda çalışan personelin ücret gelirlerinin, vergilendirmeye tabi olmadığını gösteren özelgeler verilmiştir[796]. Ayrıca söz konusu ücretlerden, fon adı altında herhangi bir ödenti de yapılmayacaktır[797].

Ayrıca GVK m.61/2'de ücretin; ödenek, tazminat, kasa tazminatı (mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunmasının, ücretin mahiyetini değiştirmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla söz konusu isimlerle anılan ve ücret olarak nitelendirilen gelir türleri, gemi adamı muafiyetinin kapsamına da uygun düştüğü ölçüde dâhil olacaktır. Bu bağlamda TUGS'a kayıtlı gemilerde çalışan personele ödenen ihbar tazminatının, gemi adamı muafiyeti kapsamında olduğunu

---

[794] Demir, https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=848 (E.T.:30.12.2019).
[795] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 20.07.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 6-1033 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/node/91754 (E.T.:30.12.2019).
[796] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 05.08.2013 tarih ve 62030549-125[5-2013/103]-1177 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/node/98674 (E.T.:31.12.2019); İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 03.04.2014 tarih ve 84098128-120[37-2012-5]-164 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/node/95902 (E.T.:31.12.2019).
[797] Levent Gençyürek, "Türk Uluslararası Gemi Sicili ve Sağlanan Mali Kolaylıklar", **Yaklaşım Dergisi** (Elektronik Versiyon), S.111 (Mart 2002), https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=1186 (E.T.:31.12.2019).

belirten özelgeler mevcuttur[798]. Ayrıca Deniz İş Kanunu gereği donatan, donatma iştiraki veya vekili kaptan tarafından, gemi adamının fazla çalışma saatlerinin işlendiği, noterden tasdikli ayrı bir defter olarak tutulan[799] kayda yönelik gemi adamının fazla mesai ücreti de, kanaatimizce söz konusu muafiyet kapsamında olacaktır.

Kanuni düzenlemede ücretler, vergi ve fondan istisna olduğu halde, damga vergisi ile ilgili herhangi bir düzenleme yapılmadığı için; TUGS'a kayıtlı gemi ve yatlarda çalışan gemi adamlarının ücretleri üzerinden, Damga Vergisi Kanunu[800] uyarınca binde 7,59 oranında[801] damga vergisi kesintisi yapılacaktır. Ayrıca İdare tarafından verilen bir özelgede de, TUGS'a kayıtlı gemi ve yatlarda çalışan personelin ücretlerinden, damga vergisi kesintisi yapılacağı belirtilmiştir[802].

Bir diğer belirtilmesi gereken ve deniz ticareti ile iştigal eden işletmeler için önemli bir maliyet unsuru olan husus, deniz araçlarında çalışan personel ücretlerinden yüksek oranda kesilen sosyal güvenlik kurumu primleridir[803]. Bu durum söz konusu işletmeler için büyük maliyet unsuru olmakta, işletmeleri kayıt dışılığa ya da yabancı gemi adamı çalıştırmaya yöneltebilmektedir. Zira TUGSK m.10 ve TUGSY m.22 hükümleri uyarınca, yabancı gemi adamları talepleri ve belirli şartları sağlamaları halinde Türk sosyal güvenlik mevzuatına malullük, yaşlılık ve ölüm sigortaları açısından dâhil olmamaktadır. Bu da yabancı gemi adamı çalıştırmak suretiyle işletmelerin maliyet unsurunu azaltmasına yol açmakta ve böylece milli istihdam sekteye uğramaktadır.

---

[798] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 09.01.2018 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-125[5-2017/195]-23820 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/tugsa-kayitli-gemide-calisan-personele-odenen-ihbar-tazminatinin-vergilendirilmesi (E.T.:31.12.2019); B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK-61-13245 sayılı Özelge (Teksoy, http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2011-nisan-sayi-88_mdergi_8841a-00_/gemi-isletmeciligi-kazanclari.html (E.T.:31.12.2019)).

[799] Cumhur Sinan Özdemir, "Gemi Adamının Fazla Çalışması", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi** (Elektronik Versiyon), S.107 (Kasım 2012), http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2012-kasim-sayi-107_mdergi_8822a-00_/gemi-adaminin-fazla-calismasi.html (E.T.:31.12.2019).

[800] **488 sayılı Damga Vergisi Kanunu**, 11.07.1964 tarih ve 11751 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[801] Kanuni oran binde 6 olup; 64 Seri No.lu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği (**64 Seri No.lu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği**, 27.12.2019 tarih ve 30991 sayılı 2. mük. Resmi Gazete'de yayımlanmıştır) ile 01.01.2020 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere uygulanacak oran binde 7,59'dur.

[802] İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 03.04.2014 tarih ve 84098128-120[37-2012-5]-164 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/node/95902 (E.T.:31.12.2019).

[803] Ali Çelikkaya, "Türkiye'de Deniz Taşımacılığına Sağlanan Vergi Teşvikleri Üzerine Bir İnceleme", **Maliye Dergisi**, S.162 (Ocak-Haziran 2012), s.78.

3.2.3.Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu'nda Yer Alan Mali Yükümlülükler

TUGSK'nda yer alan gelir vergisi ve kurumlar vergisi istisnalarına karşılık, vergilemede belirlilik ve basitlik sağlayan "kayıt harcı" ve "yıllık tonaj harcı", aynı Kanun m.12/4'de mali yükümlülük olarak hüküm altına alınmıştır. Yıllık tonaj harcı, ilgili yıla ilişkin yıllık navlun geliri (tonaj kazancı) karşılığı olup, söz konusu kazanca ilişkin herhangi bir başka vergi alınmamaktadır[804]. Deniz taşımacılık şirketleri ve söz konusu faaliyet ile uğraşan gerçek kişilerin kazanç ve gelirleri üzerinden alınan normal kurumlar vergisi ya da gelir vergisi yerine yük ile ilgili olarak alınan yıllık tonaj harcı ya da bir diğer nitelendirmeyle tonaj vergisi, deniz taşımacılık şirketlerine yönelik ayrıcalıklı bir vergi rejimi sağlamaktadır. Söz konusu yıllık tonaj harcını işletmeler veya gerçek kişiler için cazip hale getiren husus, gerçek kazanç ya da gelir yerine (bilanço kârı ya da zararı ile ilişki kurulmaksızın), geminin net tonajı üzerinden alınan götürü bir vergileme rejimi teşkil etmesidir[805]. Dolayısıyla söz konusu vergileme rejimi deniz ticaretinin teşvik edilmesinde son derece önemli olup, bu bağlamda vergilemede belirlilik ve basitliği de sağlamaktadır[806].

TUGSK'nda hüküm altına alınan mali yükümlülüklerden ilki kayıt harcıdır. TUGSK m.12/4-a ve TUGSY m.26/1-b(1) uyarınca kayıt harcı, TUGS'a kayıt edilecek gemiler için 10.000 ABD Doları karşılığında Türk parasına[807] ilave olarak, her bir net ton[808] için 1 ABD Doları karşılığı Türk Lirası (TL) olarak alınmaktadır. TUGS'a kayıt edilecek yatlar için ise maktu kayıt harcı tutarı, 5.000 ABD Doları karşılığı TL'dir. Söz

---

[804] Murat Erişti, "Denizcilik Sektörünü İlgilendiren TUGS Kanunu, Uygulaması ve Bir Sorun", **Yaklaşım Dergisi** (Elektronik Versiyon), S.133 (Ocak 2004), https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=4100 (02.01.2020); Çelikkaya, **Dünyada ve Türkiye'de Deniz Taşımacılığına Sağlanan Vergi Teşvikleri**, s.83.

[805] Tonaj vergisinin uygulama şekli ülkeler arasında farklılıklar gösterse de bu rejimde vergi, geminin tonajına ya da işletildiği gün sayısına göre "götürü" olarak belirlenmektedir. Böylece işletmenin cirosu (kârlılığı) da esas alınmadığı için büyük oranda vergi tasarrufu sağlanmaktadır. Yapılan araştırmalar tonaj vergisinin matrahının, kazanç vergilerinin (gelir vergisi ve kurumlar vergisi vb.) en fazla %10'una denk geldiğini göstermektedir. Dolayısıyla bu durum da tonaj vergisini, gemicilik ile uğraşan gerçek kişiler ve işletmeler açısından cazip kılmaktadır (Çelikkaya, "Türkiye'de Deniz Taşımacılığına Sağlanan Vergi Teşvikleri Üzerine Bir İnceleme", s.75).

[806] Ali Çelikkaya, "Tonaj Vergisi Rejimi ve Dünya Ülkelerindeki Uygulaması", **Vergi Sorunları Dergisi**, S.226 (Temmuz 2007), s.120-121 ve 132-133.

[807] ABD Dolarının TL karşılığının hesabında, kayıt harcına ilişkin TUGS'a tescillerde tescil tarihindeki T.C. Merkez Bankasınca tespit ve ilan olunan döviz satış kuru esas alınmaktadır (TUGSK m.12/5 ve TUGSY m.26/1-d).

[808] Net ton ibaresi; geminin ticari olarak kullanılabilen yerlerinin hacmi olup, o geminin yürümesi ve yürütenlerin ihtiyacına ayrılan yerlerin gros tonilatodan çıkartılması sonunda geri kalan hacmi ifade etmektedir (TUGSK m.2/1-f ve TUGSY m.4/1-m).

konusu hükümler uyarınca gemilerden alınacak kayıt harcına ilişkin Cumhurbaşkanı'na, bahsi geçen miktarı on katına kadar artırma yetkisi tanınmıştır. Kanun hükmünün lafzı ve Yönetmelik hükmü gereği ile ayrıca sistematik yorum neticesinde Cumhurbaşkanı'na, yatlara ilişkin kayıt harcının miktarına ilişkin değişiklik yapma yetkisi tanınmadığı görülmektedir.

Ayrıca TUGSY m.26/1-b(1)'de gemi ve yatlara ilişkin kayıt harcı tahsil edilmeden, TUGS'a tescil yapılamayacağına yönelik hüküm mevcuttur. Dolayısıyla söz konusu kayıt harcının ödenmesi, TUGS'a tescil için bir ön şart niteliğinde kurucu unsurdur. TUGSK m.12/4-d ve TUGSY m.26/1-b(1) hükümleri uyarınca, finansal kiralama firmaları adına TUGS'a kayıtlı gemi ve yatların mülkiyetinin finansal kiralama sözleşmesi hükümleri gereğince kiracıya devri gerektiğinde, gemi ve yatı kendi adına tescil ettirecek kiracıdan kayıt harcı alınmamaktadır. Ancak her ne kadar kanuni düzenleme finansal kiralama durumunda kayıt harcının, finansal kiralama şirketi tarafından ödenmesine yönelik hüküm içerse de, uygulamada yapılan ikili ticari anlaşmalar ile bu yük fiili olarak genellikle kiracıya yansıtılmaktadır[809]. TUGSK'da hüküm altına alınan kayıt harcı irdelendiğinde, harç miktarının yüksek olmasının Kanun'un getiriliş amacı ile bağdaşmadığı söylenebilecektir. Kolay bayrak ülkeleri ile mücadelede TUGS'a kayıtlı deniz ticareti filosunun arttırılması hedeflenirken; gerçek kişiler ve işletmeler, söz konusu yüksek kayıt harcı nedeniyle ya diğer Türk gemi sicillerinde, ya da kolay bayrak ülkeleri gemi sicillerinde tescilli olarak deniz araçlarıyla faaliyette bulunmaktadır.

TUGSK'da hüküm altına alınan mali yükümlülüklerden ikincisi ise yıllık tonaj harcıdır. TUGSK m.12/4-b ve TUGSY m.26/1-b(2) uyarınca yıllık tonaj harcı, gemilerden ve yatlardan TUGS'a kayıtlı oldukları her takvim yılı için, her bir net ton başına 1 ABD Doları karşılığı TL[810] olarak alınmaktadır. Yıllık tonaj harcı Ocak ve Temmuz aylarında olmak üzere iki eşit taksit halinde tahsil edilmektedir. Vadesi gelen yıllık tonaj harcı taksitleri ödenmedikçe, sicilin terkini ve yeni sahibi adına tescili yapılamamaktadır. Kanaatimizce söz konusu hüküm, vergi alacağını güvence altına alan

[809] Unutmaz, s.148.

[810] ABD Dolarının TL karşılığının hesabında, yıllık tonaj harcına ilişkin taksitlerde ödemenin yapıldığı gün için T.C. Merkez Bankasınca tespit ve ilan olunan döviz satış kuru esas alınmaktadır (TUGSK m.12/5 ve TUGSY m.26/1-d).

bir özel vergi güvenlik önlemi olarak ihdas edilmiştir. Devir sırasında vadesi gelmeyen harç taksitleri ise, tescil olunduğu yeni sahibi tarafından taksit süreleri içinde ödenmektedir. Cumhurbaşkanı'na yıllık tonaj harcı miktarını on katına kadar attırma yetkisi tanınmıştır. TUGS'a kayıtlı gemi ve yatların, sicilden re'sen terkinini gerektiren sebeplerin meydana gelmesi halinde, sicil kaydı daha sonra terkin edilse dahi, tonaj harcı yükümlülüğü terkin sebebinin gerçekleştiği tarihi takip eden ay itibarıyla sona ermektedir. Terkin sebeplerinin gerçekleştiği tarih ile terkin tarihi arasındaki süre için alınmış harç olduğu durumda, söz konusu tutar iade edilmektedir.

Kanuni düzenleme, yıllık tonaj harcının gemi veya yat maliki tarafından ödenmesini öngörse de; uygulamada genellikle gemi ve yatların sahipleri söz konusu mali yükümlülüğü, gemi ve yatları kiralayarak işleten kişilere, aralarında yaptıkları ikili ticari sözleşmelere özel bir madde eklemek suretiyle fiili olarak yükledikleri görülmektedir[811]. Yıllık tonaj harcı veya bir başka söylem ile tonaj vergisi irdelendiğinde, kolay bayrak ülkeleri ile rekabet etmede önemli bir adım olarak ayrıcalıklı bir vergi rejimi oluşturulduğu söylenebilecektir. Zira daha önce de ifade edildiği üzere, götürü bir vergileme olan tonaj vergisinde vergi yükü, gelir vergisi ve kurumlar vergisinde kazancın gerçek usulle saptandığı miktarına göre en fazla %10'luk bir pay teşkil etmektedir. Ayrıca gemi sınıflandırma kuruluşu olan Türk Loydu'na[812] kayıtlı gemi ve yatlar için çok önemli bir teşvik daha sağlanmış bulunmaktadır. TUGSK m.12/4-c ve TUGSY m.26/1-c uyarınca, TUGS'a kayıtlı gemi ve yatlar, doğrudan ya da çift (dual) klas olarak Türk Loydu'na kayıtlı olmaları halinde, kayıt harcı ve yıllık tonaj harcı bedellerinde %50 indirim yapılacaktır.

Fakat diğer bazı ülkelerdeki tonaj vergisi rejimleri irdelendiğinde[813], ülkemizde

---

[811] Üstüner, s.136.

[812] Türk Loydu, 1962 yılında Türk Mühendis ve Mimar Odaları Birliği Gemi Mühendisleri Odası tarafından kurulmuş olan klaslama, muayene ve belgelendirme hizmetleri sağlayan bir "Klaslama ve Uygunluk Değerlendirme Kuruluşudur". Söz konusu kuruluşun verdiği hizmetleri; gemi klaslama, yönetim sistemleri, ürün ve personel belgelendirme, muayene, onaylanmış kuruluş, üçüncü taraf kontrolörlük ve gözetim hizmetleri olarak belirtmek mümkündür (https://turkloydu.org/tr-tr/hakkimizda/turk-loydu.aspx (E.T.:03.01.2020)).

[813] Diğer bazı ülkelerdeki tonaj vergisi rejimleri (tonnage tax regimes) irdelendiğinde, deniz aracının net tonajı arttıkça, net ton başına azalan maktu miktarlı bir vergileme rejimi uygulandığı görülmektedir. Bir başka deyişle, söz konusu ülkelerdeki tonaj vergisi, geminin taşıma kapasitesi arttıkça, net ton başına alınan maktu verginin azaldığı şekilde uygulanmaktadır. Fakat alınan maktu vergi gün başına olup, mali yükümlülük genellikle deniz aracının operasyonda (deniz ticaretinde) fiili olarak kullanıldığı gün sayısı ile çarpılarak hesaplanmaktadır.
Almanya'da deniz ticaretine yönelik uygulanan tonaj vergisi sisteminde; 1.000 net tona kadar her 100 net ton için 0.92 euro, 1.000 ile 10.000 net ton arasında her 100 net ton için 0.69 euro, 10.000 ile 25.000 net ton arasında her 100 net

uygulanan yıllık tonaj harcının, deniz aracının deniz ticaretinde fiili kullanılması ve kâr ile zarar durumlarından bağımsız, net ton başına sabit bir maktu tutar olarak uygulandığı; söz konusu ülkelerde ise, deniz aracının operasyonda (deniz ticaretinde) geçen fiili gün sayısı kıstas alınarak her 100 net ton başına, tonaj arttıkça azalan maktu tutar olarak uygulandığı görülmektedir. Dolayısıyla ülkemizde uygulanan her net ton başına 1 dolar ile söz konusu ülkelerde uygulanan her 100 net ton başına yerel para birimlerinde takribi 1 doların altındaki tutar kıyaslandığında, ülkemizdeki tonaj vergisi yükünün görece söz konusu ülkelerdeki vergi yüküne oranla daha ağır olduğu söylenebilecektir. Bu durumda da, ülkemizin uluslararası deniz ticaretindeki rekabet gücü olumsuz etkilenmekte ve Türk bayrağı çeken deniz ticaret filosunda azalma yaşanmaktadır.

3.3.GEMİ İNŞASININ YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİ KAPSAMINDA VERGİLENDİRİLMESİ

GVK m.42-44 arasında yer alan düzenlemeler uyarınca, gemi ve diğer deniz araçlarının inşası ve onarımının da dâhil olduğu, özel bir vergisel düzen oluşturulmuştur[814]. Dolayısıyla gerek gemi inşa ve onarım işlerini icra eden gerçek kişilerin, gerekse kurumların vergilendirilme esaslarını tespit edebilmek; ancak, söz

ton için 0.46 euro, 25.000'in üzerindeki her 100 net ton için 0.23 euro şeklinde uygulama mevcuttur. Ancak söz konusu net tonaja göre hesaplanan tutar, deniz aracının uluslararası trafikte operasyonda geçen gün sayısı ile çarpılmak suretiyle mali yükümlülük hesaplanmaktadır (Gerrit Bartsch, "20 Years: German Tonnage Tax Regime", 03.12.2018, https://www.wfw.com/articles/20-years-german-tonnage-tax-regime/ (E.T.:04.01.2020)).
Portekiz'de deniz ticaretine yönelik uygulanan tonaj vergisi sisteminde; 1.000 net tona kadar her 100 net ton için 0.75 euro, 1.001 ile 10.000 net ton arasında her 100 net ton için 0.60 euro, 10.001 ile 25.000 net ton arasında her 100 net ton için 0.40 euro, 25.001'in üzerindeki her 100 net ton için 0.20 euro şeklinde uygulama mevcuttur. Ancak söz konusu net tonaja göre hesaplanan tutar, günlük mali yükümlülüktür (Cátia Henriques Fernandes, "Portuguese Tonnage Tax-Enhancing Shipping in Portugal: Shipping 2019", 30.07.2019, https://iclg.com/practice-areas/shipping-laws-and-regulations/4-portuguese-tonnage-tax-enhancing-shipping-in-portugal (E.T.:04.01.2020)).
İngiltere'de deniz ticaretine yönelik uygulanan tonaj vergisi sisteminde; 1.000 net tona kadar her 100 net ton için 0.60 sterlin, 1.000 ile 10.000 net ton arasında her 100 net ton için 0.45 sterlin, 10.000 ile 25.000 net ton arasında her 100 net ton için 0.30 sterlin, 25.000'in üzerindeki her 100 net ton için 0.15 sterlin şeklinde uygulama mevcuttur. Ancak söz konusu net tonaja göre hesaplanan tutar, günlük mali yükümlülüktür (BDO London, "Shipping UK Tonnage Tax", Nisan 2019, https://www.bdo.co.uk/getmedia/eaf60553-d1eb-4d8b-a844-a1d1afefa628/uk_tonnage_tax.pdf.aspx (E.T.:04.01.2020)).

[814] Genel olarak inşaat sektörünün vergilendirilmesine yönelik uygulanacak esaslar, GVK'da yer alan ticari kazanca ilişkin vergilendirme rejimi esaslarıdır. Ancak yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin yapısına ve önemine dayanarak, ticari kazancın saptanmasında esas olan dönemsellik ilkesinden sapma gösterilmiş ve GVK m.42-44 arasında özel bir vergilendirme rejimi düzenlenmiştir (Selçuk Gülten ve İlyas Kocaer, **Yurt İçi ve Yurt Dışı Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde İnşaat Muhasebesi Uygulamaları**, 1. Baskı, Ankara: Ankara Ofset, 2010, s.11-12). Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde özel bir vergilendirme rejimi belirlenmesinin nedenlerini ise; dönem sonu itibarıyla hasılatın ve maliyetin kesinleşmemesi, kazancın henüz oluşum safhasında bulunuşu, stokların yılsonu itibarıyla kavranmasının zor olması olarak belirtmek mümkündür (Mehmet Maç ve Şenol Turut, "Gelir Vergisi Kanunu'nun 42'nci Maddesi Açısından 'İnşaat' İbaresinin Kapsamı", **Vergi Dünyası Dergisi** (Elektronik Versiyon), S.226 (Haziran 2000), http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/2370 (E.T.:12.02.2020)).

konusu özel vergisel düzeni ayrıntılı irdelemekle mümkün olacaktır. Dolayısıyla bu bağlamda, inşaat ve onarım işleri kavramlarının içeriği, yıllara yaygın inşaat ve onarım işi olarak nitelendirilmenin koşulları, gemi inşa ve onarımının yıllara yaygın inşaat ve onarım işi kapsamında incelenmesi, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde vergilendirme ve giderler ile işin bitimi ve bitim işleri defteri konularını açıklığa kavuşturmak gereklidir.

3.3.1.İnşaat ve Onarım Kavramları

Özel bir vergileme rejimine tabi olan yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin detaylarını irdelemeden önce açıklığa kavuşturulması gereken en önemli husus, inşaat ve onarım kavramlarının teşkil ettiği anlamın belirlenmesidir. Bu bağlamda Türk hukuk sisteminde inşaat kavramının, kanun düzeyinde herhangi bir tanımı bulunmamaktadır. Bununla birlikte farklı kanunlarda ve alt hukuki düzenlemelerde konuya ilişkin; yapım[815], yapı[816] ve inşaat[817] gibi kavramlar tanımlanmış bulunulmaktadır[818]. Literatürde yer alan tanımlardan biri uyarınca inşaatı; bir tarafta inşaatın alt yapısını oluşturan arsa ve arazi,

---

[815] Kamu İhale Kanunu (**4734 sayılı Kamu İhale Kanunu**, 22.01.2002 tarih ve 24648 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır) m.4'de yapım kavramı; "*Bina, karayolu, demiryolu, otoyol, havalimanı, rıhtım, liman, tersane, köprü, tünel, metro, viyadük, spor tesisi, alt yapı, boru iletim hattı, haberleşme ve enerji nakil hattı, baraj, enerji santrali, rafineri tesisi, sulama tesisi, toprak ıslahı, taşkın koruma ve dekapaj gibi her türlü inşaat işleri ve bu işlerle ilgili tesisat, imalat, ihzarat, nakliye, tamamlama, büyük onarım, restorasyon, çevre düzenlemesi, sondaj, yıkma, güçlendirme ve montaj işleri ile benzeri yapım işleri*" şeklinde tanımlanmıştır. Devlet İhale Kanunu (**2886 sayılı Devlet İhale Kanunu**, 10.09.1983 tarih ve 18161 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır) m.4'de yapım kavramı; "*Her türlü inşaat, ihzarat, imalat, sondaj, tesisat, onarım, yıkma, değiştirme, iyileştirme, yenileştirme ve montaj işleri*" şeklinde tanımlanmıştır. Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği (**Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği**, 26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır) bölüm 2.1.3.2.1.2'de yapım işlerinin kapsamı; "*Bina, karayolu, demiryolu, otoyol, havalimanı, rıhtım, liman, tersane, köprü, tünel, metro, viyadük, spor tesisi, alt yapı, boru iletim hattı, haberleşme ve enerji nakil hattı, baraj, enerji santrali, rafineri tesisi, sulama tesisi, toprak ıslahı, dekapaj, taşkın koruma ve benzerlerine ilişkin her türlü inşaat işleri ile yukarıda sayılan yapılar ve inşaat işleri ile ilgili tesisat, imalat, ihrazat, nakliye, ısıtma-soğutma sistemleri, ses sistemi, görüntü sistemi, ışık sistemi, tamamlama, boya badana dâhil her türlü bakım-onarım, dekorasyon, restorasyon, çevre düzenleme, dekapaj, sondaj, yıkma, güçlendirme, montaj, demontaj ve benzeri işler*" olarak tanımlanmıştır.

[816] İmar Kanunu (**3194 sayılı İmar Kanunu**, 09.05.1985 tarih ve 18749 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır) m.5'de yapı kavramı; "*karada ve suda, daimi veya muvakkat, resmi ve hususi yeraltı ve yerüstü inşaatı ile bunların ilave, değişiklik ve tamirlerini içine alan sabit ve müteharrik tesisler*" şeklinde tanımlanmıştır.

[817] Mülga İşkolları Tüzüğü'nde (**Mülga İşkolları Tüzüğü**, 06.12.1983 tarih ve 18243 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır) inşaat kavramı; "*Bina, yol, köprü, demiryolu, tünel, metro, kanalizasyon, liman, dalgakıran, havuz, istihkam, hava alanı, dekovil ve tramvay yolu, spor alanları yapımı gibi her çeşit yapıcılık işleri ile bunların etüt, proje, araştırma, bakım, onarım ve benzeri işleri*" ifade etmektedir. Mülga Türk Kanun-i Medenisi'nin (**Mülga 743 sayılı Türk Kanun-i Medenisi**, 04.04.1926 tarih ve 339 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır) bütünsel açıdan değerlendirilmesinde yapılan çıkarım uyarınca inşaat ve imalat işleri kavramından; arazi ile birleştirilmiş ve malzeme ile emek sarfı suretiyle imal, inşa veya tanzim edilmiş şeyler anlaşılmalıdır (Erdal Koyuncu, "Vergisel Açıdan Yıllara Sari İnşaat ve Onarma İşlerinin Kapsamı", **Dünya Gazetesi**, 13 Mart 2013, https://www.dunya.com/gundem/vergisel-acidan-yillara-sari-insaat-ve-onarma-islerinin-kapsami-haberi-204156 (E.T.:12.02.2020)).

[818] İsmail Pamuk, **Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşlerinin Vergilendirilmesi**, 1. Baskı, İstanbul: Azra Matbaacılık, 2016, s.5.

diğer tarafta ise madde ve malzeme ile birlikte emek harcanarak yapı oluşturma faaliyeti şeklinde tanımlamak mümkündür[819]. Bir diğer tanım uyarınca ise inşaat; bir arazi veya arsa üzerinde, malzeme ve işçilik kullanarak bir gayrimenkulün yapımına ilişkin faaliyetlerin tümüdür[820]. Bir başka tanım uyarınca inşaat ise; malzeme ve işçilik kullanılarak meydana getirilen gayrimenkulün yapı kısmına ilişkin faaliyetlerin tümü şeklinde tanımlanmaktadır[821].

Ancak vergi uygulaması bakımından inşaat ve onarım kavramlarının içerdiği anlamın belirlenmesi, İdare'nin ve yargı organlarının görüş ve kararları doğrultusunda mümkün olmuştur. Zira Türk vergi mevzuatında da inşaat ve onarım kavramlarına yönelik herhangi bir belirleme yapılmamıştır[822]. Özelgeler açısından konu irdelendiğinde inşaatın tanımı; malzeme ve işçilik kullanılmak suretiyle, meydana getirilen bir gayrimenkulün yapı kısmına ait faaliyetlerin tümüdür. Ayrıca deniz ticaretine ilişkin olarak gemi ve hücumbot inşaat işleri ile feribot inşaat işleri de yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri kapsamında kabul edilebilecektir[823]. Danıştay tarafından verilen bir karar uyarınca inşaat faaliyeti ise, bir eserin meydana getirilmesi için yapılan ve faaliyet sonucunda somut bir eser (yapı) ortaya çıkan, malzeme ve işçilik kullanılan bir faaliyettir[824]. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri kapsamında yapılan sözleşmelerin hukuki niteliği irdelendiğinde ise, TBK m.470'de yer alan eser sözleşmesi niteliğinde olduğu söylenebilecektir. Zira eser sözleşmesinin asli unsurları olan eser, imal, ücret ve anlaşma; yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde yapı (gayrimenkul), inşa ve onarım, hakediş[825] ve sözleşme olarak kendini göstermektedir[826]. Bazı özelgelerde[827] yer aldığı üzere onarma ya da onarım kavramı ise; bir taşınmazın iskeleti dışında bozulma, eskime,

---

819 Mehmet Şenlik, **İnşaat Muhasebesi**, 1. Baskı, Ankara: Detay Yayıncılık, 2005, s.2.
820 Hayrettin Usul, **İnşaat Muhasebesi**, 1. Baskı, Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi Yayınları, 2003, s.1.
821 Şükrü Kızılot, **İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik**, 11. Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2008, s.42.
822 Özgür Çatıkkaş ve Cafer Şuekinci, **TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına Göre İnşaat Muhasebesi ve Vergi Uygulamaları**, 1. Baskı, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2013, s.3.
823 Maç ve Turut, http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/2370 (E.T.:12.02.2020).
824 Danıştay 3. D., E. 1989/2945, K. 1990/160 (Maç ve Turut, http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/2370 (E.T.:12.02.2020)).
825 Hakediş (istihkak) kavramı, bir tarih aralığında ya da belli bir bölüme ait yapılan işin parasal karşılığını ifade etmektedir (Pamuk, s.10).
826 Doğu Sever, "Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerinde 'Vergiyi Doğuran Olayın' Borçlar Hukuku ve Vergi Hukuku Yönünden Değerlendirilmesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, S.294 (Şubat 2006), s.144-145.
827 Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14.03.2014 tarih ve 50426076-120.01.02.08 [42-2012/20524]-24 sayılı Özelgesi (Pamuk, s.7); Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 26.10.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2011-GVK-42-2-929 sayılı Özelgesi (Pamuk, s.7).

çürüme, harap olma gibi durumlarda, ilgili kısımlarının tamir edilmesi ve yenilenmesi faaliyetini ifade etmektedir[828].

3.3.2.Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşi Sayılmanın Koşulları

GVK m.42 kapsamında yıllara yaygın inşaat ve onarım işi sayılmak suretiyle ticari kazancın saptanmasında özel bir vergileme rejimine tabi olunması[829], bir takım şartların bir arada yer almasını gerekli kılmaktadır. Söz konusu şartları; yapılan faaliyetin inşaat veya onarım işi olması, inşaat ve onarım işinin bir taahhüde bağlı olarak yapılması ve yapılan inşaat ve onarım işinin yıllara yaygın olması şeklinde belirtmek mümkündür[830]. Söz konusu şartları kısaca irdelemek, konunun anlaşılması bakımından önem arz etmektedir.

3.3.2.1.Yapılan Faaliyetin İnşaat veya Onarım İşi Olması

Söz konusu şartlardan ilki söz konusu faaliyetin "inşaat" veya "onarım" faaliyeti olmasıdır. İnşaat ve onarım faaliyetleri, yukarıda da ayrıntılı olarak irdelendiği üzere, Türk hukuk sisteminde kapsam olarak net bir içeriği sahip değildir. Ancak vergi uygulamaları bakımından, idarenin görüşleri ve yargı kararları ile şekillendiği üzere gemi inşaatı[831] ve onarımı da dâhil, tüm inşaat ve onarım işlerini kapsamaktadır. Bu bağlamda GVK m.42'de dekapaj[832] işleri de madde kapsamında kabul edilmiştir.

3.3.2.2.İnşaat ve Onarım İşinin Bir Taahhüde Bağlı Olarak Yapılması

İkinci olarak inşaat ve onarım işi bir taahhüde[833] bağlı olarak yapılmalıdır[834]. Bir

---

[828] Pamuk, s.7.

[829] Ticari kazancın saptanmasında ayrı bir hesaplama yöntemi getirmesi (genel giderler ve amortismanlar bakımından), genel esaslardan farklılık göstermesi ve özel bir vergilendirme rejimi olması hakkında bkz. Şenyüz, Yüce ve Gerçek, **Türk Vergi Sistemi**, s.39; Akdoğan, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, s.249; Saban, s.233.

[830] Danıştay 4. D., 20.04.2000, E. 1999/4327, K. 2000/1675 (Saban, s.233).

[831] Gemi inşaatı, Sanayi Sicil Kanunu (**6948 sayılı Sanayi Sicil Kanunu**, 24.04.1957 tarih ve 9593 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır) m.1/2'de düzenlemiştir. Dolayısıyla gemi inşaatı, söz konusu Kanun m.1/1 uyarınca sanayi işi kabul edilmiştir.

[832] Dekapaj kavramı; bina yapılması için arsanın ya da dolgu yapılması için arazinin üzerindeki bitkisel ve yumuşak toprağın, açık maden işletmelerindeki cevher üzerindeki toprağın sıyrılması olarak tanımlanabilmektedir (Pamuk, s.7). En geniş anlamıyla ise çevre kesme olarak ifade etmek mümkündür (Kızılot, s.63).

[833] Bu bağlamda taahhüt kavramını; mülkiyeti kendilerine ait olmayan bir yapının kısmen ya da tamamen inşaat yapım faaliyetlerinin üstlenilmesi olarak tanımlamak mümkündür (Adem Özdemir, "Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerinde Müşterek Gider Dağıtımı", **Vergi Sorunları Dergisi**, S.344 (Mayıs 2017), s.55).

[834] GVK m.42-44 arasında "taahhüt" ibaresi yer almasa da, İdare'nin görüşleri uyarınca bu şartın mevcut olduğu ortaya çıkmaktadır. Maliye Bakanlığı'nın 05.01.1995 tarih ve 44/4405-566/422 sayılı Özelgesinde yer alan "*Yapım ve onarım*

başka deyişle inşaat ve onarım işinin, bir başkasının nam ve hesabına taahhüt gereği yapılması gerekmektedir. Taahhüt sözleşmesinin yazılı veya sözlü olması mümkün olup, uygulamada ispat şartı olarak yazılı olması tercih edilmektedir. Söz konusu inşaat ve onarım işlerinin taahhüde bağlı olarak yapılmasında, taahhüdün resmi ya da özel olması, bir başka deyişle "kamu kurumu" ya da "özel şirket" olması arasında herhangi bir farklılık bulunmamaktadır[835].

3.3.2.3.Yapılan İnşaat ve Onarım İşinin Yıllara Yaygın Olması

Üçüncü olarak ise, yapılan inşaat ve onarım işinin yıllara yaygın olması gerekmektedir. Yıllara yaygın olmasından kasıt, işin birden fazla takvim yılına yayılı olmasıdır. Dolayısıyla başladığı takvim yılında biten inşaat ve onarım işleri GVK m.42 hükmüne tabi olmayacaktır. Buradaki takvim yılından kasıt, işin on iki aydan fazla sürmesi değildir. Gelirin özelliklerden yıllık olması ilkesinin istisnası olması[836] ve muhasebe ilkelerinden biri olan dönemsellik ilkesinden sapma göstermesi; bir başka deyişle, işin başlangıç tarihi ile işin bitiş tarihinin farklı takvim yılına isabet etmesidir[837].

3.3.3.Gemi İnşasının Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri Kapsamında İncelenmesi

VUK m.269/2-3 hükmü uyarınca gemilerin ve diğer taşıtların gayrimenkul gibi değerlemeye tabi tutulacağı hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla TMK hükümleri uyarınca menkul bir mal olan gemi ve diğer deniz taşıtlarının, vergi uygulaması açısından gayrimenkul olarak kabul edildiği daha önce ayrıntılı olarak ele alınmıştır. Ayrıca VUK m.271'de inşa edilen binalarda ve gemilerde, imal edilen makine ve tesisatta, bunların inşa ve imal giderlerinin, satın alma bedeli yerine geçeceği hükmü de; vergi uygulaması açısından gemi yapım işinin inşaat işi olarak değerlendirdiğini göstermesi bakımından önemlidir.

---

işi kavramından; taahhüt işi yapan kişilerin gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin yanında, kamu kurum ve kuruluşları, vakıflar, dernekler, kooperatifler ve benzeri kurumlara yapılan yapım ve onarım işleri şeklinde yorumlanması gerekir" ibaresi de taahhüt koşulunu göstermesi açısından önemlidir (Kadir Sarıca, "Yıllara Sari İnşaat ve Onarma İşlerinde Vergilendirme", **Vergi Dünyası Dergisi**, S.398 (Ekim 2014), s.120).

[835] İsmail Karakoç, "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşleri ile Bu İşlerde Özellik Arz Eden Hususlar", **Vergi Dünyası Dergisi**, S.438 (Şubat 2018), s.151; Kızılot, s.61.

[836] Oktar, **Türk Vergi Sistemi**, s.33; Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.273; Erdoğan Öner, s.73.

[837] Kızılot, s.62; Adem Özdemir, s.55; İsmail Karakoç, s.151; Sarıca, s.120.

Önceki uygulamalarda, gemi inşaatının GVK m.42 kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği hususu, tartışmalı konulardan birini teşkil etmiştir. Ancak uzun zamandan beri İdare istikrarlı bir şekilde gemi inşaatının ve dolayısıyla onarımının, şartların gerçekleşmesi dâhilinde, GVK m.42 kapsamında değerlendirileceğine yönelik özelgeler vermektedir[838]. Bu özelgelerden biri[839] uyarınca, gemi inşaatının yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri kapsamında olduğunun kabulü gerektiği yönünde görüş verilmiştir. Bir diğer özelge[840] uyarınca, gemi inşaat işleri dolayısıyla bu işleri yapanlara yapılan ödemelerden GVK m.94/3 hükmü gereğince gelir vergisi tevkifatı yapılacağı ve bu işlerden elde edilen kâr veya zararın işin bittiği yıl kati olarak tespit edileceği hükmü, gemi inşaat işlerinin GVK m.42 kapsamında değerlendirildiğini göstermektedir. Diğer bir özelgede[841] ise, hücumbot inşaatı işinin de, inşaat ve onarım işi olarak kabul edildiği yönünde görüş verilmiştir. Dolayısıyla gemilerin yanında diğer deniz araçlarının da vergi uygulamaları bakımından taşınmaz kabul edildiği göz önüne alındığında; hücumbot ve diğer özel yapılı gemiler gibi deniz araçlarının da inşası, yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri kapsamında olacaktır.

Hatta verilen bir özelge[842] uyarınca, üstlenilen inşaat taahhüt işine bağlı olarak ve söz konusu işin bir parçası olarak gerçekleştirilen taşeron firmanın işinin de (gemi inşası kapsamında taşeron firmanın verdiği elektronik sistem ve cihazların üretimi, tedariki ve montajı işi) GVK m.42 kapsamında değerlendirileceği yönünde görüş bildirilmiştir. Verilen bir diğer özelge[843] uyarınca da, üstlenilen inşaat taahhüt işine bağlı ve söz konusu işin bir parçası olarak gerçekleştirilen taşeron firmanın işinin (amfibi gemi üretiminde proje çizim işi) GVK m.42 kapsamında değerlendirileceği yönünde görüş beyan

---

[838] Mehmet Maç, "Yıllara Sirayet Eden Gemi İnşa ve Onarma İşlerinin (GVK'nun 42. Maddesi) Kapsamında Olduğu Yönündeki İdari Görüşler", **Vergi Dünyası Dergisi**, S.445 (Eylül 2018), s.59.

[839] Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 22.02.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.02-GVK-42-62 sayılı Özelgesi (Maç, "Yıllara Sirayet Eden Gemi İnşa ve Onarma İşlerinin (GVK'nun 42. Maddesi) Kapsamında Olduğu Yönündeki İdari Görüşler", s.59).

[840] İstanbul Defterdarlığı'nın 2001 tarih ve B.07.4.DEF.0.34.11.GVK-42 sayılı Özelgesi (Maç, "Yıllara Sirayet Eden Gemi İnşa ve Onarma İşlerinin (GVK'nun 42. Maddesi) Kapsamında Olduğu Yönündeki İdari Görüşler", s.59).

[841] Maliye Bakanlığı'nın 1971 tarih ve 22141-31 sayılı Özelgesi (S. Selman Tünal, "Gelir Vergisi Kanunu'nun 42 ve 94. Maddeleri Çerçevesinde Gemi İnşaa Faaliyeti ve Özellik Arz Eden Hususlar", **Vergi Dünyası Dergisi**, S.184 (Aralık 1996), s.49).

[842] Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.07.2013 tarih ve 38418978-120(42-12/29)-742 sayılı Özelgesi (Maç, "Yıllara Sirayet Eden Gemi İnşa ve Onarma İşlerinin (GVK'nun 42. Maddesi) Kapsamında Olduğu Yönündeki İdari Görüşler", s.59).

[843] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 13.05.2016 tarih ve 62030549-120[42-2013/1085]-57175 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/amfibi-gemi-uretiminde-alt-yuklenicinin-verecegi-malzeme-ve-hizmetlerin-yillara-sirayet-eden-insaat (E.T.:14.02.2020).

edilmiştir. Ancak gemi söküm işinin, söküm süreci yıllara yayılı olarak gerçekleştirilse bile GVK m.42 kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Zira GVK m.42 sadece inşaat ve onarım işlerini kapsamakta olup, söküm işi bu madde kapsamında yer almamaktadır[844]. Bu yönde verilmiş bir özelgede[845], mükellef tarafından taahhüt sözleşmesine dayalı olarak yaptığı batık gemi çıkarma ve demontaj işinin vergisel akıbeti hakkında görüş talep edilmesi üzerine; İdare tarafından, GVK m.42 kapsamında değerlendirilmeyerek söz konusu gemi söküm kazancının, tahakkuk ve dönemsellik ilkeleri gereğince, mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleştiği dönemde beyan edilmek suretiyle vergilendirilmesi gerektiği yönünde görüş ifade edilmiştir.

3.3.4.Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergi Uygulamaları

3.3.4.1.Vergilendirme

Gemi inşa ve onarım işini de kapsayan yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin, GVK m.42-44 arasında, dönemsellik ya da vergilendirme rejimi bakımından farklı bir düzenlemeye tabi kılındığı görülmektedir. Söz konusu özel vergilendirme rejiminin, gerek gelir vergisi ve gerekse kurumlar vergisi açısından tabi olduğu düzenlemelerin ayrıca irdelenmesi, gemi inşa ve onarım işinin de vergisel boyutunu ortaya çıkaracaktır[846]. Zira uygulamada gemi inşa ve onarım işlerinin, ağırlıklı olarak takvim yılını aşan; bir başka deyişle, yıllara yaygın olan işlerden olduğunu söylemek mümkündür.

GVK m.42/1'de, birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işi de inşaat işi kapsamındadır) ve onarım işlerinde kâr ve zararın, işin bittiği yıl kati olarak tespit edileceği ve tamamının o yılın geliri sayılarak mezkûr yıl beyannamesinde gösterileceği hüküm altına alınmıştır. Söz konusu bu düzenlemenin inşaat ve onarım işlerinde, faaliyetin bitiminden sonra vergiyi doğuran olayın meydana geldiğinin

[844] Maç, "Yıllara Sirayet Eden Gemi İnşa ve Onarma İşlerinin (GVK'nun 42. Maddesi) Kapsamında Olduğu Yönündeki İdari Görüşler", s.60.
[845] Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 11.06.2015 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-125[5-14/11]-634 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/batik-gemilerin-cikarilmasi-ve-demontaj-isinin-insaat-onarim-montaj-isi-kapsaminda-degerlendirilip (E.T.:14.02.2020).
[846] Çalışmamızın sınırını gelir vergisi ve kurumlar vergisi teşkil ettiğinden, gerek gemi inşa ve onarım işlerinde, gerekse bu bağlamda yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde katma değer vergisi, damga vergisi ve diğer mali yükümlülüklerin uygulamasına değinilmemiştir.

kabulünden hareketle yapıldığı söylenebilecektir[847].

Bu bağlamda işin başlangıç tarihi ile bitim tarihinin tespiti önem arz etmektedir. Zira işin yıllara yaygın olup olmamasının tespiti açısından da esas alınacak kriterler, başlangıç ve bitim tarihleridir. İşin başlangıç tarihine ilişkin, mevzuatta herhangi bir düzenleme yapılmamış; İdare tarafından verilen özelgelerde belirleme yapılmıştır[848]. Dolayısıyla çeşitli özelgelerde[849] yer aldığı üzere işin başlangıç tarihi; yapılan sözleşmede yapılacak işin yer teslim tarihi öngörülmüş ise yerin teslim edildiği tarih, sözleşmede yer teslim tarihi belirtilmemiş ise sözleşmede belirtilen işin başlangıç tarihi, sözleşmede bu iki husus da belirtilmemiş ise sözleşmenin imzalandığı tarih olarak esas alınması gerekmektedir. GVK m.44/1'de ise işin bitim tarihi; geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih[850], diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih olarak kabul edilmektedir[851]. GVK m.44/2'de ise, bitim tarihinden sonra söz konusu iş ile ilgili yapılan giderlerin ve her ne nam ile olursa olsun elde edilen hasılatın, giderin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yılın kâr veya zararının tespitinde dikkate alacağı hükmü yer almaktadır.

Dönemsellik ilkesinden sapma gösteren yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde, GVK m.42/1 uyarınca kâr ve zararın işin bittiği yıl tespit edilerek, mezkûr yıl

---

[847] Sever, s.144.

[848] Gül Soner Gök, "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşlerinde Her Bir İş İçin Ayrı Yer Teslimi ve Geçici Kabulün Öngörüldüğü Hallerde Vergi Tevkifatı", **Vergi Sorunlar Dergisi**, S.344 (Mayıs 2017), s.63.

[849] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 06.10.2015 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-120[42-2014/869]-84755 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/yillara-sari-insaat-isinde-isin-baslangic-tarihinin-belirlenmesi (E.T.17.02.2020); İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 13.07.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 42-960 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/node/95893 (E.T.17.02.2020).

[850] Kanun maddesinin lafzı açık olup, geçici ve kesin kabule tabi işlerde geçici kabul tutanağı üzerinde yer alan fiili teslim tarihi, sözleşmeye göre işin bitim tarihi ve geçici kabul itibar tarihi işin bitim tarihi olarak kabul edilmemektedir (Yavuz Arslan, "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşlerinde İşin Bitim Döneminin Tespitinde Özellikli Durumlar", **Vergi Dünyası Dergisi** (Elektronik Versiyon), S.323 (Temmuz 2008), http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/4735 (E.T.:18.02.2020); Kemal Faruk Yazgan, "Yıllara Sari İnşaat İşinde İşin Bitim Tarihi", **Yaklaşım Dergisi** (Elektronik Versiyon), S.268 (Nisan 2015), https://uye.yaklasim.com/MagazineResults.aspx?MId=1&a=Yıllara%20Sari%20İnşaat%20İşinde%20İşin%20Bitim%20Tarihi (E.T.:18.02.2020).

[851] Kamu İhale Kanunu'na tabi olan yapı ve onarım işlerinde işin bitim tarihi, geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih iken; Kamu İhale Kanunu'na tabi olmayan diğer yapı ve onarım işlerinde ise işin bitim tarihi, işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih olacaktır. Dolayısıyla bitim tarihi sözleşmeye göre değil, fiili duruma göre belirlenecektir. Sayıştay'ın 02.06.1966 tarih ve 3122/5 sayılı Genel Kurul Kararı'nda da işin bitim tarihinde sözleşmede belirtilen hukuki kriter yerine, işin fiili bitim tarihinin esas alınacağı belirtilmiştir (Funda Karakoyun, "Vergi Tekniği Bakımından Yıllara Yaygın İnşaat ve Taahhüt İşlerinin Vergilemesi ve Damga Vergisi Sorunsalı", **Vergi Sorunları Dergisi**, S.368 (Mayıs 2019), s.95). Dolayısıyla gemi inşaatı Sanayi Sicili Kanunu'na tabi olduğundan işin bitim tarihinin, işin fiilen tamamlandığı ya da bırakıldığı tarih olduğu söylenebilecektir.

beyannamesinde gösterileceği; dolayısıyla gelir vergisi mükellefleri tarafından elde edildiğinde ticari kazanç, kurumlar vergisi mükellefleri tarafından elde edildiğinde ise kurum kazancı olarak yıllık beyana tabi olacağı açıktır. Fakat gerek vergilemedeki gecikmeyi telafi etmek, gerekse müteahhidin ödemedeki mali yükünü azaltmak amacıyla, yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde vergi tevkifatı yapılması hüküm altına alınmıştır[852]. GVK m.94/1-3 ve KVK m.15/1-a ile m.30/1-a uyarınca vergi sorumluları[853] tarafından, yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapanlara (kurumlar dâhil), nakden veya hesaben[854] yaptıkları ödemelerden (avans olarak ödenenler dâhil), istihkak sahiplerinin gelir veya kurumlar vergisine mahsuben %3 oranında[855] vergi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Uygulamada İdare, hakediş raporlarının İdare tarafından onaylanması tarihini, hesaben ödemenin gerçekleştiği tarih olarak kabul etmektedir. Böylece hakediş raporlarının ita amirince onaylandığı tarihte, tevkifat yükümlüğü doğacaktır[856]. Hakedişlerden yapılacak tevkifatın matrahı ise GVK m.96/2'de belirtildiği üzere, yapılan hakediş ödemelerinin gayrisafi tutarıdır. Sözleşmede ödemelerin döviz olarak yapılacağına yönelik bir kayıt olması halinde ise, tevkifatın matrahı hesaben ödemenin yapıldığı tarihteki döviz alış kuru dikkate alınarak hesaplanan TL karşılığı tutar olacaktır[857]. Ayrıca vurgulanması gereken bir husus olarak hakedişlerden yapılan tevkifat uygulamasının, yıllara yaygın inşaat ve onarım işinin süresi ile sınırlı olup, işin bitim tarihinde sona ereceği doğaldır[858].

Mükellefler, yıllara yaygın inşaat ve onarım işinin devamı süresince, işle ilgili kâr-zarar beyan etmeseler de, her yıl gelir vergisi veya kurumlar vergisi beyannamelerini vereceklerdir. Beyanname ekinde verecekleri bilançonun aktifinde, devam eden işle ilgili

[852] Kızılot, s.104; Erdoğan Öner, s.73.
[853] GVK m.94/1 ve KVK m.15/1 uyarınca vergi sorumluları; kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçilerdir. KVK m.30/1'de ise, dar mükellef kurumlara kazanç ve iratları üzerinden tevkifat yapmakla mükellef kılınanların tamamı vergi sorumlusu olarak kabul edilmiştir.
[854] Hesaben ödeme deyimi GVK m.96/1 uyarınca, vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade etmektedir.
[855] GVK m.94'de yer alan tevkifat oranı %25, KVK m.15 ve m.30'da yer alan tevkifat oranı %15 olup; Bakanlar Kurulu'na/Cumhurbaşkanı'na verilen yetki uyarınca 2009/14592, 2009/14593 ve 2009/14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararları'nda (03.02.2009 tarih ve 27130 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır) tevkifat oranı %3 olarak belirlenmiştir.
[856] Harun Kaynak, "Yıllara Yaygın İnşaat ve Taahhüt İşlerinde Tevkifat Dönemi ve Matrahı Yönünden Özellik Arz Eden Durumlar", **Vergi Dünyası Dergisi**, S.339 (Kasım 2009), s.67.
[857] Kaynak, s.67.
[858] Sarıca, s.122.

olarak yapılan giderler; pasifinde ise, işle ilgili olarak alınan hakedişler yer alacaktır. Kesin kâr ve zarar tespiti ile beyanı ise, işin bittiği yıla ait beyanname ile yapılacaktır. Söz konusu beyan yılında, tevkifat suretiyle peşin ödenen vergiler kâr-zarar durumuna göre mahsup ya da iade edilecektir[859].

Ayrıca GVK m.42/2 hükmü gereğince mükellefler, her inşaat ve onarım işinin hasılat ve giderlerini ayrı bir defterde veya tutmakta oldukları defterlerin ayrı sayfalarında göstermek ve düzenleyecekleri beyannameleri, işlerin ikmal edildiği takvim yılını takip eden yılın Mart ayının başından yirmi beşinci günü akşamına kadar vermek zorundadırlar. Bu bağlamda ayrı yer teslimi ve geçici kabulün öngörüldüğü ve farklı sözleşmelerin olduğu birden çok işlerde yıllara yaygın olma ve tevkifat hususu; inşaat işlerinin birbirinin devamı niteliğinde olması ve teknik ile ticari icaplar uyarınca yapının bütünlüğünden bağışık düşünülememesi durumlarında birlikte değerlendirilmesini[860], aksi durumda ise ayrı ayrı işler olarak değerlendirilmesini[861] zorunlu kılacaktır.

Özellik arz eden bir durum olması nedeniyle, yıllara yaygın inşaat ve onarım işi devam ederken hakedişler karşılığında elde edilen kur farkları, mevduat faizi ve repo gelirlerinin vergisel durumunun incelenmesi de önem teşkil etmektedir. Kur farkları, müteahhidin alacağının tahakkuk tarihinden sonraki tahsil tarihinde ödenmesinden kaynaklandığı için, yıllara yaygın inşaat ve onarım işinin bir unsurunu teşkil etmekte ve GVK m.42 düzenlemesine tabi olmaktadır[862]. Hakediş bedellerinin değerlendirilmesi neticesinde elde edilen mevduat faizi ve repo gelirleri gibi gelirlerin vergisel akıbeti hususunda ise, Danıştay ile İdare farklı görüşlere sahiptir. Danıştay'ın vermiş olduğu çeşitli kararlarda[863] söz konusu gelirlerin, inşaat ve onarım işi dışında ayrı bir

---

[859] Harun Naci Özbek, "Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerinin Muhasebeleştirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, S.292 (Ocak 2013), s.28 ve 37.

[860] 13.03.2013 tarih ve 19341373-120[ÖZELGE-2012/7]-29 sayılı Özelge (Gök, s.65); 25.10.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.02-GVK-42-42 sayılı Özelge (Gök, s.65-66); 16.09.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK-42-1601 sayılı Özelge (Gök, s.66).

[861] 22.02.2013 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.02-GVK-42-62 sayılı Özelge (Gök, s.66); 23.12.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.16.01-GV-10-19-279 sayılı Özelge (Gök, s.66).

[862] Zafer Çalışkan, "Yurt İçindeki ve Dışındaki Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleriyle İlgili Kur Farkları, Mevduat ve Kredi Faizleri", **Vergi Sorunları Dergisi**, S.303 (Aralık 2013), s.33; Caner Turunç, "Yıllara Sirayet Eden İnşaat İşleri Özelinde Kur Farkları", **Vergi Sorunları Dergisi**, S.344 (Mayıs 2017), s.46; Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 24.02.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.41.15.02-190-3/8-18 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/node/100433 (E.T.:20.02.2020).

[863] Danıştay 4. D., 27.10.2003, E. 2003/1545, K. 2003/2569 (Ayşe Gezer Baştuğ, "Yıllara Sari İnşaat ve Onarma İşlerinde Hakediş Bedellerinin Değerlendirilmesi Sonucu Elde Edilen Gelirlerin Vergilendirme Dönemi", **Vergi Sorunları Dergisi**, S.282 (Mart 2012), s.9); Danıştay 4. D., 26.10.2004, E. 2004/477, K. 2004/2092 (Gezer Baştuğ,

organizasyon sonucunda elde edilmediği ve dolayısıyla hakedişin bir parçası olarak GVK m.42'deki vergileme usulüne tabi olacağı vurgulanmıştır. İdare'nin vermiş olduğu çeşitli özelgelerde[864] ise söz konusu gelirlerin, elde edildiği yıla ilişkin özsermayeyi artıracağı ve inşaat işinden bağımsız olarak elde edildiği için, elde edildiği yıla ilişkin beyanname ile beyan edilmesi gerektiği vurgulanmıştır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde vergi alacağı ve düzeltme açısından zamanaşımının GVK m.42/1'de yer alan özel bir vergiyi doğuran olay tanımı nedeniyle, zamanaşımını düzenleyen VUK m.114 hükmü de göz önüne alındığında, işin bitim tarihini takip eden yıldan itibaren beş yıl olacağı açıktır[865]. Ancak uygulamada doğrudan maliyetlerin yansıtılmasında, müşterek genel giderlerin ve amortismanların dağıtılmasında hata yapılması durumunda hata düzeltme talep edilebilmesi için, zamanaşımını düzenleyen VUK m.114 ile defter ve belgelerin muhafaza edilmesi ödevini düzenleyen VUK m.253'de yıllara yaygın inşaat ve onarım işine ilişkin ek bir düzenleme yapılması gerektiği savunulmaktadır[866].

Son olarak ise geçici vergiyi düzenleyen GVK mük. m.120'de yer aldığı üzere, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde geçici vergi uygulaması yer almamaktadır. Ancak İdare tarafından verilmiş bir özelgede[867] de belirtildiği üzere, yıllara yaygın inşaat ve onarım işi dışında başka ticari veya mesleki kazancın bulunulması durumunda, söz konusu kazançlar için geçici vergi beyanında bulunulması gerekmektedir.

3.3.4.2.Giderler ve Amortismanlar

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri neticesinde elde edilecek gelirin, gelir vergisi mükellefleri tarafından elde edilmesi halinde ticari kazanç, kurumlar vergisi mükellefleri tarafından elde edilmesi halinde ise kurum kazancı hükümlerine tabi olacağı

---

s.9); Danıştay 4. D., 16.01.2001, E. 2000/896, K. 2001/193 (Gezer Baştuğ, s.9); Danıştay 4. D., 08.06.1994, E. 1994/582, K. 1994/3495 (Gezer Baştuğ, s.9).

[864] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 15.02.2018 tarih ve 62030549-120[42-2014/228]-158888 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/hakedis-odemelerinin-bankalarda-degerlendirilmesi-sonucu-elde-edilen-faiz-ve-repo-gelirleri-ile (E.T.:20.02.2020); Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 09.09.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-42-19-710 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/node/98071 (E.T.:20.02.2020).

[865] Kızılot, s.103-104.

[866] M. Emin Akyol, "Yıllara Sari İnşaat ve Onarma İşlerinde Zamanaşımı ve Bir Öneri", **Vergi Dünyası Dergisi**, S.419 (Temmuz 2016), s.106 ve 108.

[867] Denizli Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 02.01.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.20.15.01-30-MUK-2011-307-2 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/node/96974 (E.T.:20.02.2020).

açıktır. Özellik arz eden bir vergileme rejimine sahip söz konusu işlerde, giderler ve amortismanlara[868] yönelik düzenleme GVK m.43'de yapılmış bulunmaktadır. Ancak vurgulamak gerekir ki; söz konusu maddede, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde müşterek genel giderlerin ve amortismanların özellik arz eden durumlardaki dağıtımı hususu düzenlenmiştir. Dolayısıyla söz konusu işlerde de giderler, amortismanlar ve değerleme ilgili GVK, KVK, VUK ve diğer mevzuat hükümleri geçerlidir.

Sadece tek yıllara yaygın inşaat ve onarım işi ile iştigal eden mükelleflerin söz konusu işle ilgili giderleri "doğrudan gider" olacaktır. Bu durumda da mükellefin gelir vergisi veya kurumlar vergisi mükellefi olmasına göre, gelir vergisi mükellefi olması durumunda GVK m.40'da yer alan ticari kazancın tespitinde indirilecek giderleri; kurumlar vergisi mükellefi olması durumunda ise GVK m.40'da yer alan giderler yanında, KVK m.8'de yer alan kurum kazancından indirilecek giderleri gayrisafi hasılattan indirebileceklerdir[869].

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde gider ve amortismanlara ilişkin özellik gösteren düzenlemeleri içeren GVK m.43 hükmünü irdelemeden önce, "müşterek genel giderler" ve "maliyet" kavramlarının ayrıntılı irdelenmesi önem arz edecektir. Mevzuatta doğrudan bir tanımı bulunmayan müşterek (ortak) genel gider kavramını, ticari kazancın elde edilmesi veya idame ettirilmesi özelliği taşıyan, birden fazla işle ilgili olan ve hangi işle ilgili olduğu tespit edilemeyen giderler olarak ifade etmek mümkündür[870]. Bu

---

[868] Amortismanların da, GVK m.40/1-7 uyarınca bir gider niteliği teşkil etmesine rağmen, çalışmamızda gerek konu başlığı ve gerekse metin kısımlarında ayrıca nitelendirilip ele alınması hususu, teşkil ettikleri öneme ve kapsama ilişkindir.

[869] Konuya ilişkin bir özelgede gemi inşası, tamiri, bakımı ve onarımı ile uğraşan bir şirketin, gemi sahipleri adına imalatın her aşamasını izlemek ve kontrol etmek amacıyla görevlendirilen armatör temsilcilerinin konaklama, yemek, haberleşme, ulaşım gibi şirket tarafından karşılanan ve yıllara yayılı olan giderlerinin gayrisafi hasılattan düşülüp düşülemeyeceği ile ilgili görüş talep etmesi üzerine; İdare tarafından, söz konusu giderlerin, iş ile ilgili olması, işin önemi ölçüsünde yapılması, kişisel ihtiyaç kapsamında keyfi harcama olmaması ve VUK'da düzenlenen belgelerle tevsik edilmesi koşulu ile GVK m.40/1-1'de düzenlenen ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler kapsamında indirebileceğine yönelik görüş verilmiştir (Yalova Defterdarlık Gelir Müdürlüğü'nün 18.10.2018 tarih ve 42152853-125-E.15948 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/gemi-insasinda-musterilerin-ulasim-konaklama-yemek-ve-haberlesme-gierlerinin-safi-kurum-kazancindan (E.T.:22.02.2020)). Bir diğer özelgede ise, gemi inşa, bakım ve onarım faaliyetinde bulunan bir şirketin, iş ilişkileri çerçevesinde görüşme yapmak üzere gelen kişilerin ağırlanması ve konaklamasının sağlanması amacıyla şirket tarafından yat kiralandığı belirtilerek söz konusu karşılama, ağırlama ve kira tutarlarının gayrisafi hasılattan gider olarak düşülüp düşülemeyeceğine yönelik görüş talep etmesi üzerine; İdare tarafından, söz konusu harcamalar iş ile ilgili görülmeyerek şirketin özel tasarrufu olması nedeniyle gider olarak indirilemeyeceğine yönelik görüş verilmiştir (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17.02.2016 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-125[6-2014/451]-13442 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/gorusmesi-yapmak-ve-musteri-agirlamak-icin-yat-kiralamanin-vergisel-boyutu (E.T.:22.02.2020)).

[870] Mehmet Şentürk, "Birden Fazla Takvim Yılına Sirayet Eden İnşaat ve Onarma İşlerinde Ortak Genel Giderlerin Dağıtımı", **Vergi Sorunları Dergisi**, S.292 (Ocak 2013), s.50.

bağlamda müşterek genel giderlere; personel maaşları, mali müşavirlik, danışmanlık ve tercüme giderleri, su, elektrik, kira giderleri, kırtasiye giderleri, haberleşme giderleri ve amortismanlar örnek olarak verilebilecektir. Ancak inşaat ve onarım işi de bir hizmet işi olması dolayısıyla, hizmet işletmelerinde hizmetin maliyetine girmesi gereken masrafların genel gider olarak değil, işe özgü hizmet üretim maliyeti olarak dikkate alınması gerekmektedir[871]. Maliyet unsuru olarak dikkate alınacak harcamalara; gemi yapımında kullanılan hammadde ve ara maddelerin bedeli, gemi yapımına isabet eden işçilik ücretleri ve imal giderleri örnek olarak verilebilecektir.

GVK m.43/1-1'de yıl içinde birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler bu işlere ait harcamaların (enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde düzeltişmiş tutarlarının) enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş tutarlarının birbirine olan oranları dâhilinde dağıtılacağı hüküm altına alınmıştır. GVK m.43/1-2'de yıl içinde tek veya birden fazla inşaat ve onarma işinin bu madde kapsamına girmeyen işlerle birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler, bu işlere ait harcamalar ile diğer işlere ait satış ve hasılat tutarlarının (enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde bunların düzeltilmiş tutarlarının) birbirine olan oranı dâhilinde dağıtılacağı hüküm altına alınmıştır. Bu bağlamda belirtilmesi gereken bir husus olarak Danıştay 3. Dairesi vermiş olduğu bir kararında[872], müşterek genel giderlerin dağıtımında alınan iş avanslarına pay verilemeyeceğini belirtmiştir. Bir diğer belirtilmesi gereken husus ise, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin yanı sıra gerek bu işlerden, gerekse diğer işletme kaynaklarının kullanılması yoluyla elde edilen mevduat faizi, repo geliri, kur farkı gibi gelirlerin elde edilmesi durumunda, bu gelirlere İdare'nin görüşü uyarınca müşterek genel giderlerden pay verilebileceğidir[873]. Bu iki husus da uygulamada tartışmalı olup, aksi yönde görüşler de mevcuttur[874].

---

[871] Adem Özdemir, s.58-59; Ayrıca konuya ilişkin bir özelgede İdare tarafından, inşası devam ederken su alması suretiyle yan yatması sonucunda deniz tabanına oturarak kullanılmaz hale gelen balıkçı nakliye gemisinin, takdir komisyonu tarafından tespit edilen emsal değerinin, yapılmakta olan yatırımın kayıtlı değerinden düşülmesi suretiyle ortaya çıkan miktarın doğrudan gider olarak yazılabileceği, geminin yeniden yüzer hale getirilmesi için yapılan giderlerin geminin maliyetine eklenmesi gerektiği, hasar gören gemi için sigorta şirketinden alınan tazminatın ise gelir hesaplarına kaydedilmesi gerektiği yönünde görüş verilmiştir (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 09.05.2016 tarih ve 62030549-125[6-2014/470]-53618 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/insa-halindeki-geminin-zarar-gormesi-halinde-geminin-maliyetinden-dusulecek-giderler-hk (E.T.:22.02.2020)).

[872] Danıştay 3. D., 09.05.2001, E. 1999/810, K. 2001/1804 (Şentürk, s.52).

[873] Maliye Bakanlığı'nın 14.04.1997 tarih ve B.07.0.GEL:051/51 14361 5541 sayılı Özelgesi (Şentürk, s.52).

[874] Şentürk, s.52.

GVK m.43/1-3'de birden fazla inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerle sair işlerde müştereken kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının amortismanlarının, bunların her işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtılacağı hüküm altına alınmıştır. Bu bağlamda amortismana tabi iktisadi kıymetin kullanılmadığı günlere isabet eden tutarın, müşterek genel gider olarak dağıtılması gerekecektir. Ayrıca yıl içerisinde aktife alınan bir iktisadi kıymetin, aktife alındıktan önceki tarihlere ilişkin amortisman tutarı da ortak genel gider olarak dağıtılacaktır[875]. Amortismanlara ilişkin bir özelgede köprü yapımı için imal edilen ve sadece bu işte kullanılacak su tesviye makinasının, proje maliyetine dâhil edilmesi ya da amortisman ayrılması uygulamalarından hangisinin geçerli olacağının sorulması üzerine; İdare tarafından, hem söz konusu su tesviye cihazına hem de dubaya amortisman ayrılması, söz konusu iki iktisadi kıymetin de 333 Seri No.lu VUKGT'de yer almaması nedeniyle faydalı ömür ve amortisman oranlarının belirlenmesi ve ilgili Genel Tebliğ'e eklenmesi için Gelir İdaresi Başkanlığı'na müracaat edilmesi gerektiği belirtilmiştir[876].

3.3.4.1.Vergi Ayrıcalıkları

KVK m.5/1-h'de hüküm altına alındığı üzere yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Söz konusu istisnanın amacı vergilemede mükerrerliği önlemek ve aynı zamanda Türk firmalarının yabancı firmalarla rekabet edebilmesine katkı sağlamaktır[877]. Dolayısıyla yurt dışında icra edilen yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri istisna kapsamında olup, GVK m.42'ye tabi olmayacak ve hakediş bedelleri üzerinden tevkifat yapılmayacaktır[878].

---

[875] Şentürk, s.53.

[876] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 11.06.2015 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-125[5-2014/295]-60324 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/tugsa-kayitli-gemiler-kullanilarak-yapilan-deniz-insaat-islerinden-elde-edilen-kazancin-istisna-olup (E.T.:22.02.2020).

[877] Atilla Kavan, "Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarım, Montaj İşleri ile Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlara İlişkin Kurumlar Vergisi İstisna Uygulaması", **Vergi Sorunları Dergisi**, S.292 (Ocak 2013), s.68.

[878] Bu yönde verilmiş Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 30.04.2003 tarih ve B.07.0.GEL.0.31/3185-56 30.04.2003-018124 sayılı Özelgesi, Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 11.11.2010 tarih ve 2010-KVK-5-18-709 sayılı Özelgesi ve Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 28.02.2012 tarih ve 2011-KVK-5-4-311 sayılı Özelgesi için bkz. Cemali Oktay, "Yurtdışı Taahhüt İşlerinin Yıllara Sari Olma Özelliği ve Tevkifat Uygulaması", **Vergi Sorunları Dergisi**, S.292 (Ocak 2013), s.23-25; İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 06.04.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 5-1225 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/node/92105 (E.T.:22.02.2020); Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.07.2014 tarih ve 93767041-125[5/h-2014/2]-120 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/node/93626 (E.T.:22.02.2020).

İstisnaya yönelik madde hükmünde düzenlenen tek şart, kazançların Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesidir[879]. Böylece 1 Seri No.lu KVGT bölüm 5.9'da da düzenlendiği üzere, yurt dışında bulunan işyerleri ve daimi temsilciler aracılığıyla yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançların Türkiye'ye getirilme zorunluluğu bulunmamakta, sadece ilgili kazancın Türkiye'de genel sonuç hesabına intikali yeterli görülmektedir[880]. Ayrıca aynı Genel Tebliğ uyarınca inşaat, onarım ve montaj işlerinin yurt dışında gerçekleştirilmesi için bir işyeri bulunması gerekirken, bu işlere bağlı teknik hizmetlerin yurt dışında herhangi bir işyeri olmadan Türkiye'den gerçekleştirilmesi de istisna kapsamındadır. Ancak yurt dışında ayrıca bir işyeri ya da daimi temsilci olmadan yapılan teknik hizmetlerin, hizmet ihracatı olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

İnşaat, onarım ve montaj işleri kapsam bakımından genellikle belirli iken, teknik hizmetlerin kapsamı 1 Seri No.lu KVGT bölüm 5.9'da düzenlenmiştir[881]. Buna göre teknik hizmetler; esas itibarıyla inşaat, onarım ve montaj işleriyle ilgili olarak yürütülen planlama, projelendirme, mimarlık ve mühendislik, etüd, fizibilite, harita tasarım, metraj, keşif, idari ve teknik şartname ile ihale dosyası hazırlama, ihale değerlendirme, mesleki kontrollük, inşaat kontrollüğü, tasarım kontrollüğü, işletmeye alma danışmanlığı, proje ve yatırım yönetimi ve benzeri hizmetleri kapsamaktadır. Görüldüğü üzere Genel Tebliğ'de teknik hizmetler tadadi olarak sayılmış olup, kapsamına bu nitelikte benzer işler de girebilecektir.

Ayrıca belirtilmesi gereken bir diğer husus olarak yurt dışında inşaat, onarma ve

---

[879] Zira GVK m.85'de düzenlendiği üzere yurtdışında elde edilen kazanç ve iratlar, mükellefin bunları Türkiye'de hesaplarına intikal ettirdiği yılda elde edilmiştir sayılmaktadır. Dolayısıyla yurt dışında oluşmuş gelirin Türkiye'deki hesaplara intikal ettirilmesi vergiyi doğuran olay olarak nitelendirilebilecektir (İdris Şenyurt, "Yurt Dışı İnşaat, Onarım, Montaj İşleri ve Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançların Vergilendirilmesine İlişkin Türk Vergi Sistemindeki Düzenlemeler", **Vergi Dünyası Dergisi**, S.351 (Kasım 2010), s.54).

[880] Yurt dışındaki şubelerden elde edilen kazançların genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesinde, faaliyette bulunulan yabancı ülkenin mevzuatına göre hesap döneminin kapandığı tarih itibarıyla ilgili ülke mevzuatına göre tespit edilen faaliyet sonucu, Türkiye'de de aynı tarih itibarıyla genel sonuç hesaplarına kaydedilecektir. Bu hususun Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesinde, kazancın kambiyo mevzuatına göre fiilen Türkiye'ye getirilmesinin herhangi bir etkisi olmayacaktır. Faaliyette bulunulan yabancı ülkede kazanca tasarruf edilebilmesi yeterlidir. Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazanç, hesaplara intikal ettirilmesi gereken tarihte T.C. Merkez Bankasının o gün için tespit ve ilan ettiği döviz alış kurlarıyla değerlendirilecektir. T.C. Merkez Bankasınca tespit ve ilan olunmayan yabancı paralarda ise Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit ve ilan ettiği kurlar dikkate alınacaktır. Yurt dışı faaliyet sonucunda elde edilen kazançlar elde edildiği dönem itibarıyla, Türkiye'de ilgili olduğu geçici vergi matrahının tespitinde de dikkate alınacaktır (1 Seri No.lu KVGT bölüm 5.9).

[881] İlyas Emre Yayla, "Kurumlar Vergisi Açısından Yurt Dışı İnşaat, Onarım, Montaj İşleri ve Teknik Hizmet Kazançlarının Vergilendirilmesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, S.383 (Temmuz 2013), s.63.

montaj faaliyetinde bulunanların, GVK m.40/1-1'de yer alan giderlerine ilaveten, bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla yurt dışındaki işleriyle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebilecekleri, GVK m.40/1-1 parantez içi hükümde düzenlenmiştir.

Bir diğer vergi ayrıcalığı KVK m.5/1-b(2) düzenlemesi uyarınca, yurt dışındaki inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre ayrı bir şirket kurulmasının zorunlu olduğu durumlarda, özel amaç için kurulduğunun ana sözleşmelerinde belirtilmesi ve fiilen bu amaç dışında faaliyetinin bulunmaması şartıyla, söz konusu şirketlere iştirak edilmesinden elde edilen kazançlar, yurt dışı iştirak kazançları istisnası için aranan şartlardan[882] muaf olarak kurumlar vergisinden istisna olacaktır. Dolayısıyla söz konusu istisnayı, şartsız yurt dışı iştirak kazançları istisnası olarak nitelendirmek mümkündür[883].

[882] KVK m.5/1-b(1)'de yer alan söz konusu şartlar; iştirak edilen kurumun anonim veya limited şirket niteliğinde bir kurum olması, iştirak edilen kurumun kanuni ve iş merkezinin Türkiye'de bulunmaması, iştirak payını elinde tutan kurumun yurt dışı iştirakinin ödenmiş sermayesinin en az %10'una sahip olması, iştirak kazancının elde edildiği tarih itibarıyla iştirak payının kesintisiz olarak en az bir yıl süre ile elde tutulması, yurt dışı iştirak kazancının iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması ve iştirak kazancının elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmedir.

[883] İlyas Ünal, "Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarma, Montaj İşleri ve Teknik Hizmetlerden Elde Edilen Kazançlarda Kurumlar Vergisi İstisnasına İlişkin Genel Açıklamalar", **Vergi Dünyası Dergisi**, S.343 (Mart 2010), s.113.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

KURUMLAR VERGİSİ BAĞLAMINDA DENİZ TİCARETİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

4.1.KURUMLAR VERGİSİNİN KONUSU, MÜKELLEFLERİ VE MÜKELLEFİYET ŞEKİLLERİ

4.1.1.Kurumlar Vergisinin Konusu

Gelir vergisi ve GVK uygulaması mevcut iken, kurumlar vergisinin ayrı bir kanun olan KVK ile düzenlenmesinin gerekli olup olmadığı tartışmaları uzun zamandan beri yapılmaktadır. Ancak kurumların hukuki nitelikleri dolayısıyla ortaya çıkan ve o kurumu meydana getirenlerin bireysel olarak sahip oldukları iktisadi güçlerinin üzerinde oluşan ayrı bir iktisadi güç mevcuttur[884]. Söz konusu ayrı iktisadi güç sermaye bulma, kredi alma, rekabet ve girişim gücü, kazanma gücü, pazarlık gücü, istihdam gücü gibi çeşitli şekillerde sirayet edebilmektedir[885]. Dolayısıyla kurumların söz konusu hukuki nitelik ve ayrı iktisadi gücü, kurum kazançları üzerinden ayrı vergi alınması düşüncesini meşrulaştırmıştır.

Kurumlar vergisi ile gelir vergisi arasında, konuları bakımından tam anlamda bir özdeşlik ve paralellik mevcuttur[886]. Kurumlar vergisinin konusunu düzenleyen KVK m.1/1'de sayılan kurumlar vergisi mükelleflerinin "kazançları[887]", kurumlar vergisine tabidir. KVK m.1/2'de ise kurumlar vergisinin konusu oluşturan "kurum kazancının", gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından[888] oluştuğu hükmü yer almaktadır. Görüldüğü gibi GVK'da belirtilen gelir unsurlarının üstünde, bir "üst kavram" olarak

884 Akdoğan, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, s.402.
885 Saban, s.335; Akdoğan, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, s.402-403.
886 Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.330; Uluatam ve Methibay, s.326.
887 Kurumlar için kişiselliği ifade eden ve öznel bir nitelik teşkil eden "gelir" kavramı yerine, nesnel bir kavram olan "kazanç" kavramı kullanılmaktadır (Oktar, **Türk Vergi Sistemi**, s.113).
888 Gelirin unsurları daha önce de belirtildiği üzere GVK m2/1 düzenlemesi uyarınca, ticari kazançlar, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları ile diğer kazançlar ve iratlardan meydana gelmektedir.

düzenlenen "kurum kazancı" ifadesinin[889] içinde, tüm gelir unsurları yer almaktadır[890]. Fakat gelir vergisinin konusuna girmeyen unsurların, kurumlar vergisinin konusuna da girmeyeceği doğaldır[891]. Başka bir deyişle GVK m.2/2'de yer alan gelir unsurlarından hiç birine girmeyen gelir/kazanç gene gelir ya da kurum kazancı olacak; fakat vergilendirilebilir kurum kazancı olmayacak ve kurumlar vergisine tabi tutulmayacaktır[892]. Ayrıca belirtilmesi gereken bir husus olarak kurum kazancının, gelir vergisindeki gelirin yıllık, gerçek, safi, genel ve elde edilmiş olma özelliklerini taşıması zorunludur[893].

4.1.2.Kurumlar Vergisinin Mükellefleri

"Verginin Konusu" başlıklı KVK m.1/1'de dolaylı olarak[894] hüküm altına alınan, "Mükellefler" başlıklı KVK m.2'de ise doğrudan teşkil ettiği içerikler de belirlenerek hüküm altına alınan kurumlar vergisinin mükellefleri tahdidi olarak; sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarıdır.

KVK m.2'de tüzel kişiliklerinin bulunup bulunmadığına bakılmaksızın, kurumlar vergisine tabi olan mükelleflerin nitelikleri hüküm altına alınmıştır[895]. KVK m.2/1 uyarınca sermaye şirketleri; TTK hükümlerine göre kurulmuş olan anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile benzer nitelikteki yabancı kurumlar olarak tanımlanmıştır. Ayrıca KVK uygulamasında, Sermaye Piyasası Kurulu'nun düzenleme ve denetimine tabi fonlar ile bu fonlara benzer yabancı fonlar da sermaye

[889] Bülent Sezgin, **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, 2. Baskı, Ankara: Adalet Yayınevi, 2018, s.3.
[890] Ancak her ne kadar kurum kazancına tüm gelir unsurlarının dâhil olduğu KVK m.1/2'de düzenlense de, gelir unsurlarından niteliği ve GVK'da düzenlenen unsurları gereği ücret gelirinin kurumlar vergisi mükellefleri tarafından elde edilmesi uygulamada mümkün değildir (Volkan Alptekin, **Türk Vergi Sistemi**, 1. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2013, s.155).
[891] Doğan Şenyüz, **Açıklama ve Yorumlu 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu**, 1. Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2007, s.18.
[892] Ali Uysal ve Nurettin Eroğlu, **Açıklamalı ve Örnekli Kurumlar Vergisi Kanunu**, 2. Baskı, Ankara: Sözkesen Matbaacılık, 2008, s.55.
[893] Şenyüz, Yüce ve Gerçek, **Türk Vergi Sistemi**, s.157.
[894] KVK m.1'in madde gerekçesinde belirtildiği üzere; "Verginin Konusu" başlıklı KVK m.1'de, kazançları KVK'na göre vergiye tabi tutulacak mükellefler sayılmıştır (A. Bumin Doğrusöz, **5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Şerhi**, 1. Baskı, İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları, 2007, s.23). Dolayısıyla kurumlar vergisi mükelleflerinin açıklandığı KVK m.2'den ziyade, kurumlar vergisinin konusunu düzenleyen KVK m.1'de kurumlar vergisinin mükellefleri sınırlı sayıda belirlenmiştir.
[895] KVK m.2'nin madde gerekçesi (Doğrusöz, **5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Şerhi**, s.26).

şirketi olarak sayılmıştır.

KVK m.2/2'de kurumlar vergisinin bir diğer mükellefi olan kooperatifler; Kooperatifler Kanunu'na[896] veya özel kanunlarına göre kurulan kooperatifler ile benzer nitelikteki yabancı kooperatifler olarak düzenlenmiştir.

KVK m.2/3'de diğer bir kurumlar vergisi mükellefi olarak iktisadi kamu kuruluşları; devlete, il özel idarelerine, belediyelere, diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup, faaliyetleri devamlı bulunan ve sermaye şirketleri ile kooperatifler dışında kalan ticari, sınai ve zirai işletmeler olarak belirtilmiştir. Ayrıca KVK m.2/4'de yabancı devletlere, yabancı kamu idare ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup, sermaye şirketleri ile kooperatifler dışında kalan ticari, sınai ve zirai işletmelerin de iktisadi kamu kuruluşu gibi değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır.

KVK m.2/5'de bir diğer kurumlar vergisi mükellefi olarak dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler; dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve sermaye şirketleri ile kooperatifler dışında kalan ticari, sınai ve zirai işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler şeklinde düzenlenmiştir. Ayrıca aynı fıkra hükmünde KVK uygulamasında sendikaların dernek, cemaatlerin ise vakıf olarak kabul edileceği hükmü yer almaktadır.

Önemle belirtilmesi gereken bir husus olarak KVK m.2/6'da yer aldığı üzere, iktisadi kamu kuruluşları ile dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmelerin kazanç amacı gütmemeleri, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya iş yerlerinin bulunmaması mükellefiyetlerini etkilememektedir. Ayrıca aynı fıkra hükmünce, mal veya hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kâr edilmemesi veya kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi söz konusu mükelleflerin iktisadi niteliklerini değiştirmeyecektir.

KVK m.2/7'de kurumlar vergisinin mükelleflerinden sonuncusu olarak iş ortaklıkları; diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin kendi aralarında veya şahıs

[896] **1163 sayılı Kooperatifler Kanunu**, 10.05.1969 tarih ve 13195 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

ortaklıkları ya da gerçek kişilerle, belli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa yüklenmek ve kazancını paylaşma amacıyla kurdukları ortaklıklardan, kurumlar vergisi mükellefi olarak mükellefiyet tesis ettirmeyi talep edenler olarak belirtilmiştir. Ayrıca aynı fıkra hükmünde iş ortaklıklarının tüzel kişiliklerinin olmamasının mükellefiyetlerini etkilemeyeceği hükmü yer almaktadır.

4.1.3.Kurumlar Vergisinde Mükellefiyet Şekilleri

Vergilemede mükellefiyetin tespit edilmesi, vergi kanunlarının uygulama alanının coğrafi sınırlarının belirlenmesi[897] ve böylece vergilendirme yetkisinin sınırlandırılması ile çifte vergilendirmenin önlenmesi bakımından önem arz etmektedir. Dolayısıyla gelir vergisinde olduğu gibi, KVK m.3 uyarınca kurumlar vergisinde de, tam mükellefiyet ve dar mükellefiyet olmak üzere iki tür mükellefiyet şekli belirlenmiştir.

4.1.3.1.Tam Mükellefiyet

KVK m.3/1'de hüküm altına alındığı üzere tam mükellefiyet; kurumlar vergisi mükelleflerinden kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunanlar için geçerli mükellefiyet şekli olarak düzenlenmiştir. Ayrıca aynı fıkra hükmünde tam mükelleflerin, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilecekleri hususu düzenlenmiştir.

Bu bağlamda tam mükellefiyetin esası hakkında fikir yürütebilmek için kanuni merkez ve iş merkezi kavramlarını irdelemek gereklidir. KVK m.3/5'de kanuni merkez; vergiye tabi kurumların kuruluş kanunlarında, Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinde, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkez olarak tanımlanmıştır. KVK m.3/6'da ise iş merkezi; iş bakımından işlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği merkez olarak tanımlanmıştır. Uygulamada kanuni merkezin tayini pek zorluk yaratmasa da, iş merkezinin tayini zorluk yaratabilmektedir. Genel olarak kurumların, kanuni ve iş merkezleri aynı yer olmaktadır. Bu gibi durumlarda kurumun iş bakımından muameleleri de kanuni merkezinde toplanmakta ve aynı yerden idare edilmektedir. Böylece iş merkezinin tayini hususunda zorluk yaşanmamaktadır. Ancak

[897] Şenyüz, Yüce ve Gerçek, **Türk Vergi Sistemi**, s.162.

mükellefiyetin belirlenmesinde "iş merkezi" ölçütü özellikle kurumların, kanuni merkezlerindeki düzenleme ile tam mükellefiyet esasına göre vergilendirilmelerini diledikleri ülkeye kaydırmalarını önlemek için getirilmiş bir vergi güvenlik müessesesidir. Bu gibi durumlarda iş merkezinin tayini, kanuni merkezden ayrı olması nedeniyle zorluk yaratabilecektir[898]. Fakat kurumun, iktisadi bakımdan faaliyetlerinin yoğunlaştığı (hasılatının yarısından fazlasının elde edildiği) yerin iş merkezi olarak tayin edilmesi bu gibi durumlarda mümkün görülmektedir[899].

4.1.3.2.Dar Mükellefiyet

KVK m.3/2'de hüküm altına alındığı üzere dar mükellefiyet; kurumlar vergisi mükelleflerinden kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar için geçerli mükellefiyet şekli olarak düzenlenmiştir. Ayrıca aynı fıkra hükmünde dar mükelleflerin, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilecekleri hususu düzenlenmiştir.

KVK m.3/3'de dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratlar; Türkiye'de iş yeri[900] olan veya daimi temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticari kazançlar[901], Türkiye'de bulunan zirai işletmelerden elde edilen kazançlar, Türkiye'de elde edilen serbest meslek kazançları, taşınır ve taşınmazlar ile hakların Türkiye'de kiralanmasından elde edilen iratlar, Türkiye'de elde edilen menkul sermaye iratları ve Türkiye'de elde edilen diğer kazanç ve iratlardan ibarettir. Ayrıca KVK m.3/4'de, maddede belirtilen kazanç veya iratlar ile gelir unsurlarının Türkiye'de elde edilmesi ve Türkiye'de daimi

---

[898] Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2 (Kurumlar Vergisi Kanunu)**, İstanbul: Acar Yayıncılık, 2017, s.17.

[899] Şenyüz, Yüce ve Gerçek, **Türk Vergi Sistemi**, s.162.

[900] Madde hükmündeki "iş yeri" kavramı VUK m.156'da tanımlanmış olup, söz konusu tanım için "Gelir Vergisi Bağlamında Deniz Ticaretinin Vergilendirilmesi" bölümünde yer alan "Dar Mükellefiyet" başlığına bakılması gerekmektedir.

[901] Kurumlar tarafından elde edilen ticari kazancı düzenleyen KVK m.3/3-a'da yer alan parantez içi hüküm uyarınca, söz konusu maddede yazılı kurumların ticari kazanç elde etmesi için düzenlenen şartları taşısalar bile, kurumların ihraç edilmek üzere Türkiye'de satın aldıkları malları Türkiye'de satmaksızın yabancı ülkelere göndermelerinden doğan kazançlar, Türkiye'de elde edilmiş sayılmayacaktır. Aynı bentte yer alan düzenleme uyarınca Türkiye'de satmaktan maksat ise, alıcı veya satıcının ya da her ikisinin Türkiye'de olması veya satış sözleşmesinin Türkiye'de yapılmasıdır. Bir yabancı kurumun Türkiye'de yalnızca mal teminine yönelik bir bölüm oluşturması ve bu malların Türkiye'de satılmaması halinde, teknik olarak kazanç ve vergisel yükümlülük doğmayacaktır. Ancak doğal olarak söz konusu kurumların Türkiye'de bir organizasyonu gerektiren imalat faaliyetleri bu kapsamda değerlendirilmeyecek ve elde edilen kazanç, kurum kazancına dâhil olan ticari kazanç hükmünde olacaktır (Mehmet Akif Özmen, **5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Rehberi ve Revizyon**, 1. Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2007, s.105).

temsilci bulundurulması konularında GVK'nın ilgili hükümlerinin uygulanacağı düzenlenmiştir[902].

4.2.KURUMLAR VERGİSİ BAĞLAMINDA DENİZ TİCARETİNE YÖNELİK VERGİ UYGULAMALARI

4.2.1.Deniz Ticareti Bağlamında Kurum Kazancı

Deniz ticaretinin salt deniz ulaştırması kazancından meydana gelmediğinin geçmiş bölümlerde ayrıntılı olarak ele alındığı çalışmamızda, kurum kazancının deniz ticareti bağlamında belirlenmesi önem arz etmektedir. Bu bağlamda gerek Strateji ve Bütçe Başkanlığı'nın "kalkınma planları" ve "özel ihtisas komisyonu raporları", gerekse Deniz Ticaret Odalarının "sektör raporları" ve "faaliyet raporları" çerçevesinde deniz ticareti açısından kurum kazancının unsurlarını ortaya koymak mümkündür. Böylece deniz ticareti bağlamında kurum kazancı tadadi olmak üzere; deniz ulaştırması (taşımacılığı) kazancı, deniz turizmi kazancı, deniz araçlarının kiralanması kazancı, su ürünleri kazancı, deniz araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar, gemi inşa şirketleri kazançları, liman şirketleri kazançları ve bunların dışında kalan diğer kazanç türlerinden[903] meydana gelmektedir. Söz konusu kazanç türlerine ilişkin teoriye ve uygulamaya ilişkin açıklamalar önceki bölümlerde yapıldığı için, bu bölümde tekerrür etmeyecek şekilde özelgeler ve yargı kararları çerçevesinde inceleme konusu yapılacaktır.

---

[902] GVK'nın ilgili hükümleri ve diğer mevzuat hükümleri ile gerekli açıklamalar "Gelir Vergisi Bağlamında Deniz Ticaretinin Vergilendirilmesi" bölümünde yer alan "Dar Mükellefiyet" başlığında yapılmış olup, ayrıntılı bilgi için söz konusu başlığa bakılması gerekmektedir.

[903] Deniz ticareti bağlamında kurum kazancını meydana getiren diğer kazanç türlerine bir örnek olarak, petrol arama sondaj hizmeti veren şirkete ait sondaj gemisinin faaliyeti neticesinde elde edilen kazanç verilebilmektedir (Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 21.02.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.18.02-32171-8466-271 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/node/99831 (E.T.:28.02.2020)). Deniz ticareti bağlamında kurum kazancını meydana getiren diğer kazanç türlerine bir başka örnek olarak ise, TUGS'a kayıtlı römorkörlerle römorkaj hizmeti veren şirketin yaptığı bir hizmet sözleşmesinin karşı tarafça feshi sonucunda dava yolu ile elde ettiği tazminat ve temerrüt faizi kazancı verilebilmektedir. Ayrıca söz konusu tazminat ve temerrüt faizi kazancı, TUGSK m.12/1 uyarınca "işletilme" ve "devir" kapsamına da girmediği için kurumlar vergisinden istisna edilmeyerek, kurumlar vergisine tabi olacağı yönünde görüş verilmiştir (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 01.09.2015 tarih ve 62030549-125[5-2015/56]-78088 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/tugsa-kayitli-romorkor-hizmetine-iliskin-mahkeme-kararina-istinaden-odenen-tazminat-ve-temerrut-faiz (E.T.:28.02.2020)). Batık gemilerin çıkarılması sonucunda elde edilen kazanç da, bir başka deniz ticareti bağlamında kurum kazancı örneği teşkil edebilecektir (Ümit Arif Halıcı, "Batık Gemilerin Çıkarılması", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi** (Elektronik Versiyon), S.38 (Şubat 2007), http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2007-subat-sayi-38_mdergi_8891a-00_/batik-gemilerin-cikarilmasi.html (E.T.:28.02.2020)).

Ayrıca özellikle belirtilmesi gereken bir husus olarak kurum kazancının tespitinde matrahın tayini açısından mükellefiyet türleri de önem teşkil etmektedir. Tam mükellefiyet esasında matrahın tayinine ilişkin KVK m.6/1'de kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı hükmü yer almıştır. KVK m.6/2'de ise safi kurum kazancının tespitinde, GVK'nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. Zirai faaliyetle uğraşan kurumların bu faaliyetlerinden doğan kazançlarının tespitinde ise, ticari kazanç hükümleri yanında GVK m.59/3 hükmünün de dikkate alınacağı, yani bir başka deyişle, zirai işletme hesabına göre hasılat, giderler ve indirilmeyecek giderler hükümlerinin de dikkate alınacağı belirtilmiştir.

Dar mükellefiyet esasında matrahın tayinine ilişkin ise KVK m.22/1'de, dar mükellef kurumların iş yeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde ettikleri kazançlarının (ticari kazanç ve zirai kazanç) tespitinde, aksi belirtilmediği takdirde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümlerin uygulanacağı belirtilmiştir. KVK m.22/2'de ise, dar mükellefiyete tabi kurumların ticari ve zirai kazançlar dışında kalan kazanç ve iratları hakkında, GVK'nun bu kazanç iratların tespitine ilişkin hükümlerinin uygulanacağı ibaresi yer almaktadır. Fakat söz konusu kazanç ve iratların, Türkiye'de yapılmakta olan ticari veya zirai faaliyet kapsamında elde edildiği durumlarda, kurum kazancı tam mükellef kurumlar için geçerli hükümlere göre tespit edilecektir. Konuya ilişkin bir özelgede İdare tarafından, petrol arama faaliyetine ilişkin dar mükellef şirket tarafından verilen sondajlama hizmetinin serbest meslek kazancı niteliğinde olup KVK m.30/1-b kapsamında %5[904] tevkifata tabi olduğu, fakat söz konusu kazancın Türkiye'de işyeri olarak nitelendirilecek şubenin faaliyeti ile elde edilmesi neticesinde KVK m.22/1 hükmünce ticari kazanca ilişkin hükümler uygulanacağından, tevkifat uygulaması olmadan yıllık kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerektiği yönünde görüş verilmiştir[905].

4.2.1.1.Deniz Ulaştırması Kazancı

[904] 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 03.02.2009 tarihinden itibaren geçerli orandır.
[905] Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 21.02.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.18.02-32171-8466-271 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/node/99831 (E.T.:28.02.2020).

Deniz ulaştırması, bir başka deyişle deniz taşımacılığı işinin icrası, gemi işletmeciliği faaliyeti olarak kabul edilmektedir. Dolayısıyla gemi ile yapılan yük veya yolcu taşımacılığı, gerçek kişiler bakımından ticari kazanç, kurumlar vergisi mükellefleri tarafından ise kurum kazancı niteliği teşkil edecektir. Ancak taşımayı yapan dar mükellef kurumun Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilcisi olması durumunda söz konusu kazanç ticari kazanç, olmaması durumunda ise arızi kazanç hükümlerine göre vergiye tabi olacaktır[906].

Deniz taşımacılığı faaliyeti; zaman çarteri sözleşmesi[907], yolculuk (sefer) çarteri sözleşmesi, kırkambar sözleşmesi, deniz yoluyla yolcu taşıma sözleşmesi, barç ile yük taşınması[908] ya da benzeri yük ve yolcu taşımaları şeklinde sirayet edebilmektedir. Ancak dikkat edilmesi gereken husus; TUGS'a tescilli deniz araçları ile yapılan deniz taşımacılığı faaliyetinin TUGSK m.12/1 kapsamında kurumlar vergisinden istisna olduğu[909], MGS ve Bağlama Kütüğü'ne tescilli kurumlar vergisi mükelleflerinin sahip olduğu deniz araçları ile yapılan deniz taşımacılığının ise kurum kazancına dâhil olup vergilendirilmesi gerektiğidir. Ayrıca tam mükellef ulaştırma kurumları ile dar mükellef ulaştırma kurumlarının Türkiye içindeki deniz ulaştırması kazançları genel hükümler dâhilinde kurumlar vergisine tabi iken[910]; dar mükellef yabancı ulaştırma kurumlarının Türkiye dışına sirayet eden deniz ulaştırması kazançlarının vergilendirilmesi ile ilgili KVK m.23'de özellik arz eden bir vergi uygulamasına gidilmiştir.

Ülkemizde deniz taşımacılığına yönelik yatırım teşvik sistemi, 15.06.2012 tarih

---

[906] Turan, http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2010-aralik-sayi-84_mdergi_8845a-00_/gemi-kira-ve-navlun-gelirlerinde-vergi.html (E.T.:29.02.2020).

[907] İhraç mallarının taşınması için yapılan time charter (zaman esaslı) navlun sözleşmelerinden elde edilen nakliye bedelinin, deniz taşımacılığı kapsamında kurum kazancı teşkil ettiğine yönelik görüş için bkz. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23.11.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 30-2098 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/node/98862 (E.T.:29.02.2020).

[908] Yüceer ve Gago, http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/2498 (E.T.:29.02.2020).

[909] TUGS'a tescilli deniz araçları ile yapılan deniz taşımacılığı faaliyetlerinden olan time charter (zaman çarteri sözleşmesi) kapsamında elde edilen kazancın kiralayan açısından istisna olduğu; ancak gemiyi kiralayan şirket açısından söz konusu kazancın istisna kapsamında olmadığı ve kurum kazancı olarak beyan edilmesi gerektiğine yönelik görüşler için bkz. Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 04.01.2018 tarih ve B.07.1.GİB.4.41.15.01-125.05[6940314340]-1460 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/tugs-kayitli-geminin-kiralanarak-isletilmesinin-kurumlar-vergisi-ve-kdvden-istisna-olup-olmadigi (E.T.:29.02.2020); Muğla Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23.02.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.48.15.01-KVK-1-37 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/node/91468 (E.T.:29.02.2020).

[910] Dar mükellef yabancı ulaştırma kurumlarının taşımacılık faaliyetinin Türkiye içinde başlayıp biten bir faaliyet olması halinde kurum kazancının vergilendirilmesi genel hükümlerin uygulanacağına yönelik görüş için bkz. İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 03.04.2014 tarih ve 84098128-125[30-2013/2]-159 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/node/92422 (E.T.:29.02.2020).

ve 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı[911] kapsamında hukuki dayanağına kavuşmuştur. Söz konusu Bakanlar Kurulu Kararı m.17/1-a uyarınca deniz yolu ile yük ve yolcu taşımacılığına yönelik yatırımlar "öncelikli yatırım konuları" dâhilinde; 6. bölgede yapılmaları durumunda bulunduğu bölge desteklerine, diğer bölgelerde (1. ve 5. bölgeler arası) yapılması durumunda ise 5. bölge desteklerine tabi olacaktır. Söz konusu yatırımlara sağlanan devlet destekleri; katma değer vergisi istisnası, gümrük vergisi muafiyeti, vergi indirimi[912] (indirimli kurumlar vergisi ve gelir vergisi), sigorta primi işveren hissesi desteği ve faiz desteğinden meydana gelmektedir[913].

4.2.1.2.Deniz Turizmi Kazancı

Çok geniş bir sektör olan deniz turizmi sektöründe ağırlıklı olarak faaliyetler, seyahat acenteleri[914] ve tur operatörleri[915] tarafından icra edilmektedir. Deniz ticareti açısından deniz turizminin kapsamını tadadi olmak üzere; kongre turizmi, incoming, outgoing, yat turizmi, avcılık, kıyı turizmi olarak belirtmek mümkündür[916]. Deniz Turizmi Yönetmeliği m.4/1-ç'de deniz turizmi kazancının elde edildiği deniz turizmi

---

[911] **15.06.2012 tarih ve 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı**, 19.06.2012 tarih ve 28328 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[912] Türkiye'de 2009 yılından itibaren farklı bir teşvik sistemi uygulamasına geçilmiştir. Bu bağlamda uzun süredir uygulanan yatırım indirimi sistemi yerine, yatırımlardan elde edilen kazançların indirimli oranla vergilendirilmesi sistemi olan vergi indirimi (indirimli kurumlar vergisi ve gelir vergisi) uygulamasına geçilmiştir. KVK m.32/A'da hüküm altına alınan indirimli kurumlar vergisi müessesesi; teşvik belgeli yatırımlarda, yatırım harcamaları üzerinden yatırıma katkı tutarı hesaplanması ve yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar beyan edilen kazancın indirimli oranla vergilendirilmesi esası üzerine kurulmuştur (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2 (Kurumlar Vergisi Kanunu)**, s.447).

[913] Mehmet Yurdal Şahin, "Yatırım Destek Programları", Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı (Teşvik Uygulama ve Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü), Haziran 2019, s.63, https://www.denizticaretodasi.org.tr/media/SharedDocuments/DevletDestekleri_2019_1.pdf (E.T.:05.03.2020).

[914] Seyahat Acentaları ve Seyahat Acentaları Birliği Kanunu (**1618 sayılı Seyahat Acentaları ve Seyahat Acentaları Birliği Kanunu**, 28.09.1972 tarih ve 14320 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır) m.1/1-e'de seyahat acenteleri; kâr amacı ile turistlere turizm ile ilgili bilgiler vermeye, paket turları ve turları oluşturmaya, turizm amaçlı konaklama, ulaştırma, gezi, spor ve eğlence hizmetlerini görmeye yetkili olan, oluşturduğu ürünü kendi veya diğer seyahat acenteleri vasıtası ile pazarlayabilen ticari kuruluşlar olarak tanımlanmıştır.

[915] Tur operatörlerini; oluşması olası bir talebi önceden öngörerek, talep oluştuğu anda buna yönelik turizm ve seyahat hizmetini bütünsel olarak oluşturup satan seyahat acenteleri olarak tanımlamak mümkündür (Alptürk, "Türkiye Turizm Sektörünün Finansal ve Vergisel Sorunları I", http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2006-temmuz-sayi-31_mdergi_8898a-00_/turizm-sektorunun-finansal-ve-vergisel-sorunlari.html (E.T.:01.03.2020). 2018/2 No.lu Ülkemize Turist Getiren (A) Grubu Seyahat Acentalarına Destek Sağlanması Hakkında Kararın Uygulama Usul ve Esaslarına Dair Tebliğ (13.04.2018 tarih ve 30390 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır) m.4/1-j'de ise tur operatörleri; ülkemize turist gönderen yurt dışında yerleşik ticari işletme olarak tanımlanmıştır.

[916] Alptürk, "Türkiye Turizm Sektörünün Finansal ve Vergisel Sorunları I", http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2006-temmuz-sayi-31_mdergi_8898a-00_/turizm-sektorunun-finansal-ve-vergisel-sorunlari.html (E.T.:01.03.2020).

araçları ise; deniz turizmi hizmetinde gezi, spor, eğlence amaçlı, denize elverişlilik belgesine sahip, gerçek ve tüzel kişilere ait özel ve ticari yatları, kruvaziyer gemileri, günübirlik gezi teknelerini, yüzer otel/lokanta, su üstünde veya su altında hareket etme kabiliyetine sahip araçlar ile diğer deniz turizmi araçları olarak tanımlanmıştır.

Deniz turizmine yönelik verilen bir özelgede mükellef tarafından şirket kapsamında fiberglas yelkenli tekne ile Türkiye karasuları dışında ücret mukabilinde açık deniz yelkencilik eğitimi verileceği, söz konusu hizmetin tamamının Türk karasuları dışında ifa edileceği ve söz konusu kazancın kurumlar vergisi uygulaması açısından akıbetinin sorulması üzerine; İdare tarafından, şirketin araştırılma neticesinde tam mükellef olarak saptanması ve dolayısıyla yurt dışı sayılan açık denizlerde yaptığı faaliyetin de kurum kazancı olarak beyan edilmesi gerektiği yönünde görüş verilmiştir[917]. Bir diğer özelgede seyahat acentesi olarak faaliyet gösteren şirketin yurtiçinden aldığı yolcuları yurt dışında konaklayacakları yere ulaştırması faaliyeti kurum kazancına tabi bir deniz turizmi faaliyeti olarak nitelendirilmiştir[918].

Deniz turizmine yönelik olarak vergi teşvikleri irdelendiğinde, deniz turizmi işletmeleri için de geçerli olan indirimli kurumlar vergisi uygulaması dışında herhangi bir teşvik bulunmadığı söylenebilecektir[919]. Turizmde serbest bölge uygulamasının, bu bağlamda deniz turizminde de serbest liman uygulamasının; bürokratik ve vergisel engelleri ortadan kaldırması, oluşturulacak bölgelerdeki işletmelerin maliyetlerini düşürmesi ve rekabet ortamını artırması gibi olumlu etkileri nedeniyle uygulamaya geçirilmesi gereği vurgulanmıştır[920].

4.2.1.3.Deniz Araçlarının Kiralanması Kazancı

Kurumlar vergisi mükelleflerinin aktifine kayıtlı deniz araçlarının kiralanması kazancı irdelendiğinde, gerek TUGS'a kayıtlı, gerekse diğer gemi sicillerine kayıtlı (MGS, bağlama kütüğü) deniz araçlarının, çıplak gemi kira sözleşmesi (bareboat charter)

---

[917] Muğla Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 15.04.2014 tarih ve 96620903-130[1-4-6-11-12-30/ 2012-36]-46 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/node/100050 (E.T.:01.03.2020).
[918] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 28.12.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.14-2378 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/node/99077 (E.T.:01.03.2020).
[919] Ayşe Yiğit Şakar, "Türk Turizm Sektörüne Sağlanan Vergi Teşvik Düzenlemeleri", **Yaklaşım Dergisi** (Elektronik Versiyon), S.226 (Ekim 2011), https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=13137 (E.T.:01.03.2020).
[920] Lök, http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/1425 (E.T.:01.03.2020).

ve donatılmış gemi kira sözleşmesi (demise charter) bağlamında kiraya verilmesi sonucunda elde edilen kira gelirleri, kurum kazancı olarak kurumlar vergisine tabi olacaktır. Bu hususta verilen özelgelerde mükellefler tarafından TUGS'a kayıtlı deniz araçlarının kiralanması neticesinde elde ettikleri kazancın vergisel akıbetine yönelik görüş talep edildiğinde, çıplak gemi kiralama ve donatılmış gemi kiralama sözleşmeleri neticesinde elde edilen kazancın TUGSK m.12/1 kapsamında "işletilme" kapsamında olmadığı ve dolayısıyla istisna teşkil etmeyerek kurumlar vergisine tabi olduğu yönünde görüş bildirilmiştir[921].

Fakat kurum kazancının tespiti ve vergilendirilmesi açısından deniz araçlarının kiralanması kazancını elde eden kurumların mükellefiyet şekillerinin belirlenmesi önem arz etmektedir[922]. Gerçek kişiye ait olup, ticari işletmeye dâhil olmayan deniz araçlarının kiralanması gayrimenkul sermaye iradı olarak vergilendirilirken[923]; kurumların tam veya dar mükellef olmasına göre kurum kazancının tespiti ve vergilendirilmesi farklılık arz edecektir. Bu bağlamda tam mükellef kurumların deniz araçlarını kiralamaları neticesinde elde ettikleri kurum kazançları, KVK m.6/2 hükmü gereğince GVK'nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerine tabi olacaktır.

Dar mükellef kurumlar açısından deniz araçlarının kiraya verilmesi neticesinde elde edilen kazancın tespiti ve vergilendirilmesinde ise; Türkiye'de işyeri veya daimi temsilci bulundurup bulundurmamasına göre farklılık mevcuttur[924]. KVK m.22/1 uyarınca dar mükellef kurumların söz konusu kazançları Türkiye'de bulunan işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla elde edildiği takdirde ticari kazanç hükümlerine göre; aksi halde ise KVK m.22/2 uyarınca gayrimenkul sermaye iradı hükümlerine göre vergilendirilecektir. İşyeri ya da daimi temsilcisi olmayan kurumların elde ettiği deniz

---

[921] Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 04.01.2018 tarih ve B.07.1.GİB.4.41.15.01-125.05[6940314340]-1460 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/tugs-kayitli-geminin-kiralanarak-isletilmesinin-kurumlar-vergisi-ve-kdvden-istisna-olup-olmadigi (E.T.:02.03.2020); İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 10.03.2017 tarih ve 62030549-125[6-2015/225]-69775 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/tugsye-kayitli-geminin-kiralanmasinda-elde-edilen-kazancin-vergilendirilmesi-hk (E.T.:02.03.2020); Muğla Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 08.01.2018 tarih ve B.07.1.GİB.4.48.15.01-125-3385 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/tugsye-kayitli-geminin-kiralanmasinda-elde-edilen-kazancin-kvden-istisna-olup-olmadigi (E.T.:02.03.2020).

[922] Başak, "Uluslararası Taşımacılık Yapan Tam ve Dar Mükellefiyete Tabi Ulaştırma Kurumlarının Elde Ettikleri Faiz ve Kira Gelirlerinin Vergilendirilmesi", http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2007-nisan-sayi-40_mdergi_8889a-00_/tasimacilikta-faiz-ve-kira-gelirleri.html (E.T.:02.03.2020).

[923] Soylu, http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/3402 (E.T.:02.03.2020).

[924] Sezgin, **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, s.1025.

araçlarının kiralanması kazancı, KVK m.30/1-c uyarınca finansal kiralamalarda %1 oranında[925], diğer kiralamalarda ise %20 oranında[926] tevkifata tabi olacaktır. Ancak KVK m.22/2 uyarınca dar mükellef kurumların deniz araçlarını kiralama kazancının Türkiye'de yapılan ticari veya zirai faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde, kurum kazancı ticari kazanç hükümlerine göre belirlenecektir. Bu konuda verilen bir özelge uyarınca, Türkiye'de yat işletmeciliği yapan tam mükellef bir kurumun, Türkiye'de yapacağı faaliyetlerde de kullanmak üzere bir yabancı bayraklı yat kiralayacağı ve bu durumda kurumlar vergisi açısından stopaj yükümlüğü hakkında görüş talep etmesi üzerine; İdare tarafından, KVK m.30/1-c uyarınca vergi sorumlusu sıfatı ile yatı kiralayan kurumun %20 tevkifat yükümlüğü olduğu şeklinde görüş bildirilmiştir[927].

4.2.1.4.Su Ürünleri Kazancı

Kurumlar vergisi mükellefleri tarafından deniz ticareti bağlamında; gemi ile yapılan balık avcılığı, deniz kafesi ile yapılan balık avcılığı, açık deniz balık avcılığı, su ürünleri avcılığı, su ürünleri yetiştiriciliği, su ürünlerinin işlenmesi ve değerlendirilmesi gibi zirai kazanç niteliği teşkil eden kurum kazancı elde edilebilmektedir[928]. Söz konusu zirai kazanç niteliğindeki kurum kazancının saptanmasında ve vergilendirmesinde, mükellefiyet türleri itibarıyla bir farklılık bulunmamaktadır. Dolayısıyla gerek tam mükellef kurumlara özgü KVK m.6/2 hükmü uyarınca, gerekse dar mükellef kurumlara özgü KVK m.22/1 uyarınca zirai kazanç niteliğinde kurum kazancına, GVK'nun ticari kazanç hükümleri uygulanacaktır. Ancak KVK m.6/2 hükmü uyarınca zirai faaliyetle uğraşan kurumların kazançlarının tespitinde ticari kazanç hükümleri yanında, GVK m.59/3 hükmünün de dikkate alınacağı; yani bu minvalde, zirai işletme hesabına göre hasılat, giderler ve indirilmeyecek giderler hükümlerinin de dikkate alınacağı belirtilmiştir. Konuya ilişkin bir özelgede, balık işleme ve paketleme tesisi olarak

---

[925] KVK m.30/1-c'de belirtilen kanuni oran %15 olup, 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 03.02.2009 tarihinden itibaren uygulanmak üzere belirlenmiş orandır.

[926] KVK m.30/1-c'de belirtilen kanuni oran %15 olup, 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 03.02.2009 tarihinden itibaren uygulanmak üzere belirlenmiş orandır.

[927] Muğla Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 19.04.2013 tarih ve 96620903-130[1/3-f-2012/67]-26 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/node/90968 (E.T.:02.03.2020).

[928] Ayrıntılı bilgi için bkz. T.C. Kalkınma Bakanlığı, **Onuncu Kalkınma Planı (2014-2018) Su Ürünleri Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, 2014, http://www.kalkinma.gov.tr/Lists/zel%20htisas%20Komisyonu%20Raporlar/Attachments/218/Su%20%C3%9Cr%C3%BCnleri%20%C3%96%C4%B0K%20Raporu.pdf (E.T.:03.03.2020).

kullanılan geminin VUK m.156 kapsamında, "zirai faaliyetin icrasına tahsis edilen yer olması" nedeniyle işyeri olarak kabul edilmesi gerektiği yönünde görüş bildirilmiştir[929].

"2019 Yılında Yapılacak Tarımsal Desteklemelere İlişkin Cumhurbaşkanı Kararı[930]" uyarınca belirli şartları taşımaları dâhilinde su ürünleri yetiştiriciliği yapanlara, su ürünleri ve balıkçı gemilerine yönelik devlet tarafından destekleme primi ödemesi yapılmaktadır. Söz konusu mali teşvikin amacı; kayıt dışı ve ruhsatsız üretimin önüne geçmek ve rekabetçi bir sektör yaratmak, çevreye dost üretim teknikleri ve sistemleri geliştirmek, üretimi, katma değerli su ürünleri miktarını, kaliteyi ve iç tüketimi arttırmak olarak belirtilmiştir[931]. Literatürde söz konusu destekleme primlerinin, tahakkuk ettikleri yıl hesap dönemi açısından kurum kazancı olarak beyan edilerek vergilendirilmesi gerektiği vurgulanmıştır[932]. Ayrıca 15.06.2012 tarih ve 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı m.4/3 uyarınca "bölgesel teşvik sistemi[933]" kapsamında su ürünleri yetiştiriciliği (balık yavrusu ve yumurtası üretimi dâhil), belirli asgari kapasite ve yatırım tutarı dâhilinde; katma değer vergisi istisnası, gümrük vergisi muafiyeti, vergi indirimi (indirimli kurumlar vergisi ve gelir vergisi), sigorta primi işveren hissesi desteği, yatırım yeri tahsisi, faiz desteği (3.-4.-5.-6. bölgelerdeki yatırımlar için), gelir vergisi stopajı desteği (6. bölgedeki yatırımlar) ve sigorta primi işçi hissesi desteğinden (6. bölgedeki yatırımlar için) yararlanabilecektir.

---

[929] İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 26.02.2013 tarih ve 67854564-1741-100 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/node/95933 (E.T.:03.03.2020).

[930] **23.10.2019 tarih ve 1691 sayılı 2019 Yılında Yapılacak Tarımsal Desteklemelere İlişkin Cumhurbaşkanı Kararı**, 24.10.2019 tarih ve 30928 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[931] T.C. Kalkınma Bakanlığı, **Onuncu Kalkınma Planı (2014-2018) Su Ürünleri Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, 2014,http://www.kalkinma.gov.tr/Lists/zel%20htisas%20Komisyonu%20Raporlar/Attachments/218/Su%20%C3%9Cr%C3%BCnleri%20%C3%96%C4%B0K%20Raporu.pdf (E.T.:03.03.2020), s.19.

[932] Nusret Bulut ve Özcan Konak, "Türkiye'de Su Ürünleri Sektörü ve Su Ürünleri Yetiştiricilerine Verilen Destekleme Primleri", **Vergi Dünyası Dergisi**, S.342 (Şubat 2010), s.106.

[933] 15.06.2012 tarih ve 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı m.4/3 uyarınca bölgesel teşvik sistemi; EK-2A ve EK-2B uyarınca bölgeler itibarıyla illerin bulundukları bölgelerdeki şartları sağlamaları halinde karşılarında belirtilen numaralandırılmış sektörlerdeki desteklerden yararlandığı sistemdir. Ayrıca 2020/2846 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair Karar (**20.08.2020 tarih ve 2020/2846 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair Cumhurbaşkanı Kararı**, 21.08.2020 tarih ve 31220 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır) m.6 ile 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Karara eklenen m.18/5 uyarınca; bölgesel teşvik uygulamalarına özgü olarak 01.01.2021 tarihinden itibaren yürürlüğe gireceği üzere, EK-7'de yer alan 1. ve 4. bölgeler arasında yer alan bölgelerdeki illerin ilçelerinde gerçekleştirilecek yatırımlara söz konusu ilin bir alt bölgesine sağlanan bölgesel destekler sağlanacak iken; söz konusu ilçelerin organize sanayi bölgelerinde veya endüstri bölgelerinde gerçekleştirilecek yatırımlara ise, bulunduğu ilin iki alt bölgesine sağlanan bölgesel destekler sağlanacaktır. İlçenin 5. bölgede yer alması durumunda, gerçekleştirilecek yatırımlara her hâlükârda 6. bölgede sağlanan destekler sağlanacaktır. Fakat söz konusu fıkra hükmü çerçevesinde gerçekleştirilecek yatırımlar, sigorta prim desteği ve gelir vergisi stopajı desteğinden yararlandırılmayacaktır.

4.2.1.5.Deniz Araçlarının Elden Çıkarılmasından Sağlanan Kazançlar

Kurumların aktifine kayıtlı olan deniz araçlarının elden çıkarılması neticesinde elde edilen kazanca yönelik mükellefiyet türünün bir önemi bulunmamaktadır. Zira söz konusu kazancın, tam mükellef kurumlar tarafından elde edilmesi durumunda KVK m.6/2, dar mükellef kurumlar tarafından elde edilmesi durumunda ise KVK m.22/2 uyarınca GVK'nun ticari kazanç hükümlerine göre tespit edilmesi gerekecektir. Fakat dar mükellef kurumun aktifine kayıtlı olmayan deniz araçlarının elden çıkarılması neticesinde Türkiye'de elde edilen kazancın[934], KVK m.22/2 uyarınca GVK'nun değer artış kazancı hükümlerine göre tespit edilmesi de doğaldır.

Kurumların deniz araçlarının elden çıkarılması neticesinde elde edilen kazancın vergilendirmesinde esas önem arz eden husus, deniz aracının tescilli olduğu gemi sicilidir. Cari uygulamada TUGS'a kayıtlı deniz araçlarının elden çıkarılması neticesinde elde edilen kazançlar, TUGSK m.12/1 uyarınca "devir[935]" kapsamında olup, gelir vergisi ve kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Ancak kurumlar vergisi mükelleflerine ait olup, diğer Türk gemi sicillerine (MGS, Bağlama Kütüğü, YHGÖS) veya yabancı gemi sicillerine kayıtlı deniz araçlarının elden çıkarılması durumunda elde edilen kazançlar kurumlar vergisine tabi olacaktır.

4.2.1.6.Gemi İnşa Şirketleri Kazancı

Gemi inşa sektörü, birden fazla hizmet sektörünün koordineli şekilde çalıştığı bir hizmet sektörüdür. Gemi inşa sektörünü oluşturan hizmet sektörlerini; gemi omurgasının inşa edilmesi ve kaba inşaat işi sektörü, gemi elektrik ve boru devreleri montaj, dâhili teçhiz, tefriş, izolasyon ve boya sektörleri, gemi havalandırma ve klima tertibatı sektörü, gemi makine ve ekipman montaj işleri sektörü gibi tadadi olmak üzere belirtmek

[934] KVK m.3/4'de dar mükellef kurumların diğer kazanç ve iratları Türkiye'de elde etmesi koşullarının tespitine yönelik yaptığı açık yollama neticesinde GVK m.7/1-7'de, kazanç veya iratları doğuran işin veya muamelenin Türkiye'de ifa edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi, elde etme koşulları olarak belirlenmiştir. GVK m.7/2'de ise "Türkiye'de değerlendirmenin"; ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılması manasına geleceği hüküm altına alınmıştır.

[935] 6770 sayılı Kanun değişikliği ile 27.01.2017 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere TUGSK m.12'ye eklenen üçüncü fıkra ile devir kapsamı genişletilmiş, söz konusu değişiklik öncesi devir istisnası için TUGS'a tescilin devamı zorunluluğu kaldırılarak, diğer Türk ve yabancı gemi sicillerine kaydına yol açan devri ya da sair suretlerle devri (örneğin hurdaya ayrılması) kazancı da istisna kapsamına alınmıştır.

mümkündür[936]. Gemi inşa sektörüne bağlı söz konusu alt hizmet sektörleri, genellikle kurumlar vergisi mükelleflerinden olan iş ortaklığı şeklinde mükellefiyet tesis etmektedir[937]. Daha önce de belirtildiği üzere gemi inşa şirketlerinin kazancı gelir unsurlarından ticari kazanç niteliğindedir ve kurumlar vergisi mükellefi tesisiyetinde ise, kurum kazancı niteliği teşkil edecektir. Gemi inşa sektörünün vergilendirilmesi ve vergi ayrıcalıkları konuları üçüncü bölümde ayrıntılı olarak irdelendiğinden, tekrara mahal vermemek adına bu başlıkta ayrıca yer almayacaktır.

Ülkemizde gemi inşa sektörüne yönelik yatırım teşvik sistemleri ürün bazında desteklenmektedir. Gemi inşa yatırımlarına "genel teşvik sistemi[938]" kapsamında yapılan desteklemeler; katma değer vergisi istisnası, gümrük vergisi muafiyeti ve sigorta primi işveren hissesi desteğinden meydana gelmektedir[939]. Söz konusu teşviklerin hukuki dayanağı olan 15.06.2012 tarih ve 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı m.12/7'de tersanelerin gemi inşa yatırımlarında tamamlama vizesi aranmadan belge konusu gemi, yat, yüzer tesis ve deniz araçlarının yapımında istihdam edilen işçiler için ödenmesi gereken sigorta primi işveren hissesinin asgari ücrete tekabül eden kısmının, yatırıma başlama tarihinden itibaren en fazla on sekiz ay süreyle Bakanlık tarafından karşılanacağı hükmü yer almaktadır. Söz konusu teşvikten faydalanmak için 01.01.2012 tarihinden sonra yatırım teşvik belgesi alınmış olması yeterli olup, tamamlama belgesi gerekmemektedir[940]. Ayrıca sigorta primi işveren hissesi teşviki açısından bölge ayrımı yapılmadığından, birinci ve ikinci bölgelerde yapılan gemi yatırımlarından dolayı da söz konusu teşvikten yararlanılacaktır[941]. Ayrıca Kıyı

---

[936] Tünal, s.50.

[937] Gemi inşa sektöründeki mükellefiyetin, "iş ortaklığı" şeklinde kurumlar vergisi mükellefiyeti tesisi olduğu bir Özelge için bkz. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 06.04.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 5-1225 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/node/92105 (E.T.:05.03.2020).

[938] 15.06.2012 tarih ve 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı m.4/2 uyarınca genel teşvik sistemi; bölgesel, stratejik yatırımlar ile EK-4'de yer alan teşvik edilmeyecek yatırım konuları ile şartları sağlamayan yatırım konuları hariç olmak üzere, m.5'de belirtilen sabit yatırım tutarları ve üzerindeki yatırımlar için bölge ayrımı yapılmaksızın uygulanan teşvik sistemini ifade etmektedir.

[939] Şahin, s.61-62; 15.06.2012 tarih ve 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı m.4/2.

[940] Eyüp Sabri Demirci, "Gemi Yatırımlarından Dolayı Sigorta Prim Teşvikinden Yararlanma Şartları Nelerdir?", **Yaklaşım Dergisi** (Elektronik Versiyon), S.241 (Ocak 2013), https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=15926 (E.T.:05.03.2020).

[941] Hakan Hastürk, "Gemi İnşaa Sanayiinde Devlet Yardımlarının Sosyal Güvenlik Mevzuatı Çerçevesinde Değerlendirilmesi", **Yaklaşım Dergisi** (Elektronik Versiyon), S.252 (Aralık 2003), https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=22167 (E.T.:05.03.2020).

Kanunu[942] m.6'nın imar planı alınmak suretiyle mümkün kıldığı üzere, Hazine'ye ait arsa ve araziler üzerinde sınırlı süreli irtifak hakkı tesisi kurma suretiyle, devlet dışında gerçek ve tüzel kişilerce tersane, liman, iskele vb. Kanun'da belirtilen yapılar yapılabilecektir[943]. Ancak gemi inşa sektörüne yönelik söz konusu teşviklerin yetersiz kaldığı söylenebilecektir[944]. Zira Türkiye'de gemi inşa sanayinin gelişimini sekteye uğratan bir sebep olarak da, "yatırım teşvik belgeli" olarak yararlanılan vergi ayrıcalıklarına rağmen, mükelleflerin vergi incelemelerine uğrayarak cezalı tarhiyat ile karşılaşmaları belirtilebilecektir[945].

4.2.1.7.Liman Şirketleri Kazancı

Özel işletmelere ait limanlarda liman işletmesi ticari bir şirkete ait olmaktadır. Dolayısıyla bu limanlarda özel çıkarlar söz konusu olmakta ve hissedarların kâr elde etmesi amaç edinilmektedir. Söz konusu özel limanların; sadece liman hizmeti vermeyi amaçlayan şirketler, bir deniz kanalı ile birlikte özel olarak işletilen limanlar, demiryolu şirketleri tarafından işletilen limanlar, ticari veya endüstriyel şirketler tarafından işletilen limanlar olmak üzere çeşitli türleri bulunmaktadır[946]. Ancak söz konusu liman şirketlerinin nihai amacı kazanç ve kâr elde etmek olduğu için, elde ettikleri ticari kazanç ve hissedarlarına dağıttığı gayrimenkul sermaye iradı, kurum kazancı ve gerçek kişilerin geliri olarak vergiye tabi olacaktır.

Ülkemizde liman sektörüne yönelik yatırım teşvik sistemi, 15.06.2012 tarih ve

---

[942] **3621 sayılı Kıyı Kanunu**, 17.04.1990 tarih ve 20495 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[943] Hidayet Mat, "Hazine Arazilerinde Yeni Tersane Yatırımı Avantajları ve Mevcut Tersane Yatırımcılarının Durumu", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi** (Elektronik Versiyon), S.133 (Ocak 2015), http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2015-ocak-sayi-133_mdergi_8796a-00_/hazine-arazilerinde-tersane-yatirimi.html (E.T.:05.03.2020); Hidayet Mat, "Hazine Arazilerinde Tersane Yatırımı Teşviki", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi** (Elektronik Versiyon), S.32 (Ağustos 2006), http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2006-agustos-sayi-32_mdergi_8897a-00_/tersane-yatirimi-tesviki.html (E.T.:05.03.2020).

[944] Dünya gemi inşa sektörünün önde gelen ülkelerinden biri olan Filipinlerde gemi inşasına yönelik; vergi ve gümrük vergisi istisnaları, harç, resim ve diğer vergi benzeri mükellefiyetlerde istisnalar ve muafiyetler, yatırım teşvikleri, serbest bölge uygulamaları, basitleştirilmiş gümrük prosedürleri gibi teşvikler uygulanmaktadır bkz. M. Meftun Canbek, "Vergi Teşviklerinin Filipinler Gemi İnşa Sektörüne Etkileri", **Vergi Sorunları Dergisi**, S.313 (Ekim 2014), s.95.

[945] Bumin Doğrusöz, "Tersanelere Yatırım Cezası", **Referans Gazetesi**, 20 Nisan 2009, http://www.muhasebetr.com/ulusalbasin/haber_oku.php?haber_id=4217 (E.T.:05.03.2020).

[946] T.C. Başbakanlık DPT, **Dördüncü Beş Yıllık Kalkınma Planı Deniz Ulaştırması ve Limanlar Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, 1976, http://www.kalkinma.gov.tr/Lists/zel%20htisas%20Komisyonu%20Raporlar/Attachments/402/Deniz%20Ula%C5%9Ft%C4%B1rmas%C4%B1%20ve%20Limanlar.pdf (E.T.:06.03.2020), s.119.

2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı kapsamında desteklenmektedir. Liman ve liman hizmetleri sektörü yatırımlarına yapılan devlet desteklemeleri, asgari 200 milyon TL sabit yatırım tutarının sağlanması durumunda "büyük ölçekli yatırımlar[947]", asgari 5 milyon TL sabit yatırım tutarının sağlanması durumunda ise "bölgesel teşvik sistemi" kapsamında; katma değer vergisi istisnası, gümrük vergisi muafiyeti, vergi indirimi (indirimli kurumlar vergisi ve gelir vergisi), sigorta primi işveren hissesi desteği, faiz desteği, yatırım yeri tahsisinden meydana gelmektedir. Yat limanı ve marina sektörü yatırımlarına yapılan devlet desteklemeleri ise, asgari 5 milyon TL sabit yatırım tutarının sağlanması durumunda "bölgesel teşvik sistemi" kapsamında; katma değer vergisi istisnası, gümrük vergisi muafiyeti, vergi indirimi (indirimli kurumlar vergisi ve gelir vergisi), sigorta primi işveren hissesi desteği, faiz desteği, yatırım yeri tahsisinden meydana gelmektedir[948].

4.2.2.Safi Kurum Kazancının Tespitinde Deniz Ticareti Açısından Giderler

"Safi Kurum Kazancı" başlıklı KVK m.6/1'de "*Kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır.*" ibaresi yer almaktadır. Ayrıca KVK m.6/2'de "*Safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır. Zirai faaliyetle uğraşan kurumların bu faaliyetinden doğan kazançlarının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun 59 uncu maddesinin son fıkra hükmü de dikkate alınır.*" ibaresi yer almaktadır. Dolayısıyla kurumlar vergisinde safi kurum kazancının tespitinde, öncelikli olarak GVK m.40'da yer alan ve daha önce ayrıntılı olarak irdelediğimiz indirilecek giderler gayrisafi kurum kazancından indirilebilecek; akabinde ayrıca, KVK m.8'de yer alan ve kurumlar vergisi mükelleflerine özgü olan indirilecek giderler de indirilebilecektir.

Safi kurum kazancına ulaşabilmek için gayrisafi kurum kazancından indirilmesine

[947] 15.06.2012 tarih ve 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı mülga m.4/4 uyarınca büyük ölçekli yatırımlar; ilgili Karar EK-3'de yer alan ve yatırım konuları itibarıyla asgari sabit yatırım tutarını sağlayan yatırımlar olarak düzenlenmişti. Fakat 06.09.2019 tarih ve 1402 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair Karar (07.08.2019 tarih ve 30855 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır) m.4 uyarınca "büyük ölçekli yatırımlar" ve buna ilişkin teşvik uygulamasına son verilmiş bulunmaktadır. Ancak hâlihazırda "büyük ölçekli yatırımlar" kapsamında şartları haiz devam eden yatırımlar olabileceğinden, söz konusu kapsamda yatırımlara sağlanan teşvikler hukuk devleti ilkesi gereği devam edeceğinden çalışma metninde ve dipnotta mülga uygulamaya da yer verilmesi tercih edilmiştir.

[948] Şahin, s.64-65.

izin verilen giderleri düzenleyen KVK m.8 hükmü şu şekildedir:

"*Ticari kazanç gibi hesaplanan kurum kazancının tespitinde, mükellefler aşağıdaki giderleri de ayrıca hasılattan indirebilirler:*

a) Menkul kıymet ihraç giderleri[949]*,*

b) Kuruluş ve örgütlenme giderleri,

c) Genel kurul toplantıları için yapılan giderler ile birleşme, devir, bölünme, fesih ve tasfiye giderleri,

ç) Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde komandite ortağın kâr payı,

d) Katılım bankalarınca katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları,

e) Sigorta ve reasürans şirketlerinde bilanço gününde hükmü devam eden sigorta sözleşmelerine ait olup, belirtilen teknik karşılıklar; muallak hasar ve tazminat karşılıkları, kazanılmamış prim karşılıkları, hayat sigortalarında matematik karşılıklar, dengeleme karşılıkları[950]".

Safi kurum kazancının tespitinde deniz ticaretine ilişkin, İdare tarafından verilmiş indirilebilecek giderler konulu çeşitli özelgeler mevcuttur. Bir özelgede mükellef tarafından gemi inşa, bakım ve onarım faaliyetinde bulunan şirketinin müşterileri karşılamak, ağırlamak ve konaklamasını sağlamak için yat kiraladığını ve ilgili kira tutarının gider olarak indirilip indirilemeyeceğini sorulması üzerine; İdare tarafından, GVK m.40/1-1'de ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin bir başka deyişle işletme giderlerinin bu niteliği taşıması için, "genel giderlerin ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılmış olması", "masrafla iş arasında açık, güçlü bir illiyet bağının mevcut olması", "giderin keyfi olmaması" ve "masrafın işin önemi ölçüsünde yapılmış bulunması" gerektiği belirtilerek ilgili yat kira bedelinin gider olarak indirilemeyeceği yönünde görüş verilmiştir[951]. Zira "Gider Kabul

[949] Menkul kıymet ihraç giderlerinin GVK m.40/1-1 ve KVK m.8/1-b hükümleri gereğince de indirimi mümkündür. Ancak uygulamada yaşanabilecek tereddütler ve belirsizlikler nedeniyle ayrı bir bent halinde düzenlenmesi uygun görülmüştür (Recep Bıyık ve Aydın Kıratlı, **Son Değişiklikler Çerçevesinde Gelir ve Kurumlar Vergisi Matrahlarının Tespitinde Giderler ve İndirimler**, 4. Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2007, s.727).

[950] KVK m.8/1-e'de hüküm altına alınan indirilecek giderlerden olan sigorta ve reasürans şirketlerine ait teknik karşılıklar sadece sayılmakla yetinilmiş, ilgili bentte yer alan açıklayıcı hükümlere yer verilmemiştir.

[951] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17.02.2016 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-125[6-2014/451]-13442 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/gorusmesi-yapmak-ve-musteri-agirlamak-icin-yat-kiralamanin-vergisel-boyutu (E.T.:08.03.2020).

Edilmeyen Ödemeler" başlıklı GVK m.41/1-8 uyarınca da söz konusu indirimin kabul edilmemesinin amacı, işletme faaliyetlerinin yürütülmesi için zorunlu niteliğinin açık olmaması ve daha çok şahsi kullanımı ön plana çıkaran lüks ve prestij vasıtası teşkil edeceğidir[952].

Götürü gidere ilişkin bir özelgede mükellef tarafından seyahat acentesi olarak hizmet veren şirketinin yurtdışına düzenlenen turlarda yaptığı belgelendirilemeyen masraflarının götürü gider olarak kurum kazancının tespitinde indirilip indirilemeyeceğine ilişkin görüş talep edilmiştir. İdare tarafından, GVK m.40/1-1 parantez içi hükmünde yer alan; "*İhracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükellefler, bu bentte yazılı giderlere ilaveten bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebilirler*" ibaresi uyarınca[953], turizm acentesi olan şirketin yurt içinden aldığı yolcuları yurt dışında konaklayacağı mekâna ulaştırma faaliyetinden elde edilen döviz hasılatının binde beşini aşmayan kısmının götürü gider olarak indirilebileceği yönünde görüş bildirilmiştir[954].

Bir diğer özelgede mükellef tarafından kurumun aktifine kayıtlı çeşitli türlerde ve miktarlarda deniz ve tatlı su canlısının faydalı ömürlerini tamamlayamadan öldüğü, söz konusu ölen sualtı canlılarının imhasında takdir komisyonu kararı olmadan hıfzıssıhha kurumunca düzenlenen rapora istinaden kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınıp alınamayacağı yönünde görüş talep edilmiştir. İdare tarafından ise, GVK m.40/1-7 hükmü uyarınca VUK hükümlerine göre ayrılan amortismanların safi kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilebileceği ve amortismana tabi su altı canlılarının ölmesi halinde itfa edilmemiş bedellerinin fevkalade amortisman[955] yöntemi uygulanmak

---

[952] Oruç, "Bazı Deniz ve Hava Taşıtlarının Gider ve Amortismanlarının Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumuna İlişkin Bir Değerlendirme", s.68.

[953] GVK m.40/1-1 parantez içi hükümde yer alan götürü gider uygulamasına ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz. **194 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği**, 07.03.1996 tarih ve 22573 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[954] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 28.12.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.14-2378 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/node/99077 (E.T.:08.03.2020).

[955] "*Fevkalade Amortisman*" başlıklı VUK m.317 hükmü şu şekildedir:
"*Amortismana tabi olup:*
1.Yangın, deprem, su basması gibi afetler neticesinde değerini tamamen veya kısmen kaybeden;
2.Yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılmaz bir hale gelen;
3.Cebri çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınma ve yıpranmaya maruz kalan;

suretiyle gider olarak dikkate alınacağı yönünde görüş açıklanmıştır[956].

Diğer bir özelgede mükellef tarafından, şirketinin Türkiye'deki elçiliklere, misyonlara, uluslararası kuruluşlara, yabancı firmalara deniz yolu ile yurtiçi ve yurtdışı taşımacılık hizmeti verdiği ve zaman zaman söz konusu kurum ve işletmelere ait liman ve gümrük masraflarının mükellef tarafından ödendiği belirtilerek söz konusu giderlerin kayıtlara intikali ve fatura düzeni ile ilgili görüş talep edilmiştir. İdare tarafından ise, söz konusu liman ve gümrük masraflarının ödeme belgelerinin müşteriler adına olması nedeniyle, şirket açısından gider olarak düşülemeyeceği ve söz konusu müşteri giderlerinin şirket ile ilişkilendirilemeyeceği için ticari kazanç bağlamında şirket tarafından VUK'a ilişkin belge düzenleme yükümlüğü bulunmadığı yönünde görüş belirtilmiştir[957].

4.2.3.Dar Mükellef Yabancı Ulaştırma Kurumlarının Vergilendirilmesi

Türk hukuku bağlamında KVK'nda düzenlenen[958] gerçek usulde vergilendirmenin tek istisnasını, götürü bir usulün benimsendiği dar mükellef yabancı ulaştırma kurumlarının vergilendirilmesi teşkil etmektedir[959]. Gerek GVK m.45 uyarınca dar mükellef gerçek kişilerin, gerekse KVK m.23 uyarınca dar mükellef kurumların, Türkiye ile yabancı memleketler arasında yaptıkları ulaştırma işlerinden elde ettikleri kazançlar KVK m.23'e göre götürü vergilendirme usulüne tabi olacaktır[960]. Götürü

Menkul ve gayrimenkullerle haklara, mükelleflerin müracaatları üzerine ve ilgili Bakanlıkların mütalaası alınmak suretiyle, Maliye Bakanlığınca her işletme için işin mahiyetine göre ayrı ayrı belli edilen 'Fevkalade ekonomik ve teknik amortisman nispetleri' uygulanır."

[956]İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 24.07.2014 tarih ve 11395140-019.01-1949 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/node/99516 (E.T.:08.03.2020).

[957] Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 22.03.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.18.02-32229-7866-164 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/node/92988 (E.T.:08.03.2020).

[958] Zira ayrıca GVK m.113'de düzenlenen ve gelir vergisi ile kurumlar vergisi mükelleflerinin talep etmesi halinde, şehir içi yolcu taşımacılığı faaliyetinde bulunmaları ve söz konusu faaliyetlerinden kaynaklanan hasılatlarının tamamının elektronik ücret toplama sistemleri aracılığıyla elde edilmesi koşuluyla, gayrisafi hasılatlarının %10'u söz konusu faaliyetlerine ilişkin vergiye tabi kazanç olarak esas alınacaktır. Dolayısıyla KVK dışında düzenlenen ve kurumlar vergisi mükellefleri için de geçerli olan (GVK m.113/4) "hasılat esaslı kazanç tespiti" niteliğindeki götürü vergilendirme usulü, yürürlük tarihi olan 19.07.2019 tarihinden itibaren Türk Hukukundaki ulaştırma kurumlarına yönelik bir diğer götürü vergilendirme usulünü teşkil eden uygulama olmuştur.

[959] Levent Başak, **Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlar ve Vergilendirme (1. Cilt)**, 1. Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2007, s.689; Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.342; Oktar, **Türk Vergi Sistemi**, s.152.

[960] GVK m.45'de, dar mükellef gerçek kişilerin ulaştırma faaliyeti için de KVK m.23'e atıfta bulunulmuştur. Zira ağırlıklı olarak dar mükellefiyete tabi ulaştırma işleri gerçek kişilerden ziyade, kurumlar tarafından yapılmaktadır (Mutluer ve Dayanç, s.542).

vergilendirme usulünden kasıt, matrahın götürü olarak belirlenmesidir[961]. Bir başka deyişle kazancın tespitinde "gerçek hasılat-götürü gider" yöntemi benimsenmiştir[962]. Dar mükellef yabancı ulaştırma kurumlarının vergilendirilme rejiminin genel esaslardan (beyan usulü) farklı olarak götürü usulde belirlenmesinin temel nedenleri; söz konusu kurumların gelirlerinin saptanmasında karşılaşılan zorluklar (gider takibi, gider miktarının gerçek manada saptanması, giderin belgeye bağlanmasındaki zorluklar, Türkiye ile yabancı ülkeler arasındaki faaliyetlerin sonuç bakımından birbirinden ayrılmasındaki güçlük) ve uluslararası çifte vergilendirme sorunları olarak belirtilebilecektir[963].

Çalışmanın bu kısmında, vergilendirilme usulü yukarıda belirtilen nedenlerle genel esaslardan farklılık arz eden dar mükellef yabancı ulaştırma kurumlarının deniz ulaştırması bağlamında vergilendirilmesi ve bu bağlamda ortaya çıkan sorunlar, İdare'nin ve yargı organlarının görüşlerine de yer verilmek suretiyle inceleme konusu yapılacaktır. ÇVÖA hükümleri ilerleyen kısımda bağımsız olarak ayrıntılı inceleme konusu yapılacağından, bu kısımdan bağışık tutulması tercih edilmiştir.

4.2.3.1.Dar Mükellef Yabancı Ulaştırma Kurumu Kavramı

Dar mükellef yabancı ulaştırma kurumlarının vergilendirilmesi esasını düzenleyen KVK m.23'ün başlığında "yabancı ulaştırma kurumu" kavramının kullanılması tercih edilmiştir. Ancak KVK'nun sistematik yorumu[964] yapıldığında söz

---

[961] Vergi matrahının tespit usullerini; beyan usulü, götürü usul, karine usulü ve idarece takdir usulü olmak üzere dört ayrı usul olarak belirtmek mümkündür (Oktar, **Vergi Hukuku**, s.94-96). Vergi matrahının belirlenmesi usullerinden biri olan ve dar mükellef yabancı ulaştırma kurumlarında matrahın belirlenmesinde kullanılan götürü usul ise; vergi matrahının ya da giderlerin objektif (nesnel) kıstaslara göre genel olarak tespitidir (Oktar, **Vergi Hukuku**, s.95). Bir başka deyişle kesim usulü de denilen götürü usulün esası, matrahın İdare tarafından saptanmasına dayanmaktadır. Ancak götürü usulü, matrahın İdare tarafından saptandığı bir diğer usul olan idarece takdir usulünden ayıran fark, matrahın yükümlü bazında ayrı ayrı değil, tüm yükümlüleri kapsayacak şekilde yeknesak şekilde genel ve objektif saptanmasıdır (Halil Nadaroğlu, **Kamu Maliyesi Teorisi**, 10. Baskı, İstanbul: Beta Yayıncılık, 1998, s.244-245).

[962] A. Naci Arıkan, "Deniz Taşıma İşlerinde Daimi Temsilci Vasıtasıyla Kazanç Elde Eden Yabancı Ulaştırma Kurumlarının Vergilendirilmesi", **Vergi Dünyası Dergisi** (Elektronik Versiyon), S.183 (Kasım 1996), http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/1615 (E.T.:10.06.2020).

[963] Erkan Aydın, "Kurumlar Vergisi Bakımından Yabancı Ulaştırma Kurumlarında Vergilendirme Sorunları", s.72; Başak, **Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlar ve Vergilendirme (1. Cilt)**, s.690; 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu m.23 Gerekçesi, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/mevzuatek/eski/kurumlarvertumtaslak.htm (E.T.:10.06.2020); Akif Erginay, **Vergi Hukuku (İlkeler, Vergi Tekniği, Türk Vergi Sistemi)**, 12. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 1986, s.240-241.

[964] Sistematik yorum ya da bir başka deyişle sistematik yorum yöntemi; bir kanun hükmünün anlamı belirlenirken söz konusu hükmün kanunun yapısı içindeki yeri ve diğer mevzuat hükümleri ile olan bağlantısı ve ilişkisinin temel alındığı yorum yöntemidir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.20).

konusu madde düzenlemesinin "Dar Mükellefiyet Esasında Verginin Tarhı ve Ödenmesi" başlıklı üçüncü kısımda yer alması[965], çalışmamızda "dar mükellef" kavramını da kullanmamıza vesile olmuştur. Esasında "dar mükellef" kavramı ile "yabancı" kavramı aynı anlama gelmemektedir. Ancak dar mükellef kurum kavramının, milletlerarası özel hukuka ait alt bir hukuk dalı olan yabancılar hukukuna ilişkin yabancılık kavramının vergi hukukundaki tezahürü olduğunu söylemek mümkündür[966]. Fakat her ne kadar "dar mükellef" ve "yabancı" kavramları vergi hukuku açısından aynı anlamı teşkil etmese de, KVK bağlamında aynı anlamda düşünmek mümkündür[967].

Dar mükellef yabancı ulaştırma kurumunu; kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunan ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında ulaştırma faaliyeti (yolcu ve yük ulaştırması) yapmak suretiyle Türkiye'de gelir elde eden kurumlar olarak tanımlamak mümkündür[968]. Dolayısıyla kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de yurt dışında bulunan dar mükellef yabancı ulaştırma kurumlarının Türkiye'de ticari kazanç elde etmesinin iki yolundan ilki şube[969], büro, temsilcilik ofisi veya yazıhane vb. iş yeri açmak iken; ikinci yolu ise, acente[970] vb. daimi temsilciler aracılığı ile kazanç sağlamaktır[971]. Ancak vurgulanmalıdır ki, VUK m.156'da işyeri kapsamında tadadi olarak belirtilen 22 adet yer[972] arasında "vapur büfeleri" de bulunmasına rağmen; gemi ve vapur gibi deniz araçları bulunmamaktadır. Literatürde, gemi ve vapur gibi deniz araçlarının VUK kapsamında

---

[965] Levent Başak, "Acente Vasıtası İle Faaliyet Gösteren Yabancı Ulaştırma Kurumlarında Vergilendirme Sorunları", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi** (Elektronik Versiyon), S.64 (Nisan 2009), http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2009-nisan-sayi-64_mdergi_8865a-00_/yabanci-ulastirma-kurumlarinda-vergi.html (E.T.:11.06.2020).

[966] Esra Ekmekçi, **Kurumlar Vergisinde Dar Yükümlülük**, 1. Baskı, İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları, 1994, s.19.

[967] Erkan Aydın, "Kurumlar Vergisi Bakımından Yabancı Ulaştırma Kurumlarında Vergilendirme Sorunları", s.75.

[968] Ekmekçi, s.93; Başak, **Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlar ve Vergilendirme (1. Cilt)**, s.691; Akdoğan, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, s.470-471.

[969] KVK m.23 kapsamında sürekli olarak Türkiye'de faaliyet gösteren dar mükellef yabancı ulaştırma kurumları, genellikle Türkiye'de şube kurarak faaliyetlerini yürütmektedirler (Gürol Ürel, **Kurumlar Vergisi Kanunu Uygulaması (Yorum ve Açıklamalar)**, 1. Baskı, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2009, s.900). Daha önce de belirtildiği üzere VUK m.156 hükmü uyarınca şubeler, iş yeri olarak kabul edilmektedir.

[970] Uygulamada ağırlıklı olarak, Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan deniz ulaştırma faaliyetlerinde ulaştırma kurumlarınca, özellikle de bilet satışı için, acenteler kullanılmaktadır. (Başak, **Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlar ve Vergilendirme (1. Cilt)**, s.691 ve 693). Daha önce de belirtildiği üzere GVK m.8/3-1 uyarınca acenteler, daimi temsilci olarak kabul edilmektedir.

[971] A. Naci Arıkan, http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/1615 (E.T.:12.06.2020).

[972] VUK'da işyeri için yapılan "yer (mekân)" nitelemesi, işyerini hukuki bir kavram olmaktan ziyade, fiziki (nesnel) bir kavram olarak kabulü gerektirecektir (Selahattin Tuncer, "Vergi Hukuku Açısından İşyeri", **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları** (Elektronik Versiyon), S.34 (1991), s.196, https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/7451 (E.T.:12.06.2020)).

işyeri olarak kabul edilemeyeceği görüşü olduğu gibi[973]; işyeri olarak kabul edilmesi gerektiği ve bu yönde düzenlemenin VUK m.156 kapsamında yapılması gerektiğini belirten görüş de vardır[974].

Ayrıca deniz ticaretinde ve dar mükellef yabancı ulaştırma kurumları tarafından yapılan deniz ulaştırma faaliyetlerinde özellik gösteren durum teşkil etmesi ve uygulamada bir takım uyuşmazlıklara neden olması nedeniyle, gemi acentelerinin, taşıma işleri komisyoncusunun ve irtibat bürolarının durumlarını ayrı olarak incelemekte fayda görülmüştür.

4.2.3.1.1.Gemi Acentelerinin Durumu

TTK m.102/1'de acente; ticari mümessil, ticari vekil, satış memuru veya işletmenin çalışanı gibi işletmeye bağlı bir hukuki konuma sahip olmaksızın, bir sözleşmeye dayanarak, belirli bir yer veya bölge içinde sürekli olarak ticari bir işletmeyi ilgilendiren sözleşmelerde aracılık etmeyi veya bunları o tacir adına yapmayı meslek edinen kimse olarak tanımlanmıştır. Ancak deniz ticareti açısından acente, özel ve farklı anlam yüklenen bir müessese olmuştur. Zira TTK m.102/3 hükmü uyarınca acenteye ilişkin; taşıma, deniz ticareti, sigorta, turizm gibi alanlara ilişkin özel düzenlemeler saklı tutulmuştur.

TTK uyarınca özel ve farklı bir anlam yüklenen gemi acenteliği, çeşitli mevzuat düzenlemelerinde tanımlanmıştır. Bunlardan biri olan Gemi Acenteleri Yönetmeliği m.4/1-e uyarınca gemi acentesi; yaptıkları anlaşmalarla gemi sahibi gerçek veya tüzel kişiler ile kaptan, işleten veya gemi kiralayanın nam ve hesabına hareket eden ve üçüncü kişi ve kuruluşlara karşı bunların haklarını koruyan, bu çerçevede yaptıkları iş ve işlemlerde kendi kusurları dışında sorumlu tutulamayan, anlaşmadaki kişi ve kuruluştur. Bir diğer mevzuat düzenlemesi olan Gemi Acentelik Hizmetleri Ücret Tarifesine İlişkin

[973] Adil Selim Sayın, **Türk Vergi Hukukunda Yabancı Ulaştırma Kurumlarının Vergilendirilmesi**, 1. Baskı, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2016, s.25-26.

[974] Zira bu görüşü öne süren Başak'a göre, işyeri olarak kabul edilebilecek mekânların fiziksel bir mekân ile bağlantısının aranmaması, aksine ticari faaliyette bulunulabilecek her türlü ortamın işyeri olarak kabul edilmesi gerekmektedir (Levent Başak, "Türkiye'de Gemi İşletmeciliği Yapan Dar Mükellefiyete Tabi Yabancı Ulaştırma Kurumlarının Vergilendirilme Esasları", **Vergi Sorunları Dergisi**, S.178 (Temmuz 2003), s.108)).

Tebliğ[975] m.4/1-ç uyarınca gemi acentesi; deniz taşıt veya araçları ile yolcu ve yük taşımalarında, gemi sahibi, kaptanı, işleticisi ve kiracısı nam ve hesabına üçüncü kişi ve kuruluşlara hak ve menfaatlerini tayin edilen bölge içinde koruyan ve bunun karşılığında ücret alan gerçek ve tüzel kişilerdir. Söz konusu mevzuat düzenlemeleri irdelendiğinde, Yönetmelik'te yer alan gemi acentesi tanımının, TTK m.107/1'deki acentenin sözleşme yapmak için özel ve yazılı bir yetkisinin olması gerektiği hükmünden ayrılarak gemi acentelerinin sözleşme yapma yetkisinin mutlak anlamda var olduğunu kabul eden, TTK m.102/1'deki acente tanımından daha geniş kapsamlı bir tanım olduğunu söylemek mümkündür[976].

Acenteler ve bu bağlamda gemi acenteleri, işletme olarak faaliyet gösteren bağımsız tacir yardımcılarındandır[977]. Gemi acenteleri hukuki nitelikleri açısından irdelendiğinde ise, dar mükellef yabancı ulaştırma kurumlarının Türkiye'deki daimi temsilcisi durumundadır[978]. Zira gemi acentelerinin dar mükellef yabancı ulaştırma kurumunun daimi temsilcisi olarak kabul edildiğini zikreden çeşitli Danıştay kararları[979] da mevcuttur. Ulaştırma kurumu ile acente arasında TTK m.102/1'de, sözleşme ile hukuki ilişki kurulacağı hükmü yer almaktadır. Uygulamada ise yabancı ulaştırma kurumu ile gemi acentesi arasında yazılı sözleşme olmasa dahi, ekonomik varlığın mevcut olması hali de (bilet satışı, taşıtlara ya da taşıt personeline ikmal yapılması, taşıma işi ile ilgili resmi işlemlerin yapılması, manifesto ya da konişmento düzenlenmesi),

---

[975] **Gemi Acentelik Hizmetleri Ücret Tarifesine İlişkin Tebliğ**, 10.03.2008 tarih ve 26812 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[976] Didem Algantürk Light, "6102 Sayılı TTK Uyarınca Gemi Acentelerinin Tabi Olduğu Hükümlerin Değerlendirilmesi", **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi** (Elektronik Versiyon), S.24 (Güz 2013), s.2, https://ticaret.edu.tr/Uploads/yayin/sosyal/1_11_Didem_Alganturk.pdf (E.T.:14.06.2020).

[977] Arkan, s.191.

[978] Ali Çelikkaya, "Gemi Acentelerinin Vergi Hukuku Açısından Niteliği ve Vergi Mükellefiyetlerinin Kapsamı", **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, C.64, S.1 (2006), s.21.

[979] Danıştay VDDK, 28.09.2016, E. 2016/770, K. 2016/864, https://02149q74e-y-https-www-lexpera-com-tr.proxy2.marmara-elibrary.com/ictihat/danistay/vddk-e-2016-770-k-2016-864-t-28-9-2016 (E.T.:15.06.2020); Danıştay 7. D., 10.02.2015, E. 2011/524, K. 2015/621, https://02149q74e-y-https-www-lexpera-com-tr.proxy2.marmara-elibrary.com/ictihat/danistay/7-d-e-2011-524-k-2015-621-t-10-2-2015 (E.T.:15.06.2020); Danıştay 10. D., 27.10.2015, E. 2011/9380, K. 2015/4632, https://02149q74e-y-https-www-lexpera-com-tr.proxy2.marmara-elibrary.com/ictihat/danistay/e-2011-9380-k-2015-4632-t-27-10-2015 (E.T.:15.06.2020); Danıştay İdari Dava Daireleri Genel Kurulu (İDDGK), 17.12.2018, E. 2016/2991, K. 2018/5551, http://proxy2.marmara-elibrary.com/MuseSessionID=0212aq760/MuseProtocol=http/MuseHost=www.kazanci.com/MusePath/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=iddgk-2016-2991.htm&kw=gemi+acente+temsilci#fm (E.T.:15.06.2020); Danıştay 4. D., 15.03.1982, E. 1982/323, K. 1982/623, http://proxy2.marmara-elibrary.com/MuseSessionID=0212aq760/MuseProtocol=http/MuseHost=www.kazanci.com/MusePath/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=4d-1982-323.htm&kw=gemi+acente+temsilci#fm (E.T.:15.06.2020).

taraflar arasında acentelik sözleşmesinin varlığı açısından[980] yeterli görülmektedir[981]. Danıştay tarafından verilen çeşitli kararlarda, gemi kaptanı tarafından verilen özel vekâlete istinaden yükleme işlerini yöneten, resmi makamlara muhatap olan, rıhtım ve fener resmini yatıran, manifesto ve konişmento düzenleyen ve geminin ihtiyaçlarını karşılayanların, Türkiye'de ulaştırma kurumu adına hareket eden gemi acenteleri olarak daimi temsilci sayılacağına vurgu yapılmıştır[982].

4.2.3.1.2.Taşıma İşleri Komisyoncusunun Durumu

TTK m.917/1 ve m.917/2 uyarınca taşıma işleri komisyoncusunu; sözleşme ile eşya taşıtmayı üstlenen, bunun karşılığında da gönderen tarafından ödenmesi kararlaştırılan ücreti almaya hak kazanan ticari işletme olarak tanımlamak mümkündür. Deniz ticaretinde ve keza deniz ulaştırmasında önemli rol oynayan aracılardan biri olan deniz taşıma komisyoncusunu acentelerden ayıran temel fark, eşya taşıtmayı müvekkili hesabına fakat kendi adına taahhüt eden bağımsız bir tacir yardımcısı olmasıdır[983].

Bir ulaştırma kurumu ya da kişisi olarak kabul edilmeyen taşıma işleri komisyoncusu[984], TTK m.103/1-a hükmü uyarınca sözleşmeleri yerli veya yabancı bir tacir hesabına ve kendi adına yapmaya sürekli yetkili bulunan bir ticari işletme olduğu için acentecilik hükümlerine tabi olacaktır. Dolayısıyla çeşitli Danıştay kararlarında da belirtildiği üzere taşıma işleri komisyoncusu, dar mükellef yabancı ulaştırma kurumunun

[980] Zira TTK m.103 hükmü uyarınca, özel kanunlardaki hükümler saklı olmak üzere TTK acentelik hükümleri, sözleşmeleri yerli veya yabancı bir tacir hesabına ve kendi adına yapmaya sürekli yapmaya yetkili bulunanlar ve Türkiye Cumhuriyeti içinde merkez veya şubesi bulunmayan yabancı tacirler ad ve hesabına ülke içinde işlemlerde bulunanlar hakkında da uygulanacaktır. Dolayısıyla söz konusu hükümden de anlaşılacağı üzere, acentelik ilişkisinin varlığı için yazılı bir sözleşmeye gerek olmamakta, söz konusu durumlarda da zımnen acentelik sözleşmesinin varlığı kabul edilmektedir. Dolayısıyla kanunda acentelik sözleşmesinin şekli konusunda bir belirleme yapılmadığından, söz konusu sözleşmenin yazılı olarak yapılmasının geçerlilik değil, ispat şartı olduğuna söylemek mümkündür (Başak, **Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlar ve Vergilendirme (1. Cilt)**, s.728).

[981] A. Naci Arıkan, http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/1615 (E.T.:15.06.2020); Çelikkaya, "Gemi Acentelerinin Vergi Hukuku Açısından Niteliği ve Vergi Mükellefiyetlerinin Kapsamı", s.8.

[982] Danıştay 4. D., 31.12.1968, E. 1964/426, K. 1968/6288 (A. Naci Arıkan, http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/1615 (E.T.:15.06.2020)); Danıştay 4. D., 22.10.1970, E. 1968/6215, K. 1970/5300 (A. Naci Arıkan, http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/1615 (E.T.:15.06.2020)); Danıştay 4. D., 24.05.1973, E. 1972/4010, K. 1973/2877 (A. Naci Arıkan, http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/1615 (E.T.:15.06.2020)).

[983] Arkan, s.226.

[984] Sayın, s.27.

daimi temsilcisi olarak kabul edilecektir[985].

4.2.3.1.3.İrtibat Bürolarının Durumu

Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu m.3/h ve Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu Uygulama Yönetmeliği[986] m.6/1 uyarınca Hazine Müsteşarlığı, yabancı ülke kanunlarına göre kurulmuş şirketlere, Türkiye'de ticari faaliyette bulunmamak kaydıyla irtibat bürosu açma izni vermeye yetkili kılınmıştır. Ayrıca söz konusu Yönetmelik m.8/1-d'de, denetim sonucunda ticari faaliyet yürüttüğü tespit edilen irtibat bürolarının faaliyet izinlerinin iptal edilerek, durumun ilgili mercilere bildirileceği hükmü yer almaktadır. Söz konusu Yönetmelik m.8/1-b'de ise irtibat bürolarının faaliyetleri; temsil ve ağırlama, tedarikçilerin kalite ve standart kontrolü, denetimi ve temini, teknik destek, haberleşme ve bilgi aktarımı, bölgesel yönetim merkezi[987] faaliyetleri olarak düzenlenmiştir.

Deniz ticareti açısından da önem arz eden irtibat bürolarının iş yeri ya da daimi temsilci sayılıp sayılmayacağı konusu uygulamada tartışmalı bir konudur. Fakat söz konusu büroların kurulma amacı kısaca, firmanın merkezi ile haberleşmesini sağlamak, gerekli bağlantıları kurmak ve piyasa araştırması yapmak şeklinde belirtilebilir. Ayrıca irtibat bürolarının tüm faaliyetlerinin yurt dışından getirilecek dövizlerle karşılanması; ticari, zirai vb. faaliyet yapamaması ve verilen izin konusu dışında kâr vb. transfer talebinde bulunamaması durumları mevcuttur[988].

Kanaatimizce yukarıda açıklanan nedenlerle irtibat bürolarının vergi hukuku

---

[985]Danıştay 4. D., 21.02.1986, E. 1982/9909, K. 1986/705, http://proxy2.marmara-elibrary.com/MuseSessionID=0212aq760/MuseProtocol=http/MuseHost=www.kazanci.com/MusePath/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=4d-1982-9909.htm&kw=gemi+acente+temsilci#fm (E.T.:16.06.2020); Danıştay İDDGK, 17.12.2018, E. 2016/2991, K. 2018/5551, http://proxy2.marmara-elibrary.com/MuseSessionID=0212aq760/MuseProtocol=http/MuseHost=www.kazanci.com/MusePath/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=iddgk-2016-2991.htm&kw=gemi+acente+temsilci#fm (E.T.:16.06.2020); Danıştay 10. D., 27.10.2015, E. 2011/9380, K. 2015/4632, https://02149q74e-y-https-www-lexpera-com-tr.proxy2.marmara-elibrary.com/ictihat/danistay/e-2011-9380-k-2015-4632-t-27-10-2015 (E.T.:16.06.2020).

[986] **Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu Uygulama Yönetmeliği**, 20.08.2003 tarih ve 25205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[987] Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu Uygulama Yönetmeliği m.8/1-b'de bölgesel yönetim merkezleri; yabancı şirketin, diğer ülkelerdeki birimlerine yönelik olarak, yatırım ve yönetim stratejilerinin oluşturulması, planlama, tanıtım, satış, satış sonrası hizmetler, marka yönetimi, finansal yönetim, teknik destek, AR-GE, dış tedarik, yeni geliştirilen ürünlerin test edilmesi, laboratuvar hizmetleri, araştırma ve analiz, çalışanların eğitimi gibi faaliyetlere ilişkin koordinasyon ve yönetim hizmeti sağlanması olarak belirtilmiştir.

[988] Zeynep Arıkan, **Türk Vergi Hukukunda Mali İkametgah**, 1. Baskı, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007, s.197-198.

uygulaması açısından, iş yeri ya da daimi temsilci olarak kabulü mümkün bulunmamaktadır. Dolayısıyla katıldığımız görüşü destekleyen çeşitli özelgelerde[989] ve Danıştay kararlarında[990] da vurgulandığı üzere, herhangi bir ticari faaliyet ile uğraşması mümkün olmayan irtibat bürolarının, mükellefiyet tesisi ve buna ilişkin şekli ödevleri yerine getirmesi (defter tutma, belge düzenleme vb.) söz konusu olmayacaktır. Zira literatürde de ticari kazanç elde etmeyen irtibat bürolarının, kurumlar vergisi mükellefiyeti tesisine gerek olmadığı yönünde görüşler mevcuttur[991]. Ancak aksi yönde, irtibat bürolarının iş yeri veya daimi temsilci olarak kabul edileceği ve mükellefiyet tesisi ile şekli ödevlerin mevcut olduğuna ilişkin özelgeler[992] ve Danıştay kararı[993] da mevcuttur. Ayrıca literatürde yer alan bir görüşe göre de, Türkiye'de açılan irtibat bürolarında ticari faaliyette bulunulmasa bile, şube için gerekli açılış işlemleri yerine

[989]İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 01.10.2012 tarih ve 11395140-019.01-2843 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/node/98711 (E.T.:18.06.2020); Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 06.05.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.41.15.02-190-3/8-21 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/node/100140 (E.T.:18.06.2020); Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 29.01.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-23-3-42 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/node/91196 (E.T.:18.06.2020).

[990] Sadece teknolojik gelişme düzeyine koşut araçlarla iletişim sağlayan irtibat bürosunun ve istihdam edilen personelin niteliklerinin irtibat bürosunun izni koşullarını aştığı yönünde yeterli kanıt olmayacağı, merkez adına satış yapmadığı, sözleşme imzalamadığı, fatura düzenlemediği için vergi mükellefiyeti tesis edilemeyeceği yönünde karar için bkz. Danıştay 4. D., 24.02.1988, E. 1986/1856, K. 1988/789, https://0210zq7uw-y-https-legalbank-net.proxy2.marmara-elibrary.com/belge/d-4-d-e-1986-1856-k-1988-789-t-24-02-1988-danistay-4-daire-karari/516168/irtibat+b%c3%bcro (E.T.:18.06.2020). İrtibat bürosu tarafından ticari kazanç elde edildiğine dair Vergi İdaresi tarafından herhangi bir tespit yapılamadığından beyanname verilmesini gerektirecek ayrı mükellefiyet tesisi kurulamayacağı yönünde karar için bkz. Danıştay 4. D., 08.02.1994, E. 1993/2229, K. 1994/602, http://proxy2.marmara-elibrary.com/MuseSessionID=0212aq7u2/MuseProtocol=http/MuseHost=www.kazanci.com/MusePath/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=4d-1993-2229.htm&kw=irtibat+b%C3%BCrosu#fm (E.T.:18.06.2020). Hizmetin müşteri kitlesine daha kolay ulaşmasını sağlayan irtibat bürolarının iş yeri niteliği taşımadığı yönünde karar için bkz. Danıştay VDDK, 25.12.1998, E. 1997/240, K. 1998/452, https://02149q7k1-y-https-www-lexpera-com-tr.proxy2.marmara-elibrary.com/ictihat/danistay/vergi-dava-daireleri-kurulu-e-1997-240-k-1998-452-t-25-12-1998 (E.T.:18.06.2020).

[991] Ahmet Erol, "Merkezi Yurt Dışında Bulunan Firmaların İrtibat Bürolarında Çalışan Kişilere Ödenen Ücretlerin Vergilendirilmesi", **Yaklaşım Dergisi** (Elektronik Versiyon), S.264 (Aralık 2014), https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=26617&arananKey=irtibat%20b%C3%BCro (E.T.:18.06.2020); Levent Başak, "Yabancı Sermaye Mevzuatına Göre Yabancı Şirketlerce Türkiye'de Açılan İrtibat Bürolarının TTK Karşısındaki Durumu ve İrtibat Büroları ile İlgili Olarak TTK'da Yapılması Gereken Düzenlemeler", **Yaklaşım Dergisi** (Elektronik Versiyon), S.236 (Ağustos 2012), https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=14308&arananKey=irtibat%20b%C3%BCro (E.T.:18.06.2020); Yılmaz Sezer, "Yabancı Ülke Kuruluşlarının İrtibat Büroları ve Vergilendirilmesi", **Yaklaşım Dergisi** (Elektronik Versiyon), S.70 (Ekim 1998), https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=2411&arananKey=KEMAL%20AKYOL (E.T.:18.06.2020); İhsan İl, "Yabancı İrtibat Bürolarının Vergi Yasaları Karşısındaki Durumu", **Yaklaşım Dergisi** (Elektronik Versiyon), S.49 (Ocak 1997), https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=1376&arananKey=KEMAL%20AKYOL (E.T.:18.06.2020); İsa Coşkun, "Yabancı İrtibat Büroları", **Yaklaşım Dergisi** (Elektronik Versiyon), S.51 (Mart 1997), https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=700&arananKey=KEMAL%20AKYOL (E.T.:18.06.2020).

[992] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 28.03.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-1158 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/node/89806 (E.T.:18.06.2020). Türkiye'de bulunan irtibat bürolarının daimi temsilci sayılacağı yönünde verilen Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın 17.07.1985 tarih ve 2601011-121 sayılı Özelgesi için bkz. Ekmekçi, s.37.

[993] İrtibat bürosunun satım akdinin tamamlanmasına kadar işin her evresinde etkin görevler üstlenerek, sunu-istem ilişkisinin merkezin istemlerine uygun gelişip sonuçlanmasında temel rolü oynaması nedeniyle iş yeri ve daimi temsilci olarak kabul edileceğine yönelik karar için bkz. Danıştay 4. D., E. 1988/4920, K. 1989/1099 (Ekmekçi, s.179-180).

getirilmeli ve ticari faaliyete başlayana kadar boş olarak kurumlar vergisi beyannamesi verilmelidir[994].

4.2.3.2.Dar Mükellef Yabancı Ulaştırma Kurumları Tarafından Gerçekleştirilen Taşımacılık Faaliyetinde Hasılatın Belirlenmesi

4.2.3.2.1.Genel Olarak

Dar mükellef yabancı ulaştırma kurumları tarafından gerçekleştirilen taşımacılık faaliyetinde vergiye tabi hasılat, KVK m.23/3 ve 1 Seri No.lu KVGT bölüm 23.1'de aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir:

"*Ticari ve arızi ticari kazançları dar mükellefiyet kapsamında vergilendirilen yabancı ulaştırma kurumlarının, Türkiye'de elde edilmiş sayılan hasılatı aşağıdaki unsurlardan oluşur:*

a)Türkiye sınırları içinde gerçekleşen kara taşımacılığında, bilet bedeli ile birlikte alınan gider karşılıkları dâhil olmak üzere yolcu, yük ve bagaj taşıma ücreti olarak her ne adla olursa olsun aldıkları tutarlar.

b)Türkiye'deki yükleme limanlarından yabancı ülkelerdeki varış limanlarına veya diğer bir kurumun gemisine aktarma yapılacak yabancı limana kadar gerçekleşen deniz ve hava taşımacılığında, bilet bedeli ile birlikte alınan gider karşılıkları dâhil olmak üzere yolcu, yük ve bagaj taşıma ücreti olarak her ne adla olursa olsun aldıkları tutarlar.

c)Türkiye dışındaki taşımacılık faaliyeti için diğer kurumlar hesabına Türkiye'de sattıkları yolcu ve bagaj biletleri ile Türkiye'de yaptıkları navlun sözleşmeleri dolayısıyla kendilerine verilen komisyonlar ve ücretler."

Çalışmamızın konusunu deniz ticaretinin vergilendirilmesi oluşturduğundan, KVK m.23/3-b'de düzenlenen Türkiye'den yabancı ülkelere yapılan deniz taşımacılığı faaliyetinden elde edilen hasılat ile KVK m.23/3-c'de düzenlenen Türkiye dışındaki deniz taşımacılığı faaliyetleri kapsamında, Türkiye'de aracılık faaliyetlerinden elde edilen

[994] Başak, **Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlar ve Vergilendirme (1. Cilt)**, s.818.

hasılat detaylı olarak inceleme konusu yapılacaktır.

4.2.3.2.2.Deniz Taşımacılığı Bağlamında Hasılatın Belirlenmesi

Dar mükellef yabancı ulaştırma kurumları tarafından gerçekleştirilen deniz taşımacılığında hasılatın belirlenmesine ilişkin KVK m.23/3-b'de, özellik arz eden bir vergiyi doğuran olay[995] düzenlenmiştir. Söz konusu düzenleme uyarınca, özellik arz eden bir vergiyi doğuran olay olan yabancı deniz ulaştırma kurumları tarafından Türkiye'de "elde edilmiş sayılan hasılatın[996]" meydana gelmesi için; yolcu, yük ve bagaj taşıma işi bağlamında hasılat elde edilmesi, taşıma işine Türkiye'deki bir yükleme limanından başlanması ve taşıma işinin yabancı bir limanda (varış limanı ya da başka bir kurumun gemisine aktarma yapılan liman) son bulması gerekmektedir[997].

Türk Hukukunda yolcu, yük ve bagaj taşıma işi bağlamında hasılat elde edilmesi; zaman çarteri sözleşmesi, yolculuk (sefer) çarteri sözleşmesi, kırkambar sözleşmesi ve deniz yoluyla yolcu taşıma sözleşmesi bağlamında yapılan taşımacılık faaliyeti ile mümkündür. Dolayısıyla gemi kira sözleşmesi bağlamında elde edilen kazanç gayrimenkul sermaye iradı olup, gemi işletme faaliyeti (taşımacılık faaliyeti) olmadığından KVK m.23 kapsamına girmeyecektir. Böylece yabancı ulaştırma kurumunun deniz araçlarını kiraya vermesi halinde elde edilen hasılat, dar mükellefiyete tabi kurumların vergilendirilmesine ilişkin genel hükümlere göre vergiye tabi olacaktır[998]. Zira daha önce de belirtildiği üzere ulaştırma işleri ticari bir iş olup, yabancı ulaştırma

---

[995] VUK m.19/1'de vergiyi doğuran olay, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü şeklinde düzenlenmiştir.

[996] Danıştay tarafından verilen bir kararda da, yabancı ulaştırma kurumları açısından vergiyi doğuran olayın, Türkiye'deki yükleme limanından yabancı ülkedeki varış limanına ya da yabancı gemiye aktarma limanına yapılan bir taşımacılık bağlamında "hasılat elde edilmiş sayılması" olduğu vurgulanmıştır (Danıştay 13. D., 30.12.1975, E. 1974/3565, K. 1975/4343, http://proxy2.marmara-elibrary.com/MuseSessionID=0212aqch1/MuseProtocol=http/MuseHost=www.kazanci.com/MusePath/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=13d-1974-565.htm&kw=yabanc%C4%B1+ula%C5%9Ft%C4%B1rma+kurumu#fm (E.T.:21.06.2020)). Bu husus literatürde de, yabancı ulaştırma kurumlarının Türkiye'de vergiye tabi tutulacak kazancının söz konusu olması için öncelikle söz konusu kurumların Türkiye'de elde ettikleri veya KVK m.23'ün ifadesi ile "elde edilmiş sayılan" bir hasılatın varlığını gerekli kıldığı şeklinde ifade edilmiştir (Sezgin, **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, s.1039; Nevzat Şenses, "Yabancı Ulaştırma Kurumlarında Kurum Kazancının Tespiti", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi** (Elektronik Versiyon), S.130 (Ekim 2014), http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2014-ekim-sayi-130_mdergi_8799a-00_/yabanci-ulastirma-kurumlarinda-kurum-kaz.-tespiti.html (E.T.:21.06.2020)).

[997] Sema Küçüktop ve Muzaffer Küçüktop, "Deniz Ötesi Taşımacılık Faaliyetinde Bulunan Yabancı Ulaştırma Kurumlarının Taşıma Hasılatlarının Vergilendirilmesi (Tartışmalı Konular ve Çözümler)", **Vergi Dünyası Dergisi** (Elektronik Versiyon), S.179 (Temmuz 1996), http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/1555 (E.T.:21.06.2020).

[998] Ürel, **Kurumlar Vergisi Kanunu Uygulaması (Yorum ve Açıklamalar)**, s.899.

kurumlarının bu faaliyeti de normal olarak ticari bir faaliyet sayılmaktadır[999].

Deniz taşıma işinin Türkiye'deki bir yükleme limanından başlaması, özellik arz eden vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi için önem arz etmektedir[1000]. Yükleme limanı kavramını, yük ve yolcunun gemiye alındığı liman şehri hudutları içinde kalan, idarece yükleme[1001] ve aktarmaya tahsis edilen kara parçası (rıhtım) ile liman kara suları olarak ifade etmek mümkündür[1002]. Dolayısıyla yabancı ulaştırma kurumlarınca yapılan ve hem başlama hem de varış noktası Türkiye dışında olan veya varış noktası Türkiye olmakla birlikte, başlama noktası Türkiye dışında olan deniz taşımacılık faaliyetleri Türkiye'de vergiye tabi olmayacaktır[1003].

Özellik arz eden vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi için bir diğer önemli koşul, varış limanının ya da bir başka kurumun gemisine aktarma limanının Türkiye dışında bulunmasıdır. Yabancı ulaştırma kurumlarının Türkiye sınırları içinde yaptıkları, bir başka ifade ile yükleme ve varış noktalarının Türkiye içinde bulunduğu taşımacılık faaliyetlerinden sağladıkları kazançların, KVK'nun dar mükellefiyete ilişkin genel hükümlerine göre vergilendirileceği olağandır. Ayrıca konuya ilişkin özelgelerde de vurgulandığı üzere, yabancı deniz ulaştırma kurumları tarafından deniz taşımacılığı hariç olmak kaydıyla, Türkiye içinde gerek yükleme limanına kadar sunulan taşıma hizmeti, gerekse söz konusu deniz taşıma işinden bağımsız sunulabilen yükleme, tahliye, geçici gümrükleme, belgelerin hazırlanması gibi hizmetlerin KVK m.23 kapsamında olmayıp, bu faaliyetlerin hasılatlarının ayrı olarak tespit edilerek, genel hükümler çerçevesinde kurumlar vergisine tabi olması gerekmektedir[1004].

---

[999] Uysal ve Eroğlu, s.885.

[1000] Veysi Seviğ, "Dar Mükellef Ulaştırma Kurumlarının Vergilendirilmesi", **Referans Gazetesi**, 10 Ekim 2008, http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?YZR_KOD=157&HBR_KOD=107855 (E.T.:22.06.2020); Başak, **Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlar ve Vergilendirme (1. Cilt)**, s.715.

[1001] "Yükleme" kavramı, hem yük hem de yolcu taşımacılığı için kullanılmaktadır (Başak, **Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlar ve Vergilendirme (1. Cilt)**, s.715).

[1002] A. Naci Arıkan, http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/1615 (E.T.:22.06.2020).

[1003] Ürel, **Kurumlar Vergisi Kanunu Uygulaması (Yorum ve Açıklamalar)**, s.896; Erkan Aydın, "Kurumlar Vergisi Bakımından Yabancı Ulaştırma Kurumlarında Vergilendirme Sorunları", s.78.

[1004] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 04.02.2016 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-010.01-9454 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/uluslararasi-deniz-tasimaciligi-faaliyetinden-bagimsiz-olarak-sunulabilen-hizmetlerden-elde-edilen (E.T.:22.06.2020); İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 03.04.2014 tarih ve 84098128-125[30-2013/2]-159 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/node/92422 (E.T.:22.06.2020); Mersin Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 03.12.2013 tarih ve 18008620-125 [ÖZG-2013-7]-125 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/uluslararasi_mevzuat/OZEL_10053.htm (E.T.:22.06.2020); Erkan Aydın, "Kurumlar Vergisi Bakımından Yabancı Ulaştırma Kurumlarında Vergilendirme Sorunları", s.78-79.

Bu bağlamda deniz taşımacılığına ilişkin bazı özellik arz eden durumların da irdelenmesinde fayda görülmektedir. İlk olarak transit taşımacılıkta[1005], çeşitli Danıştay kararlarında[1006] da belirtildiği üzere, Türkiye'de elde edilmiş sayılan herhangi bir hasılat söz konusu olmayacağı için, vergiye tabi bir kazançtan söz edilemeyecektir[1007]. Ayrıca ihtirazi kayıtla transit taşımaya ilişkin beyanda bulunan ve vergiyi ödeyen daimi temsilciler tarafından, vergi dairesince mükellefiyette hata nedeniyle iade talepli düzeltme başvurusu reddi ve ayrıca Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca şikâyet başvurusu reddi üzerine, söz konusu red kararlarına karşı iptal başvurusunun reddedildiği Danıştay kararları[1008] da mevcuttur. İkinci durum olarak aktarmalı taşımacılıkta, transit taşıma işlemi kapsamında Türkiye dışında başlayıp, Türkiye dışında biten deniz taşımacılığında, Türkiye'den geçiş sırasında başka bir yabancı ulaştırma kurumunun deniz aracına yükleme yapılması durumunda söz konusu hasılat KVK m.23/3-b kapsamında vergilendirilecektir[1009]. Üçüncü durum olarak ise, KVK m.23/3-b'ye göre Türkiye'de elde edilmiş sayılan hasılat, Türkiye'de başlayan taşıma işinin, nihai varış yerine kadar olan veya belli bir noktadan sonraki taşıma işi başka bir kurum tarafından yapılacak ise söz konusu kurumun işlettiği gemiye aktarmanın yapıldığı limana kadar olan kısmıdır[1010].

KVK m.23/3-b'de hüküm altına alındığı üzere hasılat; bilet bedeli ile birlikte alınan gider karşılıkları dâhil olmak üzere yolcu, yük ve bagaj taşıma ücreti olarak her ne

---

[1005] Türkiye'nin de dâhil olduğu transit taşımacılığı; yükü taşıyan geminin Türk limanlarına uğramakla beraber, taşımaya ara vermeksizin ve yükün, taşıyan ulaştırma kurumu ile ilgisi kesilmeksizin yoluna devam etmesi şeklindeki taşımacılık olarak ifade etmek mümkündür (Küçüktop ve Küçüktop, http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/1555 (E.T.:22.06.2020)).

[1006] Türkiye'den transit taşımacılığın söz konusu olduğu, Türkiye'de yapılan aktarma işleminin aynı yabancı kurumun aracına yapılması (taşıyan ulaştırma kurumu ile ilişki kesilmeden), navlun sözleşmesinin Türkiye'de düzenlenmemesi, Türk kurum ve kuruluşları ile Türkiye'deki daimi temsilci şirketin herhangi bir girişim ve katkısı olmadan yükleme ve ihraç işlemi yapılmış olduğundan Türkiye'de vergiye tabi olmayacağına ilişkin bkz. Danıştay 3. D., 14.05.1986, E. 1986/621, K. 1986/1313, http://proxy2.marmara-elibrary.com/MuseSessionID=02128qcgx/MuseProtocol=http/MuseHost=www.hukukturk.com/MusePath/Goster.aspx?v=JBH6PCA7Y452SA7BX65ZPD326CKSNYHS88UKSFA4TAYUTU6VG5FYED5FMXWC83JRGBJGVCRASLKWZ (E.T.:22.06.2020); Danıştay 4. D., 15.03.1982, E. 1982/323, K. 1982/623, http://proxy2.marmara-elibrary.com/MuseSessionID=0212aqch1/MuseProtocol=http/MuseHost=www.kazanci.com/MusePath/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=4d-1982-323.htm&kw=yabanc%C4%B1+ula%C5%9Ft%C4%B1rma+kurumu#fm (E.T.:22.06.2020).

[1007] Küçüktop ve Küçüktop, http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/1555 (E.T.:22.06.2020).

[1008] Danıştay 4. D., 22.10.1984, E. 1984/3, K. 1984/3727, http://proxy2.marmara-elibrary.com/MuseSessionID=0212aqch1/MuseProtocol=http/MuseHost=www.kazanci.com/MusePath/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=4d-1984-3.htm&kw=yabanc%C4%B1+ula%C5%9Ft%C4%B1rma+kurumu#fm (E.T.:22.06.2020); Danıştay 4. D., 09.11.1983, E. 1982/3086, K. 1983/8823, http://proxy2.marmara-elibrary.com/MuseSessionID=0212aqcmh/MuseProtocol=http/MuseHost=www.kazanci.com/MusePath/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=4d-1982-3086.htm&kw=yabanc%C4%B1+ula%C5%9Ft%C4%B1rma+kurumu#fm (E.T.:22.06.2020).

[1009] Başak, **Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlar ve Vergilendirme (1. Cilt)**, s.734.

[1010] Küçüktop ve Küçüktop, http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/1555 (E.T.:22.06.2020).

adla olursa olsun yabancı ulaştırma kurumu tarafından alınan tutarlar olacaktır. Böylece çalışmanın gelir vergisine ilişkin bölümünde, ticari kazanç olarak deniz ulaştırması kazancı kısmında, sözleşme türleri itibarıyla ayrı ayrı ve ayrıntılı incelenmeye çalışılan hasılatlardan[1011]; navlun (yük taşıma bedeli), demuraj[1012], primaj[1013], pişmanlık navlunu, mesafe navlunu, kaptanın ödeyeceği navlun gibi her ne adla olursa olsun yabancı ulaştırma kurumunun gelirini teşkil eden her kalem, yabancı ulaştırma kurumunun hasılatına da dâhil olacaktır[1014].

Ayrıca irdelenmesi gereken bir husus, hasılata dâhil olduğu madde hükmünde belirtilen bilet bedeli ile birlikte alınan gider karşılıklarıdır. Gider karşılıklarını; yük ve yolcuya isabet eden masraflara karşılık olarak alınan bedel olarak tanımlamak mümkündür. Bu bağlamda hasılata dâhil olacak gider karşılığına bir örnek olarak, bilet bedeline ilave olarak alınan yemek ücreti verilebilir[1015]. Ayrıca deniz taşımacılığında da kanaatimizce emsal olacağı üzere, Danıştay tarafından verilen bir kararda, hava taşımacılığında bilet bedeli ile birlikte tahsil edilen yolcu servis ücretinin de gider karşılığı olarak yabancı ulaştırma kurumunun hasılatına dâhil olacağı vurgulanmıştır[1016]. Ancak bilet bedeli ile birlikte alınmakla birlikte, gider karşılığı niteliği teşkil etmeyen; nakliye vergisi, damga vergisi ve yardım paraları gibi bedeller hasılata dâhil

[1011] Ulaştırma kurumunun hasılatını oluşturan söz konusu gelir kalemlerinin daha önce ayrıntılı olarak yargı organları ve İdare'nin görüşleri çerçevesinde incelemesi yapıldığı için, tekerrüre yol açmamak adına, bu başlıkta sadece tadadi olarak sayılması ile yetinilmiştir. Ayrıntılı bilgi için çalışmanın ilgili kısımlarına bakılabilir. Zira ulaştırma faaliyeti ile uğraşan tam mükellef gerçek kişiler ve kurumlar ile dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar arasında, matrahı oluşturacak safi kazancın tespiti yöntemi dışında herhangi bir farklılık bulunmamaktadır.

[1012] Demurajın yabancı ulaştırma kurumunun hasılatına dâhil olduğuna dair ayrıca bkz. 17. Asliye Ticaret Mahkemesi, 22.10.2019, E. 2014/908, K. 2019/438, https://02149qcgf-y-https-www-lexpera-com-tr.proxy2.marmara-elibrary.com/ictihat/adli-yargi-ilk-derece-mahkemeleri/istnbl-17-asliye-ticaret-mahkemesi-e-2014-908-k-2019-438-t-22-10-2019 (E.T.:22.06.2020); 17. Asliye Ticaret Mahkemesi, 12.03.2018, E. 2016/347, K. 2018/32, https://02149qcgf-y-https-www-lexpera-com-tr.proxy2.marmara-elibrary.com/ictihat/adli-yargi-ilk-derece-mahkemeleri/istanbul-17-asliye-ticaret-mahkemesi-e-2016-347-k-2018-32-t-12-3-2018 (E.T.:22.06.2020).

[1013] Primajın yabancı ulaştırma kurumunun hasılatına dâhil olduğuna dair ayrıca bkz. Danıştay 13. D., 09.03.1977, E. 1975/2799, K. 1977/728, http://proxy2.marmara-elibrary.com/MuseSessionID=0212aqch1/MuseProtocol=http/MuseHost=www.kazanci.com/MusePath/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=13d-1975-2799.htm&kw=yabanc%C4%B1+ula%C5%9Ft%C4%B1rma+kurumu#fm (E.T.:22.06.2020).

[1014] Zira yük taşıma ücreti ile ilgili olarak KVK m.23'de açık bir belirleme yapılmamıştır. Bu durumda yük taşıma ücretinin; taşıyanın taşıma müddeti içinde taşıtandan elde ettiği, çıkış noktasından varış noktasına kadar olan bütün ücretleri ve ücret niteliğindeki gelirleri kapsadığı kabul edilebilecektir (Başak, **Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlar ve Vergilendirme (1. Cilt)**, s.723; Işık ve Diğerleri, s.215).

[1015] A. Naci Arıkan, http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/1615 (E.T.:22.06.2020).

[1016] Danıştay 4. D., 06.11.2007, E. 2007/3450, K. 2007/3397, https://02149qcgf-y-https-www-lexpera-com-tr.proxy2.marmara-elibrary.com/ictihat/danistay/4-daire-e-2007-3450-k-2007-3397-t-6-11-2007 (E.T.:22.06.2020).

olmamaktadır[1017].

Özellik arz eden vergiyi doğuran olay kapsamında Türkiye'de "elde edilmiş sayılan hasılatın" bir diğer unsuru KVK m.23/3-c uyarınca; Türkiye dışında yapılan taşımacılık faaliyetlerine ilişkin diğer kurumlar hesabına Türkiye'de satılan yolcu ve bagaj biletleri ile Türkiye'de yapılan navlun sözleşmeleri dolayısıyla kendilerine verilen komisyon ve ücretler hasılata dâhil olacaktır. Dikkat edildiğinde KVK m.23/3-a (kara taşımacılığı) ve KVK m.23/3-b (deniz ve hava taşımacılığı) "işletme faaliyeti" olduğu halde; KVK m.23/3-c'de düzenlenen faaliyet "acentecilik" ya da "komisyonculuk" faaliyetidir[1018]. Dolayısıyla Türkiye'de bulunan bazı kurumlar adına tahsil edilen aidat ve hisseler için alınan komisyon gelirleri de hasılata dâhil olacaktır[1019]. Ancak taşıma işinin bir kısmının Türkiye'de gerçekleştiği durumlarda elde edilen komisyon ve ücretler, KVK m.23/3-c kapsamında vergilendirilmeyecek; dar mükellef kurumların tabi olduğu genel hükümler çerçevesinde vergiye tabi olacaktır[1020].

4.2.3.2.3.Hasılat Defteri

VUK m.207'de hüküm altına alındığı üzere, yabancı ulaştırma kurumları veya Türkiye'de temsil eden şubeleri veya acenteleri "hasılat defteri" tutmaya ve bu deftere Türkiye'de elde ettikleri hasılatı tarih sırasıyla ve müfredatlı olarak kaydetmeye mecburdur. Söz konusu madde gereğince hasılat defteri tutan yabancı ulaştırma kurumları, ulaştırma işleri için ayrıca muhasebe defteri tutmak zorunda değildir. Dolayısıyla hasılat defteri tutan yabancı ulaştırma kurumlarının, sadece bu iş ile uğraşmaları koşuluyla işletme hesabı ya da bilanço usulüne göre defter tutmalarına gerek bulunmamaktadır[1021]. Hasılat defterine kaydı gereken hasılat, başka defterlere kaydedilemez. Söz konusu hasılata ilişkin giderlerin kaydı ve tevsiki de söz konusu değildir[1022]. Ayrıca arızi ticari kazanç elde eden yabancı ulaştırma kurumlarının ve

[1017] Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2 (Kurumlar Vergisi Kanunu)**, s.380; Uysal ve Eroğlu, s.889; Ürel, **Kurumlar Vergisi Kanunu Uygulaması (Yorum ve Açıklamalar)**, s.897-898.
[1018] Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2 (Kurumlar Vergisi Kanunu)**, s.380; Uysal ve Eroğlu, s.889.
[1019] Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2 (Kurumlar Vergisi Kanunu)**, s.381.
[1020] Sezgin, **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, s.1044.
[1021] Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2 (Kurumlar Vergisi Kanunu)**, s.381; Ürel, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, s.372.
[1022] Ürel, **Kurumlar Vergisi Kanunu Uygulaması (Yorum ve Açıklamalar)**, s.897.

Bakanlar Kurulu/Cumhurbaşkanı kararı ile ÇVÖA gereği vergi istisnası tanınan ya da vergi oranı sıfıra indirilen yabancı ulaştırma kurumlarının hasılat defteri tutmasına gerek bulunmamaktadır[1023]. İrtibat bürolarının Türkiye'de ticari faaliyette bulunmadıkları durumlarda defter tutmalarına ve tasdik ettirmelerine gerek olmadığından, yabancı ulaştırma kurumunun Türkiye'deki irtibat büroları hasılat defteri tutmayacaklardır[1024].

Hasılat defterinin şekline ilişkin VUK'da herhangi bir belirleme yapılmamıştır[1025]. Ancak VUK m.220'de tasdike tabi olan defterler arasında sayılan hasılat defteri, ayrıca VUK'da hüküm altına alınan kayıt düzenine de uygun tutulmalıdır. Yargı organı tarafından verilen kararlarda hasılat defterinin, yabancı ulaştırma kurumu tarafından tutulması zorunlu tek defter olması nedeniyle ve VUK kayıt nizamı ile açılış ve kapanış tasdiklerinin yasal süresi içinde yapılması kaydıyla sahibi lehine delil olma vasfına sahip olduğu belirtilmiştir[1026].

4.2.3.3.Dar Mükellef Yabancı Ulaştırma Kurumlarında Ortalama Emsal Oranları, Matrahın Belirlenmesi ve Vergilendirme

KVK m.23/1'de hüküm altına alındığı üzere, dar mükellef yabancı ulaştırma kurumlarının vergiye matrah olacak kurum kazancı, hasılata ortalama emsal oranlarının uygulanması suretiyle hesaplanmaktadır. Önceki kısımda hasılatının usul ve esasları ile türlerini inceleme konusu yapmaya çalıştığımız yabancı ulaştırma kurumlarının; ortalama emsal oranları, bu bağlamda kurumlar vergisi matrahını teşkil edecek safi kurum kazancı ve vergilendirilme esasları bu kısımda inceleme konusu yapılmaya çalışılacaktır.

4.2.3.3.1.Ortalama Emsal Oranları

KVK m.23/2'de, matrahı götürü olarak tespit edilen yabancı ulaştırma kurumlarının brüt (gayrisafi) hasılatına uygulanmak üzere ve Türkiye'de daimi veya arızi

---

[1023] Sezgin, **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, s.1048.
[1024] Levent Başak, **Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlar ve Vergilendirme (2. Cilt)**, 1. Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2007, s.2155.
[1025] Sezgin, **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, s.1048.
[1026] 17. Asliye Ticaret Mahkemesi, 22.10.2019, E. 2014/908, K. 2019/438, https://02149qcgf-y-https-www-lexpera-com-tr.proxy2.marmara-elibrary.com/ictihat/adli-yargi-ilk-derece-mahkemeleri/istnbl-17-asliye-ticaret-mahkemesi-e-2014-908-k-2019-438-t-22-10-2019 (E.T.:24.06.2020); 17. Asliye Ticaret Mahkemesi, 12.03.2018, E. 2016/347, K. 2018/32, https://02149qcgf-y-https-www-lexpera-com-tr.proxy2.marmara-elibrary.com/ictihat/adli-yargi-ilk-derece-mahkemeleri/istanbul-17-asliye-ticaret-mahkemesi-e-2016-347-k-2018-32-t-12-3-2018 (E.T.:24.06.2020).

olarak çalışan bütün kurumlar için geçerli olmak kaydıyla ortalama emsal oranları hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla söz konusu ortalama emsal oranlarının; ticari kazanç ya da arızi kazanç bakımından herhangi bir farklılık teşkil etmediği görülmekle birlikte; farklılaştırma taşımacılık türleri itibarıyla yapılmıştır. Aşağıda yer alan Tablo 3'de, KVK m.23/2'de hüküm altına alınan ve taşımacılık türleri itibarıyla ayrı ayrı saptanan ortalama emsal oranları yer almaktadır.

Tablo 3
Yabancı Ulaştırma Kurumunun Matrah Tespitinde Kullanılan Ortalama Emsal Oranları

Taşımacılık Türü	Ortalama Emsal Oranı	Kanuni Dayanak
Kara Taşımacılığı	%12	KVK m.23/2-a
Deniz Taşımacılığı	%15	KVK m.23/2-b
Hava Taşımacılığı	%5	KVK m.23/2-c

Kaynak: KVK m.23/2 esas alınarak tarafımızca oluşturulmuştur.

Tablo-3'de yer alan ortalama emsal oranları incelendiğinde; hava taşımacılığı için %5, kara taşımacılığı için %12 ve deniz taşımacılığı için %15 olarak uygulandığı görülmektedir. Tam mükellef ulaştırma kurumlarının vergi yüküne[1027] kıyasla, dar mükellef yabancı ulaştırma kurumlarının vergi yükünün çok daha hafif olduğu söylenebilecektir. Ancak yabancı ulaştırma kurumları arasında en ağır vergi yükünün, deniz taşımacılığı ile uğraşan kurumlara yönelik olduğu görülmektedir[1028]. Bu durumda

[1027] Vergi yükü terimi hakkında literatürde çeşitli tanımlar olmakla birlikte, çalışmamızda kastettiğimiz kişisel objektif vergi yükü en basit anlatımıyla; kişinin ödediği vergi miktarının, kişinin gelirine oranıdır (Şafak E. Çomaklı, Deniz Turan ve Cengizhan Doğruyol, **Kamu Maliyesi**, 4. Baskı, Ankara: Savaş Yayınevi, 2017, s.155; Nurettin Bilici ve Adem Bilici, **Kamu Maliyesi**, 8. Baskı, Ankara: Savaş Yayınevi, 2017, s.240; Susam, s.284; Edizdoğan, s.190; Osman Pehlivan, **Kamu Maliyesi**, s.161; Erdem, Şenyüz ve Tatlıoğlu, s.231; Aksoy, **Kamu Maliyesi**, s.271; Mutluer, Öner ve Kesik, s.271).

[1028] Vergi yüküne ilişkin örnek vermek gerekirse, sadece taşımacılık faaliyeti ile uğraşan dar mükellef yabancı bir kurumun 1000 birim brüt (gayrisafi) hasılat elde ettiğini varsaydığımızda, kara taşımacılığı yapması halinde safi kurum kazancı 1000'in %12'si 120 birim ve safi kurum kazancı olan 120 birime %20 kurumlar vergisi oranı uygulanınca ödenmesi gereken kurumlar vergisi 24 birim; deniz taşımacılığı yapması halinde safi kurum kazancı 1000'in %15'i 150 birim ve safi kurum kazancı olan 150 birime %20 kurumlar vergisi oranı uygulanınca ödenmesi gereken kurumlar vergisi 30 birim; hava taşımacılığı yapması halinde safi kurum kazancı 1000'in %5'i 50 birim ve safi kurum kazancı olan 50 birime %20 kurumlar vergisi oranı uygulanınca ödenmesi gereken kurumlar vergisi 10 birim olacaktır. Böylece söz konusu örnekte kişisel objektif kurumlar vergisi yükü; kara taşımacılığı yapılması halinde 24/1000=%2.4; deniz taşımacılığı yapılması halinde 30/1000=%3, hava taşımacılığı yapılması halinde 10/1000= %1 olacaktır. Böylece aynı brüt hasılatı elde eden yabancı ulaştırma kurumunun vergi yükü; deniz taşımacılığı ile uğraşması durumunda %3, kara

da, özellikle yük taşımacılığında, tek seferde çok büyük miktar yükün güvenle taşınabildiği ve taşıma maliyetinin düştüğü deniz taşımacılığı sektörü, kara ve hava taşımacılık sektörüne karşı vergisel anlamda teşvik edilmemiş olmaktadır. Kanaatimizce özellikle yük taşımacılığı alanında etkin olması büyük önem arz eden deniz taşımacılığı sektörüne uygulanan ortalama emsal oranı, kara taşımacılığı sektöründen daha düşük belirlenerek söz konusu sektör vergisel açıdan teşvik edilmelidir.

4.2.3.3.2.Matrahın Belirlenmesi

Çalışmamızda daha önce de belirtildiği üzere, yabancı ulaştırma kurumlarında matrah götürü usulde tespit edilmektedir[1029]. Bu bağlamda götürü usulün ne olduğunu açıklığa kavuşturmamız gerekecektir. Matrahın belirlenmesinde, tam götürü usul ve yarı götürü usul olmak üzere iki usulün yer aldığı söylenebilecektir. Tam götürü usulde, vergi matrahını teşkil edecek safi kazanç götürü usulde tespit edilmektedir. Yarı götürü usulde ise, gelirler gerçek, giderler götürü ya da tam tersi olarak gelirler götürü, giderler gerçek usulde tespit edilmektedir[1030]. Yabancı ulaştırma kurumları açısından irdelendiğinde; gelirin (hasılatın) gerçek, giderlerin ise götürü olarak saptanması nedeniyle, matrahın belirlenme usulünü yarı götürü usul olarak nitelendirmek mümkün olacaktır[1031].

Yabancı ulaştırma kurumlarında matrahın belirlenmesi açısından brüt hasılata uygulanan ortalama emsal oranları incelendiğinde, götürü gidere ilişkin aşağıda yer alan Tablo 4'deki götürü gider oranlarının cari uygulama açısından geçerli olduğunu söylemek mümkündür. Böylece deniz taşımacılığında götürü gider oranı %85, kara taşımacılığında götürü gider oranı %88 ve hava taşımacılığında götürü gider oranı %95 olacaktır[1032].

---

taşımacılığı ile uğraşması durumunda %2.4, hava taşımacılığı ile uğraşması durumunda %1 olacaktır (Vergi yüküne ilişkin hesaplamada KVK m.32/1'de yer alan yasal kurumlar vergisi oranı olan %20 kullanılmış olup, KVK geç. m.10/1 de yer alan 2020 yılı vergilendirme dönemi için geçerli %22'lik vergi oranı ihmal edilmiştir).

[1029] Bir başka deyişle, yabancı ulaştırma kurumlarında gayrisafi kazanca bir oran uygulanarak matrah "varsayımsal" olarak belirlenmektedir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.343). Zira kazancın Türkiye sınırları içinde elde edilen kısmını tespit etmek için uygulanan çeşitli usuller bulunmaktadır. Bunlardan ilki olan vantilasyon usulüne göre; öncelikle kazancın tamamı tespit edilmekte, akabinde bu kazanç bazı kıstas ve ölçülere göre iktisadi faaliyetin devam ettiği ülkeler arasında dağıtılmaktadır. İkinci usul olan ayrı muhasebe usulüne göre; her ülkedeki faaliyet için ayrı muhasebe tutularak, kazanç bu hesaplar üzerinden tespit edilmektedir. Üçüncü usul olan götürü usule göre; maliyetlere, götürü ve itibari kâr hadleri eklenerek kazanç tespit edilmektedir. Son usul olan uzlaşma usulünde ise; ülkeler arası karşılıklı görüşmeler ile kazanç tespit edilmektedir. Türkiye'de bu usullerden ayrı muhasebe usulü benimsenmiş olmasına rağmen, dar mükellefiyet ve dolayısıyla yabancı ulaştırma kurumları açısından götürü usul benimsenmiştir (Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, s.319-320; Mehmet Tosuner, Zeynep Arıkan ve Ahmet Burçin Yereli, **Türk Vergi Sistemi**, 1. Baskı, İzmir: Hürriyet Matbaası, 1995, s.240).

[1030] Kenan Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi**, 5. Baskı, İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1976, s.296.

[1031] Sayın, s.44.

[1032] Mehmet Maç, **Kurumlar Vergisi**, 3. Baskı, İstanbul: Denet Yayıncılık, 1999, s.731.

Tablo 4
Yabancı Ulaştırma Kurumlarında Ortalama Emsal ve Götürü Gider Oranları

Taşımacılık Türü	Ortalama Emsal Oranı	Götürü Gider Oranı
Deniz Taşımacılığı	%15	%85
Kara Taşımacılığı	%12	%88
Hava Taşımacılığı	%5	%95

Kaynak: Maç, **Kurumlar Vergisi**, s.731 ve KVK m.23/2'den yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

4.2.3.3.3.Vergilendirme

Yabancı ulaştırma kurumlarınca yapılan ve bir bölümü Türkiye sınırlarını da kapsayan ulaştırma işleri ticari bir faaliyet[1033], dolayısıyla bu faaliyet neticesinde elde edilen kazanç da ticari kazançtır. Fakat yabancı ulaştırma kurumunun elde ettiği kazancın, ticari kazanç ya da arızi ticari kazanç (diğer kazanç ve irat) olduğunu belirleyen unsur "devamlılık" unsurudur[1034]. KVK m.3/3-a'da dar mükellef kurumların kurum kazancının bir unsuru olarak, Türkiye'de VUK hükümlerine uygun iş yerinde ya da daimi temsilciler aracılığı ile yapılan işlerden elde edilen ticari kazançlar olduğu hüküm altına alınmıştır. Yabancı ulaştırma kurumları bakımından ticari kazanç ve diğer kazanç ve iratlar (arızi ticari kazanç) ayrımının yapılmasında, işyerinde ya da daimi temsilciler aracılığı ile elde edilmesinin, "devamlılık[1035]" unsuru açısından karine[1036], hatta kanaatimizce kanuni

[1033] Mehmet Arslan, s.359.

[1034] Ekmekçi, s.94; Başak, **Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlar ve Vergilendirme (1. Cilt)**, s.698.

[1035] Başak'a göre devamlı ya da arızi (geçici) nitelikteki faaliyetlerin belirlenmesinde "ticari faaliyetin bir takvim yılında en az iki kere, ya da aynı faaliyetin her yıl bir kere olmakla birlikte arka arkaya iki yıl yapılması durumunda yapılan faaliyetin devamlı olarak nitelendirilebilmesi söz konusudur. Bir başka deyişle, devamlılık açısından yapılan işlerin belirli bir dönemde tekrarlanıp tekrarlanmadığı önem arz etmektedir. Ancak KVK m.3/3-a uyarınca devamlılık unsuruna özel anlam yüklenerek, dar mükellefiyet açısından işyeri ya da daimi temsilci bulunması "devamlılık" unsuruna karine kabul edilmiştir (Başak, **Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlar ve Vergilendirme (1. Cilt)**, s.699). Danıştay tarafından verilen bir kararda da, bir işlemin devamlılık unsuruna sahip olmasını; işlemin aynı vergilendirme döneminde yinelenmesi ya da önceki vergilendirme döneminde de yapılmış olmasına bağladığı görülmektedir (Danıştay 3. D., E. 2001/2606, K. 2003/4436 (Sayın, s.38)). Ayrıca Başak, "devamlılık" unsurunun somut kritere kanuni düzenleme ile kavuşturulması gerektiğini, uygulamada bazı yabancı ulaştırma kurumlarının yaptıkları ulaştırma işi için yetkili vergi dairesine, bir hesap dönemi içinde yüzlerce özel beyanname verdiklerini belirtmektedir (Levent Başak, "Yabancı Ulaştırma Kurumlarında Özel Beyanname ile Beyan Esasları ve Uygulamada Karşılaşılan Bir Sorunun Analizi", **Vergi Sorunları Dergisi**, S.319 (Nisan 2015), s.13).

[1036] Karine terimi; bilinen bir olgudan ya da olgulardan, bilinmeyen bir olgunun (sonucun) çıkartılmasını ifade etmektedir (Ejder Yılmaz, s.649).

karine[1037], olarak kabul edilebileceği söylenebilecektir[1038]. Bu bağlamda yabancı ulaştırma kurumu kazancını iş yerinde ya da daimi temsilci aracılığı ile elde ediyorsa (iş yeri ya da daimi temsilcisi varsa) KVK m.3/3-a hükmünce ticari kazanç; bir işyerinde ya da daimi temsilci aracılığı ile elde etmiyorsa (iş yeri ya da daimi temsilcisi yoksa) KVK m.3/3-e hükmünce diğer kazanç ve irat (arızi ticari kazanç) olacaktır[1039].

KVK m.23 uygulamasında, yabancı ulaştırma kurumlarının elde ettiği kazancın, ticari kazanç ya da diğer kazanç ve irat (arızi ticari kazanç) olmasının matrahın tespiti açısından bir belirleyiciliği olmamakla birlikte; kazancın beyan yöntemi konusunda belirleyici unsur durumundadır[1040]. Zira yabancı ulaştırma kurumlarında matrah götürü olarak belirlendiği için; bilanço mevcut olmadığı gibi, ticari kâr da söz konusu değildir[1041]. Dolayısıyla yabancı ulaştırma kurumunun iş yeri ya da daimi temsilcisi bulunması durumunda kurum kazancını oluşturan ticari kazanç, KVK m.25/4 ve m.25/5'de yer alan esaslar uyarınca "yıllık beyanname" ile beyan edilecektir[1042]. Yabancı ulaştırma kurumunun iş yeri ya da daimi temsilcisi bulunmaması durumunda ise, kurum kazancını oluşturan diğer kazanç ve irat (arızi ticari kazanç), KVK m.26/1 ve m.27/1-d'de yer alan esaslar uyarınca "özel beyanname" ile beyan edilecektir[1043].

Seviğ'e göre yabancı ulaştırma kurumlarının vergilendirilmesinde KVK m.28/1

[1037] Kanuni karine terimi; yasanın bir olguyu, diğer bir olgunun olduğuna veya olmadığına delil saymasını ifade etmektedir (Ejder Yılmaz, s.649).

[1038] Musa Örmeci, "Dar Mükellef Yabancı Ulaştırma Kurumlarının Vergilendirilmesi, **Vergi Dünyası Dergisi** (Elektronik Versiyon), S.83 (Temmuz 1988), https://www.vergidunyasi.com.tr/arsiv/makaleler/dar-mukellef-yabanci-ulastirma-kurumlarinin-vergilendirilmesi-677 (E.T.:30.06.2020); Başak, **Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlar ve Vergilendirme (1. Cilt)**, s.699.

[1039] Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2 (Kurumlar Vergisi Kanunu)**, s.377.

[1040] Sezgin, **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, s.1046; Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2 (Kurumlar Vergisi Kanunu)**, s.378.

[1041] Ersin Kaplan, "Yabancı Ulaştırma İşlerinde Vergilendirme", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi** (Elektronik Versiyon), S.126 (Haziran 2014), http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2014-haziran-sayi-126_mdergi_8803a-00_/yabanci-ulastirma-islerinde-vergilendirme.html (E.T.:30.06.2020).

[1042] Bir özelge uyarınca, yabancı ulaştırma kurumunun Türkiye'de işyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde ettiği ulaştırma kazançlarının, yıllık kurumlar vergisi beyannamesiyle, Türkiye'de adına hareket eden acente veya daimi temsilci tarafından vergi sorumlusu sıfatıyla beyan edilmesi ve tahakkuk eden verginin ödenmesi gerekmektedir (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23.11.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 30-2098 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/node/98862 (E.T.:01.07.2020)).

[1043] Aynı özelge uyarınca, yabancı ulaştırma kurumunun arızi olarak yaptığı "time charter işletmeciliği" kazancının ise; yabancı kuruma kazanç sağlayan acente durumundaki şirket tarafından, kazancın elde edildiği tarihi takip eden on beş gün içerisinde yolcu veya yükün taşıta alındığı yer vergi dairesine, vergi sorumlusu sıfatıyla özel beyannameyle beyan edilmesi ve tahakkuk eden verginin beyan süresi içinde ödenmesi gerekmektedir (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23.11.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 30-2098 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/node/98862 (E.T.:01.07.2020)).

hükmü[1044], vergi tarh edilecek muhatabın belirlenmesi açısından uygulamada sorun yaratabilecektir[1045]. Uygulamada verginin muhatabına ilişkin bir uyuşmazlığa yönelik verilen Danıştay kararında; Türkiye'de merkezi veya şubesi olmayan yabancı donatanın acentesi ve yabancı bandıralı gemi kaptanını temsilen, Türkiye'de müteaddit muameleler yapmaya yetkili olan davalının, merkezi yurt dışında bulunan yabancı donatanın daimi temsilcisi olarak kabulü suretiyle dar mükellefiyet esasında vergilendirileceği vurgulanmıştır[1046]. Aynı hususa yönelik bir diğer uyuşmazlıkla ilgili Danıştay kararında; gemi kaptanınca verilen vekâletnameye istinaden sadece liman ile gümrük işlemleri gibi işlemleri yapan ve TTK kapsamında acente olarak kabul edilmeyen firmanın, daimi temsilci kabul edilmeyeceği ve taşıma işi ile ilgili navlun elde etmiş sayılmayacağı vurgulanmıştır[1047].

Yabancı ulaştırma kurumları açısından da geçerli olan KVK m.30/6'ya göre; yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısımdan ana merkeze aktardıkları tutar üzerinden, kurum bünyesinde %15[1048] oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılacaktır. KVK m.31'de hüküm altına alındığı üzere, m.30 uyarınca vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar, bu vergileri ödeme ve tahakkukun yapıldığı yer itibarıyla bağlı oldukları vergi dairesine "muhtasar beyanname" ile bildirmek zorundadır. Söz konusu kurumların ana merkeze aktardıkları kâr üzerinden tevkifat yapılacağına ilişkin İdare tarafından verilmiş özelgeler[1049] de vardır. Ancak ana

---

[1044] KVK m.28/1 hükmü şu şekildedir: "*Dar Mükellefiyete tabi yabancı kurumların vergisi, bunlar hesabına Türkiye'deki müdür veya temsilcileri; müdür veya temsilcileri mevcut değil ise kazanç ve iratları yabancı kuruma sağlayanlar adına tarh olunur*".

[1045] Veysi Seviğ, "Dar Mükellef Ulaştırma Kurumlarında Verginin Muhatabı", **Referans Gazetesi**, 25 Ağustos 2009, http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Dar%20m%C3%BCkellef%20ula%C5%9Ft%C4%B1rma%20kurumlar%C4%B1nda%20verginin%20muhatab%C4%B1.pdf (E.T.:01.07.2020).

[1046] Danıştay 4. D., 14.10.1976, E. 1975/2413, 1976/2264, http://proxy2.marmara-elibrary.com/MuseSessionID=0212aqch1/MuseProtocol=http/MuseHost=www.kazanci.com/MusePath/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=4d-1975-2413.htm&kw=yabanc%C4%B1+ula%C5%9Ft%C4%B1rma+kurumu#fm (E.T.:01.07.2020).

[1047] Danıştay 4. D., 21.02.1986, E. 1982/9909, K. 1986/705, http://proxy2.marmara-elibrary.com/MuseSessionID=0212aqch1/MuseProtocol=http/MuseHost=www.kazanci.com/MusePath/kho2/ibb/files/dsp.php?fn=4d-1982-9909.htm&kw=yabanc%C4%B1+ula%C5%9Ft%C4%B1rma+kurumu#fm (E.T.:01.07.2020).

[1048] 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 03.02.2009 tarihinden itibaren geçerli orandır.

[1049] Bir özelge uyarınca, yabancı ulaştırma kurumu adına yıllık veya özel beyanname verilmesi durumunda, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısmından %15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerektiğinden, özel beyanname verilmesi durumunda da söz konusu kesintinin vergi sorumlusu sıfatı ile şirket (gemi acentesi) tarafından yapılarak, muhtasar beyanname ile beyan edilmesi ve tahakkuk eden verginin ödenmesi gerekmektedir (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23.11.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 30-2098 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/node/98862 (E.T.:01.07.2020)). Aynı

merkeze aktarılan bir kâr olmadığı durumlarda, vergi kesintisi de yapılmayacağı olağandır[1050].

Ayrıca irdelenmesi gereken bir konu; yabancı ulaştırma kurumları ve dar mükellef gerçek kişilerin KVK m.23 kapsamında elde ettikleri kazançlarının, şartları oluşması dâhilinde TUGSK m.12/1'de yer alan gemi ve yatların işletilmesinden elde edilen kazançlar niteliğiyle gelir vergisi ve kurumlar vergisi istisnasından yararlanıp yararlanamayacağı durumudur. Bu hususta söz konusu kurumlar ve gerçek kişiler tarafından elde edilen yük, yolcu ve bagaj taşımacılık faaliyetinin, "gemi ve yat işletme faaliyeti" olduğunu daha önce belirtmiştik. Ayrıca gerek 1 Seri No.lu KVGT bölüm 5.12.1.1'de yer alan gerçek kişiler ve kurumlar ibaresine "dar mükelleflerin" de dâhil olması; gerekse Doğrudan Yabancı Yatırımcılar Kanunu m.3'de yer alan "eşit muamele ilkesi" gereği söz konusu kişi ve kurumların istisnadan yararlanması gerekse de; TUGSK m.5/1 ve TUGSY m.7 hükümlerinin TUGS'a kayıt için gerçek kişi ise Türkiye'de mukim olması, kurum ise Türkiye'de Türk mevzuatına göre kurulmuş şirket olması koşuluyla sicile tescilleri mümkün olmadığından yararlanamayacaklardır[1051].

Son olarak belirtilmesi gereken husus KVK m.32/4'de hüküm altına alındığı üzere[1052]; m.23'e göre vergilendirilen yabancı ulaştırma kurumlarında vergi oranını karşılıklı olmak şartıyla, ülkeler itibarıyla kara, deniz ve hava ulaştırma kurumları için ayrı ayrı veya topluca sıfıra kadar indirmeye ve m.32/1'de yer alan yasal kurumlar vergisi oranının bir katını geçmemek üzere yeni bir oran tespit etmeye Cumhurbaşkanı (eski düzenleme ile Bakanlar Kurulu) yetkili kılınmıştır[1053]. Cari uygulama açısından deniz taşımacılığına yönelik, gerek KVK m.32/1'deki kurumlar vergisi oranı, gerekse KVK

yönde verilmiş bir diğer özelge için bkz. İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 03.04.2014 tarih ve 84098128-125[30-2013/2]-159 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/node/92422 (E.T.:01.07.2020).

[1050] Sezgin, **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, s.1047.

[1051] Başak, "4490 Sayılı Kanun ile Getirilmiş Olan İstisna Düzenlemesinden Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlar Yararlanabilir mi?", https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=30123&arananKey=4490 (E.T.:01.07.2020).

[1052] Kara, deniz ve hava ulaştırması işi ile iştigal eden dar mükellef gerçek kişiler için aynı düzenleme, GVK m.94/7'de yer almaktadır.

[1053] Söz konusu yetkinin ortalama emsal oranlarına ilişkin değil; yabancı ulaştırma kurumlarının vergiye tabi kazançlarına uygulanacak olan kurumlar vergisi oranına ve ana merkeze aktardıkları kâra uygulanan tevkifat oranına ilişkin olduğu gözden kaçırılmamalıdır (Bülent Sezgin, "Yabancı Ulaştırma Kurumlarında Kazanç Tespiti ve Beyanı", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, S.310 (Şubat 2014), s.87).

m.30/6'daki tevkifat oranı %0 oranı belirlenmiş iki ülke ABD[1054] ve İsrail[1055]'dir[1056]. Ancak ilk olarak söz konusu ülkelerle mevcut olan ÇVÖA[1057] ve akabinde geçerliliği ölçüsünde vergi oranını %0'a indiren ilgili Bakanlar Kurulu Kararları[1058], yasal mevzuata nazaran öncelikli olarak dikkate alınmalıdır.

4.3.KURUMLAR VERGİSİ BAĞLAMINDA DENİZ TİCARETİNE YÖNELİK VERGİ AYRICALIKLARI

Daha önce de belirtildiği üzere TUGSK m.12/1 ve TUGSY m.26/1-a(1) uyarınca, TUGS'a kayıtlı gemi ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar, gelir vergisi ve kurumlar vergisi ile fonlardan istisna edilmiştir. Dolayısıyla KVGT bölüm 5.12.1.1'de de belirtildiği üzere; TUGS'a kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden elde edilen kazançlar, faaliyetin gelir vergisi mükelleflerince (dar mükellefler dâhil) yapılması halinde gelir vergisinden, kurumlar vergisi mükelleflerince (dar mükellefler dâhil) yapılması halinde kurumlar vergisinden, TUGS'a kayıtlı gemilerin devrinden elde edilecek kazançlar da gelir vergisinden ve kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

Çalışmamızın üçüncü bölümünde gerek "işletilme", gerekse "devir" istisnaları, mevzuat, literatür, yargı organı görüşleri ve İdare'nin görüşleri çerçevesinde ayrıntılı olarak inceleme konusu yapıldığından; bu kısımda tekerrür etmemesi için, sadece kurumlar vergisi mükellefleri açısından uygulamada sorunlu hususlara yer verilmeye çalışılacaktır.

4.3.1.Türk Uluslararası Gemi Siciline Tescilli Deniz Araçlarının

---

[1054] 23.12.1986 tarih ve 86/11330 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, 31.12.1986 tarih ve 19328 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[1055] 20.05.1992 tarih ve 92/3078 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, 28.05.1992 tarih ve 21241 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[1056] Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2 (Kurumlar Vergisi Kanunu)**, s.382.

[1057] T.C. Anayasa'sı m.90/5, "*Usulüne göre yürürlüğe konmuş Milletlerarası andlaşmalar kanun hükmündedir. Bunlar hakkında, Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamaz. Usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası andlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası andlaşma hükümleri esas alınır.*" şeklinde düzenleme içermektedir. Dolayısıyla usulüne göre yürürlüğe konmuş ÇVÖA, kanun hükümlerine nazaran öncelikli uygulanacaktır.

[1058] T.C. Anayasa'sı m.73/4, "*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kurulu'na/Cumhurbaşkanı'na verilebilir.*" şeklinde düzenleme içermektedir. Dolayısıyla söz konusu Anayasal yetki ve Kanun'un lafzı uyarınca Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen oran, Kanun'daki orana nazaran öncelikli olarak uygulanacaktır.

İşletilmesinden Elde Edilen Kazançlar İstisnasının Kapsamı

TUGS'a kayıtlı deniz araçlarının işletilmesinden elde edilen kazanç istisnasının kapsamına yönelik uygulamada sorun teşkil eden birinci husus, "özel maksatlı ve özel yapılı gemiler" ile yapılan ticari faaliyetlerin "işletilme" kapsamında nitelendirilip nitelendirilmeyeceği, dolayısıyla gelir vergisi veya kurumlar vergisinden istisna olup olmayacağıdır. TUGSK m.2/1-a ve TUGSY m.4/1-a'da yer alan gemi tanımına, 20.08.2016 tarihi itibarıyla uygulama alanı bulan ve 6745 sayılı Kanun ile dâhil edilen "özel maksatlı ve özel yapılı gemiler" ibaresi, münhasır olarak ayrıca TUGSK m.2/1-ı ve TUGSY m.4/1-d'de tanımlanmıştır. Dolayısıyla söz konusu tarih itibarıyla, özel maksatlı ve özel yapılı gemiler ile yapılan ticari faaliyetlerin de "işletilme" faaliyeti olarak kabul edilmek suretiyle, TUGSK'da yer alan gelir vergisi/kurumlar vergisi istisnasından yararlanması mümkün hale gelmiştir. Böylelikle deniz ticaretinin kapsamının da klasik olarak kabul edilen taşımacılık faaliyeti yanında, özel tertibat ile yapılandırılmış ve özel amaçla kullanılmak suretiyle çeşitli ticari faaliyetler gerçekleştiren gemiler ile genişlediğini söylemek mümkün olacaktır.

Bu konuda söz konusu 6745 sayılı Kanun düzenlemesi öncesi verilen özelgelerden birinde, mükellef tarafından TUGS'a kayıtlı römorkör, palamar botu, pilot botu ve özel hizmet teknelerinin işletilmesinden elde edilen kazancın kurumlar vergisinden istisna olup olmadığına yönelik görüş talep edilmiş; İdare tarafından ise, söz konusu gemilerin "tamamının Türkiye'de imal edilmiş" ve "TUGS'a tescil edilmiş" olması nedeniyle[1059] işletilmesinden elde edilen kazancın kurumlar vergisi istisnasından yararlanmasının mümkün olduğu yönünde görüş verilmiştir[1060]. Düzenleme öncesi aynı konuda verilen bir mahkeme kararında, TUGS'a kayıtlı römorkörlerin TUGSK'da yer alan gemi ve yat tanımına dâhil olmadığı, eTTK'nda yer alan gemi tanımının genel kanun olması nedeniyle söz konusu uyuşmazlığa uygulanamayacağı, bu uyuşmazlıkta özel kanun olan

[1059] İlgili Özelge'nin veriliş tarihinde, TUGSK ve TUGSY'nde yer alan gemi tanımında "özel maksatlı ve özel yapılı gemiler" ibaresi ve ayrıca tanımlar kısmında münhasır tanımı bulunmasa da; TUGS'a tescili düzenleyen TUGSK m.4 ve TUGSY m.2'de, tonaj sınırı aranmaksızın yurt içinde inşa edilen gemiler, yatlar ve özel maksatlı, özel yapılı bütün gemiler ile yurt dışından ithal edilecek 3.000 DWT'nin üzerindeki ticari amaçla kullanılan her türlü yük ve açık deniz balıkçı gemileri ile 300 grostonun üzerindeki yolcu ve özel maksatlı, özel yapılı gemilerin tescilinin mümkün olduğu düzenlemesi, söz konusu "özel maksatlı ve özel yapıları gemilerin" de kurumlar vergisi istisnasından yararlanmasını mümkün kılmıştır.

[1060] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 24.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 5-1390 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/node/95517 (E.T.:05.07.2020).

TUGSK'da yer alan gemi tanımının geçerli olacağı nedenleriyle römorkörlerin kurumlar vergisi istisnasından yararlanamayacağı yönünde hüküm tesis edilmiştir[1061]. Söz konusu mahkeme kararının temyiz edilmesi üzerine Danıştay tarafından verilen kararda, gerek TUGSK, gerekse TTK'nda yer alan gemi tanımına uygun olarak römorkörlerin de kendiliğinden hareket etme ve suda yüzme kabiliyetine sahip olması, seyrüsefer halindeki deniz araçlarına eskortluk veya römorkaj hizmeti vermesi, bu anlamda yük ve yolcu taşımacılık faaliyeti hizmetine ve seyrüsefer faaliyetlerine katkı sağlaması karşılığında gemi olarak nitelendirilmesi gerektiği ve kurumlar vergisi istisnasından faydalanacağı yönünde hüküm tesis edilerek ilk derece mahkemesi kararı bozulmuştur[1062]. Akabinde yapılan karar düzeltme başvurusunda ise Danıştay tarafından, temyiz istemi reddedilmiş ve ilk derece mahkemesi kararı onanmıştır[1063].

Kanaatimizce temyiz başvurusunu kabul eden Danıştay kararı yerinde olup, ilk derece mahkemesi kararı ve bu kararı onayan Danıştay kararına görüş olarak katılmak mümkün değildir. Zira TUGSK'da yer alan gemi tanımında "özel maksatlı ve özel yapılı gemiler" ibaresi yer almasa ve münhasır tanımına yer verilmese de, TUGSK ve TUGSY'nde tescil edilmesi mümkün deniz araçlarını düzenleyen maddesinde söz konusu ibare açık şekilde yer almaktadır. Dolayısıyla bu uyuşmazlığın çözümünde salt deyimsel (lafzi) yorum[1064] yeterli olmayacak; lafzi yorum ile birlikte sistematik yoruma da başvurulması gerekecektir. Böylece lafzi yorum uyarınca özel kanun olan TUGSK'da yer alan gemi tanımına uygun olan "özel maksatlı ve özel yapılı gemiler", sistematik yorum uyarınca da tescil edilmesi mümkün olan gemiler arasında sayıldığından, kanaatimizce söz konusu düzenleme öncesi de TUGSK'nda yer alan gelir vergisi/kurumlar vergisi istisnasından faydalanabilecektir.

6745 sayılı Kanun düzenlemesi öncesi verilen bir diğer özelgede, TUGS'a kayıtlı gemiler kullanılarak yapılan deniz inşaat işlerinden (liman, köprü inşaatı vb.) elde edilen kazancın gemi "işletilme" faaliyeti kapsamında elde edilmediği, dolayısıyla kurumlar

[1061] İstanbul 4. Vergi Mahkemesi, 27.01.2012, E. 2011/1161, K. 2012/213 (Kişisel Arşiv).
[1062] Danıştay 4. D., 04.11.2015, E. 2012/3408, K. 2015/5056 (Kişisel Arşiv).
[1063] Danıştay 4. D., 03.04.2017, E. 2016/12027, K. 2017/3218 (Kişisel Arşiv).
[1064] Deyimsel (lafzi) yorum ya da bir başka deyişle deyimsel (lafzi) yorum yöntemi; yasa hükmünde yer alan kelimelerin, deyimlerin, ifadelerin dilbilgisi kuralları yönünden cümle yapısı içindeki anlamlarının araştırıldığı yorum yöntemidir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.19).

vergisine tabi olacağı yönünde görüş bildirilmiştir[1065]. Kanaatimizce, ilgili gemilerin TUGS'a kaydı yapılmış olduğu ve söz konusu özel amaca (deniz inşaat işleri) yönelik özel yapılı gemilerden olması durumunda, gelir vergisi/kurumlar vergisi bakımından gemi işletilmesi faaliyeti kazancının istisna edilmesi gerekecekti. 6745 sayılı Kanun düzenlemesi sonrası verilen yeni tarihli bir özelgede ise, TUGS'a kayıtlı, limana bağlanan gemilerle elektrik enerjisi üretimi, enerji çevrimi ve elektrik enerjisi satışı faaliyetlerinin, gemi "işletilme" faaliyeti kapsamında değerIendirilerek, söz konusu özel maksatlı ve özel amaçlı gemi faaliyeti neticesinde elde edilen kazancın kurumlar vergisinden istisna olduğuna yönelik görüş verilmiştir[1066].

TUGSK m.2/1-ı'da özel maksatlı ve özel yapılı gemilerin tipleri ve evsaflarının[1067] Bakanlık tarafından belirleneceği; m.2/1-e'de ise Bakanlığın, Denizcilik Müsteşarlığı'nın/Denizcilik Genel Müdürlüğü'nün bağlı olduğu Devlet Bakanlığı'nı[1068] ifade ettiği hükümleri yer almaktadır. TUGSY m.4/1-d'de özel maksatlı ve özel yapılı gemilerin tipleri ve evsafları İdare tarafından belirlenen gemiler olduğu; m.4/1-ı'da ise İdare'nin, Denizcilik Müsteşarlığı'nı/Denizcilik Genel Müdürlüğü'nü ifade ettiği düzenlemeleri yer almaktadır. Uygulamada TUGS'a tescili mümkün olan "özel maksatlı ve özel yapılı gemilerin" listesinin, Denizcilik Genel Müdürlüğü'nün bağlı olduğu Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı'nca belirlenerek, Denizcilik Genel Müdürlüğü kararı ile yürürlüğe girdiği görülmektedir. Söz konusu Genel Müdürlük tarafından belirlenen ve güncellenen listeler, ilgili kuruluşlara gönderilmek suretiyle bilgilendirme yapılmaktadır[1069]. Listeler belirlenirken, sektörün talep ve istekleri ile Avrupa Birliği'ne (AB) uyumlu gemi cins tanımlamalarına uygun belirleme yapıldığı ifade edilmektedir.

[1065] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 11.06.2015 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-125[5-2014/295]-60324 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/tugsa-kayitli-gemiler-kullanilarak-yapilan-deniz-insaat-islerinden-elde-edilen-kazancin-istisna-olup (E.T.:05.07.2020).

[1066] Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 03.04.2019 tarih ve 64597866-125.05-E.6232 sayılı Özelgesi, https://verginet.net/Yazdir.aspx?IcerikID=47810 (E.T.:05.07.2020).

[1067] Evsaf kelimesi; nitelikler, vasıflar anlamına gelmektedir (Türk Dil Kurumu, **Güncel Türkçe Sözlük**, "evsaf", https://sozluk.gov.tr/ (E.T.06.07.2020)).

[1068] Denizcilik Genel Müdürlüğü'nün bağlı olduğu Devlet Bakanlığı "Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı'dır".

[1069] İMEAK DTO'nın TUGS'a Tescil Edilecek Özel Maksatlı ve Özel Yapılı Gemiler Listesi'ne ilişkin 2005, 2007, 2017 ve 2018 tarihli dört adet Sirküleri için bkz. https://www.denizticaretodasi.org.tr/tr/sirkuler/ozel-maksatli--ozel-yapili-gemiler-listesi-3090?page=1, https://www.denizticaretodasi.org.tr/tr/sirkuler/tugsa-tescil-edilecekozel-maksatli--ozel-yapili-gemiler-listesi--1440?page=1, https://www.denizticaretodasi.org.tr/tr/sirkuler/turk-uluslararasi-gemi-siciline-tescil-edilecek-ozel-maksatli-ozel-yapili-gemiler-listesi-8990, https://www.denizticaretodasi.org.tr/tr/sirkuler/turk-uluslararasi-gemi-siciline-tescil-edilecek-ozel-maksatli-ozel-yapili-gemiler-listesi-10168 (E.T.:06.07.2020).

2007 yılında verilen sirkülerde, özel maksatlı ve özel yapılı gemi listesinde Ro-Ro gemileri ve atık gemilerinin AB'ye uyumlu olarak çeşitli kategorilere ayrıldığı ve 4. sınıfa ayrılan açık deniz römorkörünün listeye dâhil edildiği belirtilmiştir[1070]. 2017 yılında verilen Sirkülere ek liste incelendiğinde; daha önce listeye dâhil olan şehir hatları, deniz otobüsü, yolcu gemisi gibi katamaran tip araçların çıkarıldığı, tabi gaz tankerinin (LNG) çıkarıldığı, Ro-Ro gemilerinin ise, tek cins kodu ve gemi cinsinde birleştirildiği görülmektedir[1071]. 2018 yılında verilen Sirkülere ek liste incelendiğinde ise; özel maksatlı ve özel yapılı gemi listesine enerji üretim ile çevrim gemilerinin ve araçlarının da dâhil edildiği, ayrıca AB gemi kodu ve cinsi ile uyumlu olarak TUGS'a tescili uygun olan yük, yolcu ve açık deniz balıkçı gemilerinin listesinin de yer aldığı görülmektedir[1072].

TUGS'a kayıtlı deniz araçlarının işletilmesinden elde edilen kazanç istisnasının kapsamına yönelik uygulamada sorun teşkil eden ikinci husus, gemilerin kiraya verilmesi sonucu elde edilen kazancın "işletilme" istisnası kapsamında olup olmadığıdır. TUGSY m.12'de, çıplak kiralama (bareboat)[1073] kapsamındaki gemilerin ve yatların TUGS'a tescil edilemeyeceği hükmü yer almaktadır. Dolayısıyla gerek Yönetmelik hükmü gereği ve gerekse verilen bir özelgede[1074] İdare'nin de görüş belirttiği üzere, çıplak kiralama (bareboat) kapsamında kiralayanın elde ettiği kazanç "işletilme" faaliyeti olarak kabul edilemeyeceğinden gelir vergisi/kurumlar vergisi istisnasından faydalanılması mümkün olmamaktadır.

4.3.2.Türk Uluslararası Gemi Siciline Tescilli Deniz Araçlarının Devrinden Elde Edilen Kazançlar İstisnasının Kapsamı

[1070]İMEAK DTO'nın 18.07.2007 tarih ve 3722 teknik sayılı 296 No.lu Sirküleri, https://www.denizticaretodasi.org.tr/tr/sirkuler/tugsa-tescil-edilecekozel-maksatli--ozel-yapili-gemiler-listesi--1440?page=1 (E.T.:06.07.2020).

[1071]İMEAK DTO'nın 09.01.2017 tarih ve 118 genel, teknik sayılı 31 No.lu Sirküleri, https://www.denizticaretodasi.org.tr/tr/sirkuler/turk-uluslararasi-gemi-siciline-tescil-edilecek-ozel-maksatli-ozel-yapili-gemiler-listesi-8990 (E.T.:06.07.2020).

[1072]İMEAK DTO'nın 17.08.2018 tarih ve 3220 genel, teknik sayılı 488 No.lu Sirküleri https://www.denizticaretodasi.org.tr/tr/sirkuler/turk-uluslararasi-gemi-siciline-tescil-edilecek-ozel-maksatli-ozel-yapili-gemiler-listesi-10168 (E.T.:06.07.2020).

[1073] TUGSY m.4/1-j uyarınca 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 etmektedir.

[1074] Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 04.01.2018 tarih ve B.07.1.GİB.4.41.15.01-125.05[6940314340]-1460 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/tugs-kayitli-geminin-kiralanarak-isletilmesinin-kurumlar-vergisi-ve-kdvden-istisna-olup-olmadigi (E.T.:06.07.2020).

TUGS'a kayıtlı deniz araçlarının devrinden elde edilen kazanç istisnasının kapsamına yönelik geçmiş uygulamada sorun teşkil eden en önemli husus, istisnadan yararlanmak için "devir" faaliyetinin kapsam olarak sınırlı ve belirsiz olmasından kaynaklanmaktaydı. Uygulamasına 27.01.2017 tarihinden itibaren 6770 sayılı Kanun değişikliği ile başlanılmış olduğu üzere, TUGS'a kayıtlı gemi ve yatların gelir vergisinden/kurumlar vergisinden müstesna olması, gemi ve yatların TUGS'dan terkin edilerek bir başka gemi siciline kaydedilmesi veya sair suretlerle devri (hurdaya ayrılması vb.) durumunda da geçerli olacaktır. Ancak 6770 sayılı Kanun değişikliği öncesi, TUGS'a kayıtlı gemilerin ve yatların devri kazançlarının gelir vergisi/kurumlar vergisi istisnasından faydalanması, ancak yeni malikleri adına TUGS'a tescillerinin yapılarak devam etmesi koşuluyla mümkündü.

Söz konusu eski uygulamaya ilişkin verilen eski tarihli bir özelgede, mükellefe ait TUGS'a kayıtlı özel amaçlı gemilerin (römorkör) başka bir sicile tescil edilmesini doğuracak şekilde devredilmesi kazancının devir istisnası kapsamındaki durumunun sorulması üzerine, İdare tarafından devir kazancının kurumlar vergisinden istisna olmasının ancak satış sonrasında da geminin TUGS'a kaydının devam etmesi koşuluyla mümkün olduğu yönünde görüş verilmiştir[1075]. Eski tarihli bir diğer özelgede ise, mükellef tarafından TUGS'a kayıtlı gemisinin hurdaya ayrılarak satılması kazancının kurumlar vergisinden istisna olup olmadığının sorulması üzerine; İdare tarafından, hurdaya ayrılarak satılan geminin TUGS kaydı terkin edileceğinden kurumlar vergisi istisnasından yararlanılmasının mümkün olmadığı yönünde görüş verilmiştir[1076].

Hurda geminin[1077] satışı neticesinde elde edilen kazancın, hurda geminin ekonomik ile ticari ömrünü tamamladığı ve deniz ticaretinde kapital unsur olarak kullanımının mümkün olmadığı göz önünde bulundurulduğunda, devir istisnası

[1075] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 02.02.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 5-406 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/node/100435 (E.T.:08.07.2020).
[1076] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 20.12.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 5-2238 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/node/95624 (E.T.:08.07.2020).
[1077] Hurda gemi tabiri; ekonomik ve ticari ömrünü tamamlamış, kullanıma elverişli olmayan, tadilatı ve tamiratı nerdeyse yenisi kadar masraflı veya tadilat ve tamiratı mümkün olmayan, denizde gidemeyecek kadar eski ve yıpranmış (denize elverişli olmayan), yolcuların hayatını tehlikeye atacak kadar riskli olan gemileri ifade etmektedir (İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Platformu, **Türk Uluslararası Gemi Siciline Tescilli Hurda Gemiler ile İşletilmekte Olan Gemilerin Sicile Yeniden Kaydedilmeksizin Devrinde İstisna Uygulaması**, İstanbul, Kasım 2012, https://www.istanbulymmo.org.tr/Data/Platform/538.pdf (E.T.:09.07.2020)).

kapsamında yer almadığı eski uygulama TUGSK'nun ruhuna da aykırılık teşkil etmekteydi. Zira kanaatimizce, aynı sicile tescil suretiyle devir kazançları ile bir başka sicile tescil ya da sair suretlerle (hurdaya ayrılma vb.) devir kazançlarının gelir vergisi/kurumlar vergisi istisnası bakımından ayrı uygulamaya tabi tutulması, söz konusu kazancı elde eden mükelleflerin mülkiyet haklarına müdahale ve yatay eşitlik ilkesine aykırılık teşkil eden bir uygulama şekliydi.

4.4.KURUMLAR VERGİSİ BAĞLAMINDA DENİZ TİCARETİNİN VERGİLENDİRİLMESİNDE ÖZELLİK ARZ EDEN DURUMLAR

4.4.1.Deniz Ticareti Kazançlarından Kâr Dağıtımı Yapılmasının Vergisel Bağlamda Değerlendirilmesi

Kurumlar vergisi sadece dağıtılmamış kazançlar üzerinden hesaplanmaktadır; bir başka deyişle, temettüler üzerinden kurumlar vergisi alınmamakta ve böylece çifte vergileme meselesi de ortaya çıkmamaktadır[1078]. Yani kurumların kâr dağıtmaması halinde, ortaklardan gelir vergisi alınması mümkün olmayacaktır[1079]. Sermayeye eklenen söz konusu kâr mukabilinde, gerçek kişilere bedelsiz verilen hisse senetleri nedeniyle de gelir vergisi alınması söz konusu olmayacaktır[1080]. Dolayısıyla gelir vergisinden ayrı kurumlar vergisinin de olması gerektiğini savunan görüşlere göre gelir vergisini tamamlama aracı olarak kurumlar vergisi; vergi dışı kalan sermaye şirketlerinin dağıtılmayan kârları ve işletmelerde biriken ihtiyatların, hisse senetlerinin değerinde meydana gelen artışlar sonucu, bunların satışından elde edilen değer artışlarını vergilendirme işlevine sahiptir[1081]. Kurumların kâr dağıtması halinde ise, gelir vergisi alınması da söz konusu olacak[1082] ve böylece hukuki anlamda olmasa da, ekonomik anlamda çifte vergilendirme durumu ortaya çıkacaktır[1083]. Bu sebeple, özellikle elde edilen kâr paylarının, gelir vergisi ve kurumlar vergisi uygulamaları çerçevesinde aşırı

[1078] Uluatam ve Methibay, s.325.
[1079] Kızılot ve Taş, s.263.
[1080] Uysal ve Eroğlu, s.668.
[1081] Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, s.290.
[1082] Türkiye'de gelirin vergilendirilmesine ilk olarak 1907 yılında "temettü vergisi" ile başlanılmıştır (Mutluer ve Dayanç, s.484).
[1083] Uluatam ve Methibay, s.325; Kızılot ve Taş, s.263; Akdoğan, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, s.401.

vergi uygulamalarına maruz kalmamalarına özen gösterilmektedir[1084].

Kâr dağıtımları için geçerli olan temel prensip uyarınca, kurum kazancının istisna kaynaklı olup olmadığına bakılmaksızın[1085], dağıtımı aşamasında tevkifat yapılması gerekmektedir[1086]. Dolayısıyla GVK m.94 uyarınca kurumlar tarafından, tam mükellef ve dar mükellef gerçek kişilere yapılan kâr dağıtımı sırasında[1087] tevkifat yapılacaktır. Ancak gerçek kişiler tarafından kâr dağıtımı söz konusu olmayacağı için, herhangi bir tevkifat yükümlüğü de öngörülmemiştir. Uygulamada istisna olan[1088] ve olmayan kurum kazancından, kurumların kâr dağıtımı yapmasında tevkifat yükümlüğü olması ile gerçek kişilerin tevkifat yükümlüğü olmamasının yatay eşitlik ilkesine aykırı olduğu yönünde görüşler mevcuttur[1089].

Bu başlıkta deniz ticareti kazancı elde eden kurumların, gerçek kişi ya da kurum ortaklarına kâr dağıtması durumunda vergilendirilme ya da vergi ayrıcalıklarına sahip olma durumları inceleme konusu yapılacaktır. Ancak bağımsız bir başlık olarak ayrıca inceleme konusu yapılacağından dolayı, bu kısımda ÇVÖA ihmal edilmiştir.

4.4.1.1.Gerçek Kişiler Bağlamında Değerlendirme

4.4.1.1.1.Tam Mükellef Gerçek Kişiler Bağlamında Değerlendirme

GVK m.94/1-6(b-i) uyarınca, tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef

---

[1084] Akdoğan, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, s.401.

[1085] Dolayısıyla TUGSK uyarınca kurumlar vergisi istisnası kapsamında olan deniz araçlarının işletilmesi ve devri kazancından kâr dağıtımı yapılması halinde de, kâr dağıtımı yapan kurum tarafından tevkifat yapılması gerekecektir.

[1086] Sezgin, **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, s.312.

[1087] Kâr dağıtımına ilişkin tevkifat, kazancın istisna olup olmadığına bakılmaksızın, "kârın dağıtılması aşamasında" yapılmaktadır (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2 (Kurumlar Vergisi Kanunu)**, s.217).

[1088] Zira vergi kesintisi, kâr payı elde eden gerçek kişilerin gelir vergisine mahsuben yapılmakta olup; istisna hükmünün yapılacak vergi kesintisine etkisi bulunmamaktadır (M. Emin Akyol, "Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerden Elde Edilecek Kazançlara İlişkin İstisna", **Yaklaşım Dergisi** (Elektronik Versiyon), S.176 (Ağustos 2007), https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=7836 (E.T.:14.07.2020)).

[1089] Bu durumun kurumsallaşmayı sekteye uğratacak nitelikte olduğu, şahıs şirketleri ile sermaye şirketleri arasında yatay eşitliği zedelediği, sermaye şirketinin hissedarı gerçek kişilere ek gelir vergisi yükü yarattığı, TUGSK'nun ruhuna ve amacına aykırılık teşkil ettiği şeklinde eleştiriler yapılmıştır (Çelikkaya, **Dünyada ve Türkiye'de Deniz Taşımacılığına Sağlanan Vergi Teşvikleri**, s.82-83; Ürel, **Kurumlar Vergisi Kanunu Uygulaması (Yorum ve Açıklamalar)**, s.184; Erişti, https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=4100 (14.07.2020); Alptürk, "Denizcilik Sektörünün Finansal ve Vergisel Boyutu", http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2004-temmuz-sayi-7_mdergi_8922a-00_/denizcilik-sektoru-ve-vergi.html (E.T.:14.07.2020); Ürel, "Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerden Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesi", http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2005-haziran-sayi-18_mdergi_8911a-00_/gemi-satis-kazanclarinda-vergi.html (E.T.:14.07.2020)).

gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve gelir vergisinden muaf olanlara dağıtılan, m.75/2-1, m.75/2-2 ve m.75/2-3'de yazılı kâr paylarından (kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz) %15[1090] oranında vergi tevkifatı yapılmaktadır. GVK m.22/3 uyarınca tam mükellef kurum tarafından, tam mükellef gerçek kişi ortağa yapılan kâr dağıtımı neticesinde elde edilen kâr payının yarısı, gerçek kişinin gelir vergisinden istisna edilecektir. İstisna edilen tutar üzerinden m.94 uyarınca tevkifat yapılmakta ve tevkif edilen verginin tamamı, kâr payının yıllık beyanname ile beyan edilmesi durumunda yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilmektedir. Zira dikkat edilecek olunursa, vergi kesintisinin yapıldığı kâr payı tutarı içerisinde, gelir vergisinden istisna edilmiş olan söz konusu kâr payı tutarı da bulunmaktadır[1091]. Ayrıca ilgili yasal düzenleme uyarınca, kâr dağıtımının gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlar ile söz konusu vergilerden muaf olanlara yapılması halinde de, gelir vergisi tevkifatı yapılması zorunludur[1092]. Zira ilgili kişiler açısından yapılacak tevkifat, nihai vergilendirmeyi teşkil edecektir.

TUGSK'nda herhangi bir açık hüküm bulunmamakla birlikte, 1 Seri No.lu KVGT bölüm 5.12.1.4'de "İstisna Kapsamındaki Kazançların Dağıtılması" başlıklı düzenleme yer almaktadır. Söz konusu düzenleme uyarınca kurumların, TUGS'a kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden ve bunların devrinden elde ettiği kazançların, kâr payı olarak dağıtılması halinde; kurum kazancının tamamen veya kısmen gemi ve yatların işletmeciliğinden elde edilip edilmediğine bakılmaksızın, gerçek kişi ortaklara dağıtılan kâr payları üzerinden GVK m.94/1-6(b) uyarınca vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Ayrıca vergi kesintisi, kâr payı elde eden gerçek kişilerin gelir vergisine mahsuben yapıldığından, istisna hükmünün yapılacak vergi kesintisine etkisi bulunmamaktadır. Zira söz konusu kazanç, "denizcilik faaliyeti kazancı" değil, "temettü kazancı" olacağından[1093]; "menkul sermaye iradı" olarak beyan edilmesi gerekmektedir[1094]. Dikkat

---

[1090] 2009/14592 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 03.02.2009 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere belirlenmiş orandır.

[1091] Erdem Ateşağaoğlu, **Vergi Hukuku Bakımından Anonim Şirketlerde Kâr Payı Dağıtımı**, 1. Baskı, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2012, s.310.

[1092] Nazmi Karyağdı, **Türk Ticaret, Sermaye Piyasası, Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi Kanunları Kapsamında Kâr Dağıtımı ve Vergilendirilmesi**, 2. Baskı, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2002, s.290.

[1093] Yüceer ve Gago, http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/2498 (E.T.:15.07.2020).

[1094] Çelikkaya, **Dünyada ve Türkiye'de Deniz Taşımacılığına Sağlanan Vergi Teşvikleri**, s.82; Demir, https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=848 (E.T.:15.07.2020); Ürel, **Kurumlar Vergisi Kanunu Uygulaması (Yorum ve Açıklamalar)**, s.185.

edilmesi gereken bir diğer nokta ise, TUGS'a kayıtlı deniz araçlarının işleten hem "tam mükellef kurumların", hem de "dar mükellef kurumların" tevkifat yükümlüğü bulunduğudur[1095].

4.4.1.1.2.Dar Mükellef Gerçek Kişiler Bağlamında Değerlendirme

GVK m.94/1-6(b-ii) uyarınca, tam mükellef kurumlar tarafından; dar mükellef gerçek kişilere ve gelir vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan m.75/2-1, m.75/2-2 ve m.75/2-3'de yazılı kâr paylarından (kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz) %15[1096] oranında vergi tevkifatı yapılmaktadır. Ayrıca GVK m.86/1-2 uyarınca, tevkif suretiyle Türkiye'de vergilendirilmiş dar yükümlü gerçek kişinin söz konusu kâr payı kazançları için yıllık beyanname verilmemekte, diğer gelirleri için beyanname verilmesi durumunda da bu kazançları beyannameye dâhil edilmemektedir. Dolayısıyla bu şekilde gerçekleştirilen vergi tevkifatı, dar mükellef gerçek kişiler açısından nihai vergilendirmeyi oluşturmaktadır[1097].

4.4.1.2.Kurumlar Bağlamında Değerlendirme

4.4.1.2.1.Tam Mükellef Kurumlar Bağlamında Değerlendirme

1 Seri No.lu KVGT bölüm 5.12.1.4'de yer alan düzenleme uyarınca, tam mükellef kurumlar vergisi mükelleflerine dağıtılan kâr payları üzerinden vergi kesintisi yapılmamaktadır. Zira söz konusu kurumlarca elde edilen kâr payları, iştirak kazançları istisnasından[1098] yararlanmaktadır. Dolayısıyla gerek kurumlar vergisine tabi deniz ticareti kazancından ve gerekse kurumlar vergisinden istisna edilen deniz ticareti kazancından, tam mükellef kurumlar vergisi mükelleflerine dağıtılan kâr payları üzerinden vergi tevkifatı yapılmamakta; söz konusu kazanç vergiden istisna edilmiş

[1095] Gezer, s.65.
[1096] 2009/14592 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 03.02.2009 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere belirlenmiş orandır.
[1097] Ateşağaoğlu, s.313.
[1098] KVK m.5/1-a'da hüküm altına alındığı üzere yurtiçi iştirak (ortaklık) kazançları istisnasının söz konusu olması için; iştirak edilen kurumun Türkiye'de yerleşik tam mükellef bir kurum olması (iştirak eden kurumun tam veya dar mükellef olması önem arz etmez), iştirak edilen kurumun iştirak kazancı olarak dağıttığı kazancın vergiye tabi olması ve iştirak kazancının iştirak edilen kurumun sermayesine katılım, kârına katılma imkânı veren kurucu senetleri ile diğer intifa senetleri veya girişim sermayesi yatırım fonu katılma payları ile girişim sermayesi yatırım ortaklarının hisse senetleri nedeniyle elde edilmiş olması gerekmektedir.

bulunmaktadır. Söz konusu iştirak kazancı istisnasının amacı, aynı kazancın iki ayrı kurumda vergilendirilmesini önlemek suretiyle mükerrer vergilemeye yol açmamaktır[1099]. Ancak KVK m.15/2 uyarınca, vergiden muaf olan kurumlara dağıtılan (kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz) GVK m.75/2-1, m.75/2-2 ve m.75/2-3'de yazılı kâr paylarından, KVK m.15/3 uyarınca vergi kesintisine tabi tutulanlar hariç olmak üzere, %15[1100] oranında vergi kesintisi yapılacaktır. Ayrıca yurt dışından elde edilen iştirak (ortaklık) kazançları da belirli şartları taşıması halinde, yurt dışı iştirak kazancı istisnası[1101] olarak kurumlar vergisinden istisna edilmiş bulunmaktadır.

4.4.1.2.2.Dar Mükellef Kurumlar Bağlamında Değerlendirme

Gerek kurumlar vergisine tabi olan, gerekse kurumlar vergisinden istisna edilmiş deniz ticareti kazançlarının dağıtılması neticesinde kâr payı elde eden dar mükellef kurumların, şartların oluşması halinde yurt içi veya yurt dışı iştirak (ortaklık) kazançları istisnasından faydalanması mümkündür. Ancak KVK m.30/3 uyarınca tam mükellef kurumlar tarafından, Türkiye'de bir iş yeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç olmak üzere, dar mükellef kurumlara veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan (kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz) GVK m.75/2-1, m.75/2-2 ve m.75/2-3'de yazılı kâr payları üzerinden, KVK m.15/3 uyarınca vergi kesintisine tabi tutulanlar hariç olmak üzere, %15[1102] oranında vergi kesintisi yapılmaktadır.

4.4.2.Vergi Cenneti Bağlamında Deniz Ticaretine Yönelik Bakanlar

[1099] Nurettin Bilici, **Türk Vergi Sistemi**, 41. Baskı, Ankara: Savaş Yayınevi, 2018, s.211-212; Sevil Şin, **Türk Vergi Sistemi**, 1. Baskı, Bursa: Dora Yayıncılık, 2016, s.142; Şenyüz, Yüce ve Gerçek, **Türk Vergi Sistemi**, s.201; Ünsal, s.134; Osman Pehlivan, **Vergi Hukuku (Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi)**, s.278; Sarılı, **Türk Vergi Sistemi**, s.281; Mutluer ve Dayanç, s.501; Uluatam ve Methibay, s.334; Erdoğan Öner, s.185; Mehmet Arslan, s.189; Işık ve Diğerleri, s.159.

[1100] 2009/14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 03.02.2009 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere belirlenmiş orandır.

[1101] KVK m.5/1-b'de hüküm altına alındığı üzere yurt dışı iştirak (ortaklık) kazançları istisnasının söz konusu olması için; iştirak edilen yurt dışındaki kurumun anonim veya limited şirket olması, iştirak payını elinde tutan kurumun yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az %10'una sahip olması, kazancın elde edildiği tarih itibarıyla iştirak payının kesintisiz olarak en az bir yıl süreyle elde tutulması, iştirak kazançlarının doğduğu ülke kanunları uyarınca en az %15 oranında gelir vergisi ve kurumlar vergisi benzeri bir vergi yükü taşıması ve iştirak kazançlarının elde edildiği vergilendirme dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi gerekmektedir.

[1102] 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 03.02.2009 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere belirlenmiş orandır.

Kurulu'na/Cumhurbaşkanı'na Verilen Düzenleme Yetkisi

4.4.2.1.Vergi Cenneti Kavramı ve Kolay Bayrak Kavramıyla İlişkisi

Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü/Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) zararlı vergi rekabetine ilişkin çalışmalarını, vergi cennetleri ve tercihli vergi rejimleri olmak üzere iki alan üzerine kurgulamaktadır[1103]. Bu alanlardan biri olan ve zararlı vergi rekabeti uygulamalarından kabul edilen vergi cenneti kavramına ilişkin literatürde, evrensel olarak geçerli olan bir tanımlamanın olduğunu söylemek oldukça zordur[1104]. OECD 1998 tarihli raporunda vergi cenneti olarak nitelendirilmenin dört kriterini; vergi olmaması veya çok düşük oranlı/etkin olmayan vergi oranları olması, etkili bilgi alışverişinin olmaması, şeffaflığın olmaması ve etkin ekonomik faaliyetlerin olmaması olarak belirtmiştir[1105]. Ancak özellikle 2001 tarihli İlerleme Raporu sonrasında, OECD'nin vergi cennetine yönelik diğer iki kriterinin etkisini kaybetmesi yanında, günümüzde geçerli olan iki kriterinin etkili bilgi alışverişinin ve şeffaflığın olmaması olduğu belirtilmiştir[1106]. Ayrıca literatürde vergi cenneti olarak nitelendirilen ülkelerin çeşitli özellikleri olarak; düşük maliyetli banka kredisi sunma[1107], bilgi değişimi anlaşmaları yapmadıkları için banka mevduatlarını bünyesinde toplama[1108], offshore (kıyı ötesi) bankacılığın/varlığın yaygın olması ve istatistiki şeffaflığın az olması[1109], kıyı ötesi

---

[1103] OECD, **Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue (OECD Report)**, 1998, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/harmful-tax-competition_9789264162945-en#page9 (E.T.:22.07.2020), s.8.

[1104] Kemal Cebeci, "Küresel Vergi Rekabeti: Kurumlar Vergisi Üzerine Karşılaştırmalı Bir Analiz", (**Yayımlanmamış Doktora Tezi**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2011), s.120; Berna Hızarcı Beşer, **Vergi Rekabetinin Kıyısında Vergi Cennetleri (Vergi Şeffaflığı, OECD-BEPS Eylem Planı)**, 1. Baskı, Bursa: Ekin Yayıncılık, 2018, s.29.

[1105] OECD, **Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue (OECD Report)**, s.23.

[1106] Zeynep Nihan Çamurcu, "Vergi Cennetleri ile Mücadele Aracı Olarak Şeffaflık: OECD-BEPS 5 Numaralı Eylem Planı (2015 Nihai Raporu) Temelinde Bir Çalışma", **International Journal of Public Finance** (Elektronik Versiyon), C.2, S.2 (2017), s.229, https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/401507 (E.T.:22.07.2020).

[1107] Vergi cennetleri ile düşük maliyetli banka kredisi sunma arasındaki ilişkinin pozitif olduğunu ortaya koyan bir ampirik çalışma hakkında bkz. Grant Richardson, Grantley Taylor ve Ivan Obaydin, "Does the Use of Tax Haven Subsidiaries by U.S. Multinational Corporations Affect the Cost of Bank Loans?", **Journal of Corporate Finance** (Elektronik Versiyon), C.64 (Ekim 2020), s.23, https://02107qs4v-y-https-www-sciencedirect-com.proxy2.marmara-elibrary.com/science/article/pii/S0929119920301073 (E.T.:22.07.2020).

[1108] Bilgi değişimi anlaşmalarının vergi cennetlerindeki banka mevduatlarını azalttığı; ancak yatırımcıların vergi kaçırmak için, bilgi değişimi yapmayan vergi cenneti sayılan ülkelere yöneldiğini gösteren bir ampirik çalışma hakkında bkz. Lukas Menkhoff ve Jakob Miethe, "Tax Evasion in New Disguise? Examining Tax Havens' International Bank Deposits", **Journal of Public Economics** (Elektronik Versiyon), C.176 (Ağustos 2019), s.66, https://02107qs4v-y-https-www-sciencedirect-com.proxy2.marmara-elibrary.com/science/article/pii/S0047272719300817 (E.T.:23.07.2020).

[1109] Annette Alstadsæter, Niels Johannesen ve Gabriel Zucman, "Who Owns the Wealth in Tax Havens? Macro Evidence and Implications for Global Inequality", **Journal of Public Economics** (Elektronik Versiyon), C.162 (Haziran 2018), s.100, https://02107qs4v-y-https-www-sciencedirect-com.proxy2.marmara-elibrary.com/science/article/pii/S0047272718300082 (E.T.:23.07.2020).

vergi kaçakçılığından kaynaklanan cezaların düşük olması[1110], az nüfuslu ve ada ülkesi olması[1111] ve iyi yönetişim sistemine sahip varlıklı olmaları[1112] şeklinde belirtilmiştir.

Vergi cenneti sayılan ülkelerin deniz ticaretine yönelik sağladıkları vergi ve yatırım avantajları bulunmaktadır. Bunlardan ilki, uluslararası alanda gemi taşımacılığı yapan şirketlerin ödeyecekleri vergileri asgari düzeye indirgemek veya hiç vergi ödememek için, gemilerini vergi cenneti olarak nitelendirilen ülkelerin gemi siciline tescil ettirmeleridir. Böylelikle ilgili şirketler mukimi oldukları ülkelerin hukuki ve mali prosedürünü bertaraf ederek, hiç veya düşük oranlı mali yükümlüğe maruz kalmaktadır. Keza deniz turizmi şirketlerine sağlanan ayrıcalıklar, bir diğer avantajı oluşturmaktadır. Mali hukuk açısından genellikle taşınmaz mal olarak kabul edilen deniz araçlarının, vergi cenneti olarak kabul edilen ülkelerde kurulan şirketlere kaydedilmesi suretiyle hem şirket hisselerinin satılması yoluyla elden çıkarılabilmesi, hem de taşınmaz bilgilerinin gizli kalması nedeniyle avantaj elde edilmektedir. Son olarak ise, serbest liman ve gümrüksüz bölgelerde üretim yapan şirketlerin, ürettikleri ürünleri transfer fiyatlandırma yoluyla ihraç etmesi ve kârın vergi cenneti sayılan ülkelerde kalması suretiyle vergisel yükümlülükten kaçmaktadır[1113].

Kolay (serbest) bayrak ülkelerini, deniz ticaretinin vergi cenneti ülkeleri olarak ifade etmek mümkündür. Zira kolay bayrak ülkelerine geçişi tetikleyen en temel neden, söz konusu ülkelerin sunmuş olduğu vergi avantajlarıdır[1114]. Bu bağlamda kolay bayrak ülkeleri, sadece sicile kayıt harcı, yıllık tonaj vergisi ve bir kısım hizmet harçları (gemi işletme sertifikası vb.) gibi mali yükümlülükler barındırmaktadır[1115].

[1110] Kai A. Konrad ve Tim B.M. Stolper, "Coordination and the Fight Against Tax Havens", **Journal of International Economics** (Elektronik Versiyon), C.103 (Kasım 2016), s.106, https://02107qs4v-y-https-www-sciencedirect-com.proxy2.marmara-elibrary.com/science/article/pii/S0022199616301106 (E.T.:23.07.2020).

[1111] Eugenia Ramona Mara, "Determinants of Tax Havens", **Procedia Economics and Finance** (Elektronik Versiyon), C.32 (2015), s.1645, https://02107qs4v-y-https-www-sciencedirect-com.proxy2.marmara-elibrary.com/science/article/pii/S2212567115014902 (E.T.:23.07.2020).

[1112] Dhammika Dharmapala ve James T. Hines Jr., "Which Countries Become Tax Havens?", **Journal of Public Economics** (Elektronik Versiyon), C.93, S.9-10 (Ekim 2009), s.1065-1066, https://02107qs4v-y-https-www-sciencedirect-com.proxy2.marmara-elibrary.com/science/article/pii/S004727270900084X (E.T.:23.07.2020).

[1113]Erkan Yetkiner, "Vergi Cennetlerinin Sunduğu Bazı Vergi ve Yatırım Avantajları", http://www.dengeakademi.com/files/article/erkan2001vergicenn.pdf (E.T.:24.07.2020).

[1114] Kolay bayrak ülkelerine diğer geçiş nedenleri olarak; işgücü, çevre veya güvenlik ile ilgili ulusal hukuki düzenlemelerden kaçınmak ve düşük ücretli ülkelerden mürettebat kiralamak gibi nedenler belirtilebilecektir (Sang Man Kim ve Jingho Kim, "Flag of Convenience in the Context of the OECD BEPS Package", **Journal of Maritime Law and Commerce**, C.49, S.2 (Nisan 2018), s.221).

[1115] Çelikkaya, **Dünyada ve Türkiye'de Deniz Taşımacılığına Sağlanan Vergi Teşvikleri**, s.2-3 ve 25.

4.4.2.2.Vergi Cenneti Bağlamında Bakanlar Kurulu'na/Cumhurbaşkanı'na Verilen Düzenleme Yetkisi

KVK m.30/7 ve GVK m.94/2 hükümleri, vergi cennetleriyle mücadele amacıyla getirilmiş özel düzenlemelerdir. Bu amaçla söz konusu hükümlerde yer aldığı üzere, zararlı vergi rekabeti uygulayan ülkelerde yerleşik veya bu ülkelerde bulunan tam mükellef kurumlara ait işyeri veya daimi temsilcilere yapılan her türlü ödemeler üzerinden, Türkiye'deki kurum kazançlarının taşıdığı vergi yüküne yakın bir oranda vergi kesintisi yapılması suretiyle, Türkiye'deki vergi matrahlarının azaltılmasının önlenmeye çalışılması şeklinde bir vergi güvenlik önlemi getirilmiş bulunulmaktadır[1116]. Başak tarafından, KVK m.30/7 gerekçesinde yer almasına rağmen[1117], KVK m.30/7 hükmünde yer almaması nedeniyle[1118], daimi temsilcilere yapılan ödemeler üzerinden tevkifat yapılmasına gerek bulunmadığı ifade edilse de[1119]; bizim de katıldığımız Ürel'in görüşüne göre, yabancı ülkelerde faaliyette bulunan tüm kişi ve kurumlara yapılan ödemeler üzerinden tevkifat yapılması gerekecektir[1120].

KVK m.30/7 ve GVK m.94/2 hükümleri uyarınca; kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimini hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca/Cumhurbaşkanınca ilan edilen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan gerçek kişi ve kurumlara (tam mükellef gerçek kişiler ile kurumların bu nitelikteki ülkelerde bulunan iş yerleri dâhil) nakden veya hesaben[1121] yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler üzerinden, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup

---

[1116] Uysal ve Eroğlu, s.928-929; Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2 (Kurumlar Vergisi Kanunu)**, s.318; Başak, **Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlar ve Vergilendirme (2. Cilt)**, s.2107-2108; Ürel, **Kurumlar Vergisi Kanunu Uygulaması (Yorum ve Açıklamalar)**, s.925; Sezgin, **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, s.1114.

[1117] KVK m.30/7 madde gerekçesinde, zararlı vergi rekabeti uygulayan ülkelerde yerleşik kurumlara veya bu ülkelerde bulunan tam mükellef kurumlara ait iş yeri veya daimi temsilcilere yapılacak her türlü ödemelerin tevkifat kapsamında olduğu belirtilmiştir (KVK m.30/7'nin gerekçesi, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/mevzuatek/eski/kurumlarvertumtaslak.htm (E.T.:25.07.2020)).

[1118] KVK m.30/7 madde hükmünde, Bakanlar Kurulu'nun/Cumhurbaşkanı'nın ilan ettiği ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumların (tam mükellef kurumların bu nitelikteki ülkelerde bulunan "iş yerleri" dâhil) tevkifat kapsamında olduğu belirtilmiştir.

[1119] Başak, **Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlar ve Vergilendirme (2. Cilt)**, s.2110.

[1120] Ürel, **Kurumlar Vergisi Kanunu Uygulaması (Yorum ve Açıklamalar)**, s.925.

[1121] KVK m.30/10 uyarınca KVK m.30'da yer alan hesaben ödeme deyimi; kesintiye tabi kazanç ve iratları ödeyenleri hak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade etmektedir.

olmadığına bakılmaksızın %30 oranında vergi kesintisi[1122] yapılmaktadır. Ayrıca KVK m.30/7-c'de hüküm altına alındığı üzere, KVK m.30/7'ye göre vergi kesintisine tabi tutulan ödemeler, GVK ve KVK hükümleri uyarınca ayrıca vergi kesintisine tabi tutulamayacaktır. Yani yabancı ülkelere yapılan ödemeler üzerinden yapılan tevkifat, söz konusu kazançlar açısından nihai vergilendirmeyi teşkil edecektir.

KVK m.30/7 ve KVGT bölüm 30.5.1'de yer alan ifadeler uyarınca, madde kapsamında tevkifata tabi olacak ülkeleri belirleme yetkisi Bakanlar Kurulu/Cumhurbaşkanı'na verilmiş ve söz konusu yetkinin kullanılmasında iki temel kıstas olarak; kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ile bilgi değişimi[1123] kıstasları vurgulanmıştır[1124]. Ancak belirtmek gerekir ki, gerek eski uygulama açısından Bakanlar Kurulu, gerekse cari uygulama açısından Cumhurbaşkanı, söz konusu tevkifata tabi "vergi cenneti" ülkelerin listesini henüz belirlemediğinden, fıkra hükmünde yer alan tevkifat uygulaması fiilen hayata geçememiştir[1125].

KVGT bölüm 30.5.2'de vergi kesintisi kapsamındaki ödemeler; KVK m.30/7'de de hüküm altına alındığı üzere, "her türlü ödemeler" olarak düzenlenmiştir. Bu kapsamda kredi anaparası, tasfiye bakiyesi gibi değerler de vergi kesintisi kapsamında olacaktır. Ayrıca vergi cenneti olarak ilan edilen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlar ile tam mükellef kurumların işyeri ve daimi temsilcilerine, kapsam dışında olan

---

[1122] KVK m.30/11 uyarınca, yapılacak vergi kesintisinde kazanç ve iratlar gayrisafi tutarları üzerinden dikkate alınmaktadır. Ayrıca kesilmesi gereken verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde vergi kesintisi, fiilen ödenen tutar ile ödemeyi yapanın yüklendiği verginin toplamı üzerinden hesaplanmaktadır.

[1123] Türkiye'nin şuana kadar imzalamış olduğu ve vergi konularında yürürlükte bulunan bilgi değişimi anlaşmaları, yürürlük yıllarına da yer verilmek suretiyle; Jersey (2013), Bermuda (2013), Guernsey (2017), Man Adası (2017) ve Cebelitarık (2018) olmak üzere beş adettir ("Türkiye'nin Sonuçlandırdığı Bilgi Değişimi Anlaşmalarının Listesi", https://www.gib.gov.tr/uluslararasi_mevzuat (E.T.:26.07.2020). Söz konusu ülkeler incelendiğinde, bu ülkelerin bir kısmının vergi cenneti, bir kısmının da deniz ticareti açısından kolay (serbest) bayrak ülkesi olarak nitelendirildiği görülmektedir. Ancak Cumhurbaşkanı'nın ilan edeceği olası vergi cenneti listesinde, bilgi değişiminin olmaması iki kriterden biri olduğu üzere, söz konusu ülkeler şeffaf ve etkin suretle anlaşma hükümleri uyarınca vergi konularında bilgi paylaşımı yaptığı takdirde, vergi cenneti olarak yer almamaları muhtemeldir. Ayrıca literatürde bilgi değişimi anlaşmalarının sayıca artırılmasında, adaletin sağlanması açısından yarar gören görüş de mevcuttur (Ali Çelikkaya ve Aytül Bişgin, "Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arasında Bilgi Değişimi: Türkiye'nin Taraf Olduğu Anlaşmalar Açısından Konunun Değerlendirilmesi", **Maliye Dergisi**, S.163 (Temmuz-Aralık 2012), s.91).

[1124] Batırel, GVK ve KVK'nda yer alan vergi cenneti tanımını ve vergi cennetlerinin belirlenmesinde geçerli iki kıstası, doğru ve yerinde belirlenmiş bulmaktadır (Ömer Faruk Batırel, "Vergi Bilgi Değişim Anlaşmaları ve Vergi Cennetleri", **Journal of Life Economics**, C.1, S.2 (2014), s.46). Ancak ilgili çalışma sonrası, OECD'nin de "şeffaflık (transparency)" kavramı üzerinden yoğunlaşması üzerine, kanaatimizce OECD çalışmaları ile paralel olarak vergi cenneti sayılan ülkelerinin belirlenmesi kriterlerine kanun düzeyinde, "şeffaflık" kriterinin de eklenmesi gerekir.

[1125] Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2 (Kurumlar Vergisi Kanunu)**, s.318; Sezgin, **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, s.1115.

bir ülke üzerinden yapılan ödemeler de vergi kesintisi kapsamında olacaktır[1126]. Bu düzenlemeyle, Kanun'a dolanılması suretiyle peçeleme yapılması önlenmeye çalışılmıştır. Ancak vergi cenneti olarak kabul edilen ülkelerde bulunan kurumlara yapılacak kâr payı ödemelerinde, KVK m.30/7 hükmü uygulanmayacak; kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisinin düzenlendiği genel hükümler geçerli olacaktır. Ayrıca KVGT bölüm 30.5.3'de vergi kesintisi kapsamında olmayan ödemeler; vergi cenneti olarak ilan edilen ülkeler dışında kalan ülkelerdeki kurumlara yapılan ödemeler ile vergi cenneti sayılan ülkelerdeki finans kuruluşlarından temin edilen borçlanmalara ilişkin ana para, faiz ve kâr payı ödemeleri ile sigorta ve reasürans[1127] ödemeleri olarak belirtilmiştir.

4.4.2.3.Deniz Ticareti Bağlamında İncelenmesi

Deniz ticareti bağlamında, vergi cenneti ilan edilen ülkelerdeki kurumlara yapılan ödemelere ilişkin tevkifat uygulamasına yönelik KVK ve GVK'nda, ayrık ve ayrıcalıklı düzenlemeye yer verilmiştir. Söz konusu düzenleme uyarınca KVK m.30/7-a ve GVK m.94/2'de; emsaline uygun fiyatlarla deniz ve hava ulaştırma araçlarının kiralanması için yapılan ödemeler ile yapılan işin tamamlanabilmesi bakımından zorunluluk arz eden geçiş ücreti, liman ücreti gibi ödemeler üzerinden yapılacak kesinti oranını, her bir ödeme türü, faaliyet konusu ya da sektör itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye, sıfıra kadar indirmeye veya kanuni seviyesine kadar getirmeye Bakanlar Kurulu/Cumhurbaşkanı yetkili kılınmıştır. Deniz ticaretine yönelik bu ayrık düzenleme incelendiğinde, gerek deniz araçlarının kiralanması ve bu bağlamda deniz ticareti sözleşmeleri açısından, gerekse deniz ticaretinin gerçekleştirilmesi için katlanılan mali yükümlülükler açısından, maddedeki oran belirlenmesine ilişkin takdir yetkisini içeren genel hüküm olan KVK m.30/8[1128]'den farklı olarak, kanuni oran olan %30'un üzerinde bir oran belirleme yetkisi verilmediği görülmektedir. Böylece deniz ticaretinin vergi cenneti kabul edilen kolay

[1126] Zira KVGT bölüm 30.5.2'de yer alan düzenleme uyarınca, ödemeye esas teşkil eden bir belgenin Bakanlar Kurulunca/Cumhurbaşkanınca belirlenecek vergi cenneti ülkelerde düzenlenmesi, vergi kesintisi yapılması için yeterli kabul edilmektedir.

[1127] Reasürans; mükerrer sigorta/ikili sigorta anlamına gelip, sigortacının sigorta ettiği menfaati dilediği koşullarla tekrar sigorta ettirmesi olarak ifade edilebilmektedir (Ejder Yılmaz, s.869 ve 1027).

[1128] KVK m.30/8 hükmü uyarınca Cumhurbaşkanı, söz konusu maddede yer alan vergi kesintisi oranlarını; gelir unsurları veya faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye, sıfıra kadar indirmeye veya maddede belirtilen kanuni oranlarının bir katına kadar artırmaya yetkili kılınmıştır. Böylece deniz ticaretine yönelik KVK m.30/7'de yer alan ayrık ve ayrıcalıklı düzenleme olmasaydı, söz konusu fıkra da diğer fıkralar gibi KVK m.30/8'ye tabi olacak, böylece kesinti oranını Cumhurbaşkanı, yasal oranı olan %30'un iki katı olan %60 oranına kadar artırma yetkisine sahip olacaktı.

(serbest) bayrak ülkelerindeki kurumlar açısından, Cumhurbaşkanı tarafından ilan edilmesi halinde, ekstra-fiskal amaçlarla söz konusu maddedeki diğer tevkifat oranlarına kıyasla daha düşük oran belirlenmesi, kanaatimizce söz konusu olabilecektir.

4.4.3.Serbest Bölgelerden ve Limanlardan Elde Edilen Deniz Ticaretine Yönelik Kazançların Vergisel Bağlamda İncelenmesi

SBK m.6/4 hükmü, 5084 sayılı Kanun[1129] ile yapılan değişiklik öncesi eski vergisel durum olarak irdelendiğinde, "*Türkiye'de tam ve dar yükümlü gerçek ve tüzel kişilerin serbest bölgedeki faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazanç ve iratlar, Türkiye'nin diğer yerlerine getirildiğinin kambiyo mevzuatına göre tevsiki halinde de Gelir ve Kurumlar Vergisi'nden muaftır*" şeklindeydi. Söz konusu eski madde düzenlemesi irdelendiğinde; "kişi ya da kurumlardan" ziyade "elde edilen kazanç ve iratlara" yönelik bir vergi ayrıcalığı tanındığı, dolayısıyla bunun sübjektif vergi ayrıcalığı olan "muafiyet" değil, objektif vergi ayrıcalığı olan "istisna" terimi ile ifade edilmesi gerektiği ve kanuni düzenlemenin de bu bağlamda kavramsal hata içerdiği belirtilmiştir[1130]. Cari SBK uygulamasında ise, söz konusu düzenleme yürürlükten kaldırılmış; Kanun'a eklenen geç. m.3'de ilgili vergi ayrıcalığını belirtmek üzere doğru terim olan "istisna" terimi kullanılmıştır. Ancak SBK m.6 madde başlığı hala "Muafiyet ve Teşvikler" şeklinde olup, söz konusu madde başlığı da kanaatimizce düzeltilmeye muhtaçtır. Ayrıca söz konusu fıkra hükmünün 5084 sayılı Kanun ile kaldırılması sonucunda, serbest bölgelerde faaliyet gösteren tam ve dar mükelleflerin, bölgedeki süresiz ve sınırsız gelir vergisi veya kurumlar vergisi istisnasından yararlanması olanağı sona ermiş[1131]; böylece, serbest bölgelerde de Türk vergi mevzuatının uygulanabilmesi

---

[1129] **5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun**, 06.02.2004 tarih ve 25365 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[1130] Erkan Aydın, "5084 Sayılı Kanun ile Yapılan Değişiklikler Çerçevesinde Serbest Bölgelerden Sağlanan Kazançlarda Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Uygulamaları Açısından Vergilendirme Sorunları", **Legal Mali Hukuk Dergisi**, S.2 (Şubat 2005), s.374.

[1131] Serbest bölgelerde söz konusu sınırsız ve süresiz gelir vergisi/kurumlar vergisi istisnasının kaldırılmasının, Uluslararası Para Fonu'na/International Monetary Fund (IMF) verilen taahhütler ve OECD'nin serbest bölgeleri zararlı vergi rekabeti yaratan yerler olarak görmesi sonucunda meydana geldiği; ancak söz konusu durumun çeşitli sakıncalar doğurduğu yönünde görüş mevcuttur. Söz konusu görüşe göre, serbest bölgelere yapılan yatırım azalmış, döviz geliri azalmış ve böylece ödemeler dengesine katkı düşmüş, sık yapılan mevzuat değişikliği ile yabancı yatırımcıların ilgili bölgelere yönelik yatırım kararları olumsuz yönde etkilenmiştir (Yıldırım Taylar, **Türk Vergi Hukuku Açısından Serbest Bölgeler**, 1. Baskı, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2008, s.72-74).

mümkün hale gelmiştir[1132].

SBK geç. m.3/1-a hükmü uyarınca serbest bölgelerde kaldırılan gelir vergisi/kurumlar vergisi istisnasına yönelik bir geçiş dönemi öngörülerek, söz konusu maddenin yürürlüğe girdiği tarih olan 06.02.2004 itibarıyla, SBK'na göre kurulan serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere "ruhsat almış[1133]" mükelleflerin bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançları, 06.02.2004 tarihi itibarıyla "ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere[1134]" gelir vergisinden/kurumlar vergisinden istisna olacaktır[1135]. Ayrıca SBK geç. m.3/1-b hükmü uyarınca 06.02.2004 tarihi itibarıyla ruhsat almış mükelleflerin, serbest bölgelerde istihdam edilen personeline ödedikleri ücretler de 31.12.2008 tarihine kadar gelir vergisinden istisna edilmiştir[1136]. Söz konusu vergi ayrıcalıkları geçiş dönemine ilişkin olup, 06.02.2004 tarihi itibarıyla serbest bölgede faaliyet göstermek için ruhsat almış olan mükelleflere yönelik, madde metninde gösterilen tarihler ya da ruhsat süreleri ile sınırlıdır.

Ayrıca serbest bölgelere ilişkin bir diğer vergi ayrıcalığı olarak SBK geç. m.3/2-a'da hüküm altına alındığı üzere, AB'ye tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın

---

[1132] M. Vefa Toroslu ve Cem Niyazi Durmuş, **Serbest Bölgeler**, 2. Baskı, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2010, s.193; Yiğit Şakar, s.232.

[1133] SBK m.5/2 uyarınca yerli veya yabancı gerçek veya tüzel kişiler, Ekonomi Bakanlığı'ndan ruhsat almak kaydıyla serbest bölgelerde faaliyette bulunabileceklerdir.

[1134] 1 Seri No.lu KVGT bölüm 5.12.3.6'da istisna uygulamasının mükelleflerin ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olması nedeniyle, istisnanın mükellefin faaliyet ruhsatında belirtilen sürenin son günü (son gün dâhil) biteceği düzenlemesi yer almaktadır. Ayrıca bölüm 5.12.3.8.3'de yer alan düzenlemede, 06.02.2004 tarihinden sonra, mükelleflerin faaliyet ruhsatlarının süresinin çeşitli nedenlerle (inşaat süresi ile ilgili süre uzatımları hariç) uzatılması durumunda, istisna süresinin uzamasının söz konusu olmayacağı vurgulanmıştır. Dolayısıyla kanaatimizce ilgili düzenleme deniz ticareti açısından irdelendiğinde, serbest bölgede kurulu bir tersanede gemi inşa faaliyeti ile uğraşılması durumunda, 06.02.2004 tarihi itibarıyla ruhsat süresinin uzamasının, ayrık düzenleme uyarınca gelir vergisi/kurumlar vergisi istisnasından yararlanma süresinin de uzamasına etkisi olacağı söylenebilecektir.

[1135] Ancak SBK geç. m.3/1-a'da, söz konusu gelir vergisi/kurumlar vergisi istisnasının GVK m.94/1-6(b) kapsamında yapılacak tevkifata etkisinin bulunmadığı hüküm altına alınmıştır. Ayrıca 1 Seri No.lu KVGT "İstisna Kazanç Tutarının Tespiti" başlıklı bölüm 5.12.3.3'de yer alan düzenleme uyarınca, SBK geç. m.3/1-a'da yer alan istisna, bir kazanç istisnasıdır. Dolayısıyla, mükelleflerin serbest bölgelerdeki faaliyetlerinden elde ettikleri hasılattan bu faaliyetlere ilişkin olarak yapılan giderlerin düşülmesi sonucu bulunacak kazanç, kurumlar vergisinden istisnadır. Genel Tebliğ'de serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkı gelirlerinin de istisna kapsamında olacağı düzenlemesi yer almaktadır. Aynı şekilde, serbest bölgelerde yürütülen faaliyetler çerçevesinde elde edilen hasılatın, serbest bölgelerde yürütülen faaliyetler çerçevesinde yapılacak ödemelerde kullanılıncaya kadar geçici olarak serbest bölgelerde mevduat hesaplarında veya repo işlemlerinde değerlendirilmesi sonucu elde edilen gelirler de söz konusu istisna kapsamında olacaktır. Fakat bunun dışında, serbest bölgelerde elde edilmiş olsa dahi faiz, repo vb. faaliyet dışı gelirler istisna kapsamında yer almayacaktır.

[1136] Ancak SBK geç. m.3/1-b'de, 06.02.2004 tarihi itibarıyla serbest bölgede faaliyette bulunan mükelleflerin ruhsatlarında belirtilen sürenin, 31.12.2008 tarihinden daha önceki bir tarihte sona ermesi halinde, personelin ücret geliri istisnası uygulamasında ruhsatta yer alan sürenin bitiş tarihinin dikkate alınacağı hüküm altına alınmıştır.

vergilendirme döneminin sonuna kadar, serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları[1137] ile serbest bölgelerde, bakım, onarım, montaj, demontaj, elleçleme, ayrıştırma, ambalajlama, etiketleme, test etme, depolama hizmeti alanlarında faaliyette bulunan ve hizmetin tamamını Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara veren hizmet işletmelerinin, söz konusu hizmetlere konu malların serbest bölgelerden Türkiye'ye herhangi bir şekilde girişi olmaksızın yabancı bir ülkeye gönderilmesi şartıyla bu hizmetlerden elde ettikleri kazançları gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilmiştir[1138]. Ayrıca SBK geç. m.3/2-b'de hüküm altına alındığı üzere, AB'ye tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar, serbest bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az %85'ini yurt dışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan gelir vergisi, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilmiştir.

Ayrıca 1 Seri No.lu KVGT bölüm 5.12.3.3'de, teknoloji geliştirme bölgelerinde olduğu gibi serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflere de, Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu (TÜBİTAK) ve benzeri kurumlar tarafından araştırma ve geliştirme (Ar-Ge) projelerine ilişkin olarak ilgili mevzuat çerçevesinde hibe şeklinde sağlanan destek tutarları, kurum kazancına dâhil edilecek ve istisnadan yararlandırılacaktır.

SBK m.6/3 uyarınca, serbest bölge kullanıcılarının[1139] tutmak zorunda oldukları defterler ile düzenleyecekleri belgelere ilişkin olarak, VUK hükümlerine bağımlı olmaksızın düzenleme yapma yetkisi Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verilmiştir. Ancak 1 Seri No.lu KVGT bölüm 5.12.3.8.1'de yer alan düzenlemede, serbest bölgelerde

[1137] 1 Seri No.lu KVGT bölüm 5.12.3.7.'de serbest bölgede imalat faaliyetlerine uygulanacak istisnanın, bölgede yeni faaliyete geçen mükellefler ile faaliyet ruhsatlarında yer alan sürenin dolmasıyla normal vergileme rejimine tabi olacak mükellefler için geçerli olacağı düzenlemesi yer almaktadır. Ayrıca istisna uygulamasında, imal edilen ürünün yurt dışına ya da yurt içine satılmasının bir önemi bulunmadığı vurgulanmıştır.

[1138] Ancak SBK geç. m.3/2-a'da, söz konusu istisnanın GVK m.94/1-6(b) ile KVK m.15 ve m.30 uyarınca yapılacak tevkifata etkisi bulunmadığı hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla 1 Seri No.lu KVGT bölüm 5.12.3.5.1'de yer alan düzenleme uyarınca da, serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin, bu bölgelerde elde ettikleri kazançları dağıtmaları halinde, dağıtılan kâr payları üzerinden elde edenin hukuki niteliğine göre GVK m.94/1-6(b) ile KVK m.15 ve m.30 hükümlerine göre vergi kesintisi yapması gerekmektedir.

[1139] SBK m.3/1-b ve SBUY m.4/1-o uyarınca kullanıcı terimi; faaliyet ruhsatı alan ve serbest bölgede belli bir işyeri bulunan gerçek veya tüzel kişiyi ifade etmektedir.

faaliyet gösteren mükelleflerin de VUK hükümleri çerçevesinde defter tutmaları, belge ve kayıt düzenine uymaları gerektiği vurgulanmıştır. Ayrıca 1 Seri No.lu KVGT'nde serbest bölgedeki kazancın tespitine yönelik düzenlemeler de yer almaktadır[1140].

SBK m.6/4'de hüküm altına alındığı üzere, söz konusu Kanun kapsamında kazançları gelir veya kurumlar vergisinden istisna tutulan kullanıcılar ve işleticiler[1141], yatırım ve üretim safhalarında Cumhurbaşkanınca belirlenecek vergi dışı teşviklerden yararlandırılmaktadır. Söz konusu Kanun kapsamında kazançları gelir veya kurumlar vergisinden istisna tutulmayan kullanıcılar ise, yatırım ve işletme safhalarında bu Kanun kapsamında yararlanılmayan vergi ve vergi dışı teşviklerden ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde yararlandırılmaktadır.

SBK'nda deniz ticaretine ilişkin düzenlemeler de yer almaktadır. SBK m.9/2'de serbest bölgede gemi ve liman hizmetlerinin işletici tarafından yapılacağı veya kamu kurum ve kuruluşlarına, gerçek veya tüzel kişilere yaptırılacağı hüküm altına alınmıştır. SBK geç. m.3'de yer alan vergi ayrıcalıkları, serbest bölgelerde deniz ticaretine ilişkin üretim faaliyetleri (balık yetiştiriciliği/üreticiliği vs.) ve deniz araçlarının imali ve bakımı, onarımı, montajı ve demontajı gibi faaliyetler sonucunda elde edilen kazançlar için de kanaatimizce söz konusu olacaktır. Fakat serbest bölgelerde deniz ticaretine sirayet eden önemli vergi ayrıcalıkları olsa da, uygulamada serbest bölgede faaliyet gösteren tersanelerin kredi sağlamada karşılaştıkları hukuki ve fiili engeller, gemi inşa sektörünü olumsuz etkileyebilmektedir[1142]. Deniz taşımacılığı faaliyeti açısından konu irdelendiğinde ise, gerek serbest bölge içinde, gerekse serbest bölge ile Türkiye ya da diğer ülkeler arasında yapılan taşımacılık faaliyetinin, gelir vergisine veya kurumlar

[1140] 1 Seri No.lu KVGT bölüm 5.12.3.3'de, istisna kazancın ve bu bağlamda kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından, istisna kapsamında bulunan ve bulunmayan hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi ve bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerektiği düzenlenmiştir. Ayrıca serbest bölgede yürütülen ve istisna kapsamında olan faaliyetlerin zararla sonuçlanması halinde, söz konusu zararların istisna kapsamında olmayan diğer faaliyetlere ilişkin kazançlardan indirilmesi mümkün olmadığı gibi, ertesi yıla devredilmesi de mümkün değildir. Bölüm 5.12.3.4'de, hem serbest bölgedeki hem de serbest bölge dışındaki faaliyetlere ilişkin müşterek genel giderlerin, merkezde ve şubede oluşan maliyetlerin toplam maliyetler içindeki oranı dikkate alınarak dağıtılacağı düzenlemesi yer almaktadır. Aynı şekilde hem serbest bölgede hem de serbest bölge dışındaki faaliyetlerde kullanılan iktisadi kıymetlere ilişkin amortismanların ise, her bir işte kullanıldıkları gün sayısı dikkate alınarak dağıtılması, her bir işte ne kadar kullanıldığının tespiti mümkün değil ise, müşterek genel giderlerle birlikte dağıtıma tabi tutulacağı düzenlemesi yer almaktadır.

[1141] SBK m.3/1-a ve SBUY m.4/1-m uyarınca işletici terimi; serbest bölgeyi işleten kamu kurum ve kuruluşunu, yerli ve yabancı gerçek veya tüzel kişileri ifade etmektedir.

[1142] Deniz Haber, "Serbest Bölgelerdeki Gemi Sanayi Duruyor", 13.03.2009, https://www.denizhaber.com/gemi-insa-sanayii/serbest-bolgelerdeki-gemi-sanayi-duruyor-h16225.html (E.T.:01.08.2020).

vergisine tabi olacağını belirtmek mümkündür[1143].

Ayrıca uygulamada karşılaşılan bir diğer sorun, serbest bölgelerin Türkiye'nin gümrük rejimi dışında olması nedeniyle, söz konusu bölgelerde inşa edilmekte olan gemilerin YHGÖS'e tescil edilip edilemeyeceğidir. TMK bakımından taşınır mal olsa da, vergi hukuku açısından taşınmaz mal statüsünde olan gemilerin inşasının finansmanı amacıyla üzerinde akdi veya kanuni rehin hakkının kurulması, ancak söz konusu Sicil'e tescili halinde mümkün bulunmaktadır. Literatürde yer alan bir görüş uyarınca serbest bölgelerde inşa edilmekte olan geminin söz konusu Sicil'e tescili; SBK m.6/1'de serbest bölgelerin, Türkiye Gümrük Bölgesinin bir parçası olduğunun vurgulanması, SBK m.12'de hüküm altına alınan serbest bölgelere uygulanmayacak hükümler içerisinde TTK'nın yer almaması ve YHGÖS'e ilişkin ulusal mevzuat hükümlerinin SBK'na aykırı olmaması nedenleriyle mümkün bulunmaktadır[1144].

Serbest bölgenin sınırlarının belirlenmesi ile ilgili SBUY m.6/1'de bölgenin sınırları, Bakanlar Kurulu'nun/Cumhurbaşkanı'nın ilgili bölgenin kurulmasına ilişkin Kararnamesinde belirtilen sınırlar olarak hüküm altına alınmıştır. Ayrıca deniz ticaretine ilişkin sınırları da teşkil eden m.6/2'de ise, bölge ve bölge dışındaki liman rıhtımlarına yanaşarak veya deniz yoluyla lash ve limbo yapmak suretiyle bölgeye mal getiren ve götüren gemilerin ve deniz araçlarının, Liman Başkanlığı ve/veya Liman İşletme Müdürlüğünce belirlenen rıhtım veya yerlerde işgal ettikleri deniz alanları ile bu yerlerden malların bölgeye getirilip götürülmesi için takip edilen yolun, gümrük işlemlerinin yapılması açısından, Gümrük İdaresi'nin gözetiminde olması şartıyla serbest bölge olarak kabul edileceği hüküm altına alınmıştır[1145].

4.4.4.Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Bağlamında Deniz Ticaretinin Vergilendirilmesi

---

[1143] Sayın, s.60.

[1144] Fevzi Topsoy, "Serbest Bölgelerde İnşa Edilmekte Olan Gemilerin, Yapı Halindeki Gemilere Özgü Sicile Tescili Sorunu", **Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi** (Elektronik Versiyon), C.27, S.3 (Eylül 2011), https://02149qu1b-y-https-www-lexpera-com-tr.proxy2.marmara-elibrary.com/makaleler/serbest-bolgelerde-insa-edilmekte-olan-gemilerin-yapi-halindeki-gemilere-ozgu-sicile-tescili-sorunu-16/1 (E.T.:01.08.2020).

[1145] Ayrıca SBUY m.34/3'de serbest bölge adresli veya çıkışlı olup, deniz yoluyla gelen veya giden eşyanın, bölgenin denize rıhtımı olmaması veya limanı olmasına rağmen yakın bir limandan getirilmesi veya götürülmesi durumunda bölge ile bağlantısının sağlandığı "geminin bulunduğu yer ile bölge arasındaki koridor" serbest bölge olarak addedilecektir.

Günümüzde uluslararası çifte vergilendirme, özellikle küreselleşmenin meydana getirdiği önemli vergi sorunlarından birini teşkil etmektedir. Uluslararası çifte vergilendirmeyi doğuran nedenler irdelendiğinde ilk ve ana neden olarak küreselleşme, yani iktisadi ve ticari ilişkilerin hızla arttığı devletlerarasında sermaye, işgücü, turizm ve teknoloji akımının ve yer değişiminin meydana gelmesi belirtilebilecektir. Uluslararası çifte vergilendirmeyi doğuran bir diğer neden de, devletlerin ulusal egemenliğinden doğan vergilendirme yetkisi ve vergileme hakkıdır. Egemenlik hakkına dayanan vergileme, mutlak ve dış etki ile güçlerin sınırlamasına kapalı bir hak olup; bu bağlamda her devletin sosyal, politik, ekonomik ve mali koşullara göre vergi sistemini kurma ve sınırları içindeki vatandaş ve yabancıları vergileme hakkı mevcuttur[1146].

Uluslararası çifte vergilendirmenin önlenmesinde, ulusal (tek taraflı) önlemler ve uluslararası (iki ve çok taraflı) önlemler olmak üzere iki düzeyde önleme politikaları mevcuttur[1147]. Bu bağlamda uluslararası önlemlerden olan ve iki taraflı anlaşma niteliği teşkil eden ÇVÖA, deniz ticareti açısından özellik arz eden düzenlemeler de içermesi nedeniyle ayrıca inceleme konusu yapılması gereği duyulmuştur. Zira T.C. Anayasası m.90/5'de, "*Usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası andlaşmalar kanun hükmündedir. Bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamaz. Usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası andlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası andlaşma hükümleri esas alınır*." şeklinde düzenleme yer almaktadır. Böylece uluslararası nitelik arz eden deniz ticareti faaliyetlerine uygulanacak mali hükümler açısından, ticaretin sirayet ettiği ülke ile Türkiye arasında yürürlüğe konulmuş bir ÇVÖA olması halinde, kanunlara nazaran öncelikle bu anlaşma hükümleri geçerli olacağından; OECD ve Birleşmiş Milletler/United Nations (UN) Model Anlaşma hükümleri ile Türkiye'nin akdettiği bazı anlaşma hükümlerinin irdelenerek açıklığa kavuşturulması önem arz etmektedir.

4.4.4.1.Çifte Vergilendirme ve Model Anlaşma Kavramları

[1146] Selahattin Tuncer, **Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları**, 1. Baskı, Ankara: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, 1974, s.12-14.
[1147] Ayrıntılı bilgi için bkz. Billur Yaltı Soydan, **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, 1. Baskı, İstanbul: Beta Yayıncılık, 1995, s.25-35.

4.4.4.1.1.Çifte Vergilendirme Kavramı

"Çifte vergilendirme" kavramına karşılık gelmek üzere; İngilizce "double taxation", Almanca "doppelbesteuerung" ve Fransızca "double imposition" terimleri kullanılmaktadır. Dört terimde de dikkat çeken nokta; "çifte, "doppel" ve "double" kelimeleri ile ifade edilen "ikilik" durumudur. Mali hukuk uygulamasında çifte vergilendirme ile eş anlamlı olarak kullanılan "mükerrer[1148] vergilendirme" kavramı ise, anlam bakımından ince bir fark içermekte; birden fazla olmayı (iki, üç, dört vs.) ifade etmektedir[1149]. Dolayısıyla çalışmamızda cari ve yaygın kullanımı olan, çifte vergilendirme teriminin kullanılması tercih edilmiştir.

Çifte vergilendirme kavramını tanımlamak gerekirse, birden fazla devlete ait vergilendirme yetkisinin çakışmasından veya aynı bir yetkinin birkaç kez kullanılmasından dolayı, aynı vergi yükümlüsü ve/veya aynı vergi konusundan aynı vergilendirme dönemi içinde aynı nitelikte birden fazla vergi alınması şeklinde bir genel tanım yapmak mümkündür[1150]. Çifte vergilendirmenin türlerinden[1151] biri olan ve çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile önlenmek istenen[1152] uluslararası hukuksal çifte vergilendirmeyi ise; vergilendirme hakkına sahip iki veya daha fazla devletin, aynı mükellefi, aynı vergi konusunda ve belirli bir dönem içinde esasta aynı vergileri uygulamak suretiyle vergilendirmesi şeklinde tanımlamak mümkün olacaktır[1153].

4.4.4.1.2.Model Anlaşma Kavramı

Çifte vergilendirme hususunda anlaşma yapmak isteyen iki devletin, bir araya gelmeleri ve anlaşma taslağı üzerinde görüş birliğine varmaları; devletlerin çelişen ve

---

[1148] Mükerrer kelimesi; tekrarlanmış, yinelenmiş manasına gelmektedir (Türk Dil Kurumu, **Güncel Türkçe Sözlük**, "mükerrer", https://sozluk.gov.tr/ (E.T.:03.08.2020)).

[1149] Türk Sanayicileri ve İşadamları Derneği, **Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Türkiye Uygulaması**, 1. Baskı, İstanbul: TÜSİAD Yayınları, 1989, s.3.

[1150] Yaltı Soydan, **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, s.3.

[1151] Çifte vergilendirmenin türlerini, ulusal ve uluslararası çifte vergilendirme; ekonomik ve hukuksal çifte vergilendirme; yatay, dikey ve çapraz çifte vergilendirme; gerçek ve görünüşte çifte vergilendirme; kişisel, kişisel olmayan ve karışık çifte vergilendirme şeklinde belirtmek mümkündür (Hüseyin Işık, **Uluslararası Vergilendirme**, 1. Baskı, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2014, s.23).

[1152] Uluslararası çifte vergilendirme, büyük oranda uluslararası anlaşmalar yoluyla önlenmektedir. Bu bağlamda uluslararası vergi anlaşmaları yaparak çifte vergilendirmeyi önlemek isteyen iki veya daha çok devlet, böylelikle vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmasını da kabul etmiş olmaktadır (Erginay, s.25).

[1153] Tuncer, **Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları**, s.7; Yaltı Soydan, **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, s.3; Erginay, s.25.

çarpışan çıkarlarının mevcut olması, karmaşık vergi sorunlarının varlığı, uzun ve sistemli bir çalışma yapılmasının yaratacağı emek ve zaman kaybının söz konusu olması ve devletlerarasındaki anlaşmalarda uyumlu ve birlik sağlanan anlaşma metinlerinin ortaya çıkamaması nedenleriyle zor olmaktadır[1154]. Dolayısıyla bu bağlamda devletlere rehber oluşturması açısından, OECD ve UN tarafından "model anlaşmalar" yapılmıştır. Söz konusu model anlaşmaların hukuki nitelikleri irdelendiğinde; anlaşmaların bağlayıcı olmadığı ve tavsiye niteliği ağır basan, yol gösterici ve aydınlatıcı metinler olduğunu belirtmek mümkündür[1155]. Böylece söz konusu model anlaşmaları, "çerçeve çizen" ve "rehber oluşturan" anlaşmalar olarak nitelendirmek mümkün olacaktır[1156].

Model anlaşma kavramını tanımlamak gerekirse ise; devletlerin görüşmelerine temel oluşturan ve ilke, yöntem ve yorum bakımından yeknesak kurallar getiren, hukuki bağlamda bağlayıcı sayılmayan uluslararası metinler olarak tanımlamak mümkündür[1157]. Dolayısıyla Türkiye'nin akdettiği ÇVÖA'na da rehber teşkil ettiği üzere, OECD ve UN Model Anlaşmalarının deniz ticaretine ilişkin hükümlerinin irdelenmesi önem teşkil etmektedir.

4.4.4.2.OECD ve UN Model Anlaşmaları Bağlamında Deniz Ticaretinin İncelenmesi

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları için, OECD Model Anlaşması ve UN Model Anlaşması olmak üzere iki adet anlaşma modeli bulunmaktadır[1158]. ABD'nin de ÇVÖA görüşmelerinde, başlangıçtaki pozisyonuna ilişkin sui generis bir model anlaşmaya sahip olduğu bilinse de[1159]; söz konusu model anlaşmanın akit devletlerden

---

[1154] Tuncer, **Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları**, s.51 ve 53.
[1155] Yaltı Soydan, **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, s.43.
[1156] Işık, s.50.
[1157] Yaltı Soydan, **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, s.43.
[1158] Genellikle gelişmiş ülkelerin kendi aralarında akdettikleri anlaşmalarda kullandıkları model anlaşma olan OECD Model Anlaşması'nda, vergilendirme yetkisi genel olarak mukim devlete (gerçek kişilerde geliri elde edenin yerleşik bir başka deyişle tam mükellef olduğu; kurumlarda ise, geliri elde eden kurumun kanuni ve iş merkezinin bulunduğu) verilmektedir. Ağırlıklı olarak sermaye ithal eden gelişmekte olan ülkelerin kendi aralarında akdettikleri anlaşmalarda kullandıkları model anlaşma olan UN Model Anlaşması'nda ise, vergilendirme yetkisi genel olarak kaynak devlette, bir başka deyişle gelirin elde edildiği devlettedir. Türkiye açısından konu irdelendiğinde ise, Türkiye'nin anlaşma görüşmelerinde diğer devletin gelişmişlik durumuna ve teklifine göre her iki modeli de kullandığı görülmektedir. Ancak son dönemlerde yapılan anlaşmalarda ağırlıklı olarak OECD Model Anlaşması'nın kullanıldığını söylemek mümkündür (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2 (Kurumlar Vergisi Kanunu)**, s.536).
[1159] Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2 (Kurumlar Vergisi Kanunu)**, s.536.

birinin ABD olduğu anlaşmalara model teşkil etmesi nedeniyle, bu kısımda incelenmesi gerekli görülmemiştir. 2017 OECD Model Tax Convention on Income and on Capital[1160] (2017 OECD Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma), ÇVÖA görüşme süreçlerine ilişkin ilk model anlaşma olup, çalışmamızda kısaca "OECD Model Anlaşma" olarak kullanılacaktır. 2017 United Nations Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries[1161] (2017 Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Ülkeler Arasında Birleşmiş Milletler Model Çifte Vergilendirme Anlaşması) ise, ÇVÖA görüşme süreçlerine ilişkin ikinci model anlaşma olup, çalışmamızda kısaca "UN Model Anlaşma" olarak kullanılacaktır.

OECD ve UN Model Anlaşmaları incelendiğinde, doğrudan deniz ticaretine yönelik düzenlemenin, her iki Anlaşma'da da m.8'de "Uluslararası Deniz ve Hava Taşımacılığı[1162]" başlığı altında yer aldığı görülmektedir[1163]. OECD Model Anlaşması m.8/1 incelendiğinde; bir Akit Devlet teşebbüsünün uluslararası trafikte[1164] gemi veya uçak işletmeciliğinden elde ettiği kazancın, yalnızca bu Devlette vergilendirileceği düzenlemesi yer almaktadır. Bu bağlamda irdelenmesi gereken "bir Akit Devlet teşebbüsü" terimi OECD Model Anlaşması m.3/1-d'de; bir Akit Devlet mukimi[1165]

[1160] OECD, **2017 OECD Model Tax Convention on Income and on Capital**, 25.04.2019, https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en (E.T.:05.08.2020).

[1161] UN, **2017 United Nations Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries**, 2017, https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf (E.T.:05.08.2020).

[1162] Her iki Model Anlaşma'da da m.8'in 21.11.2017 değişikliği ile güncel halini almış başlığı "International Shipping and Air Transport (Uluslararası Deniz ve Hava Taşımacılığı)" olup; söz konusu değişiklik öncesi madde başlığı "Shipping, Inland Waterways Transport and Air Transport (Deniz, İç Suyolu ve Hava Taşımacılığı)" şeklindeydi. Dolayısıyla madde başlığı değişikliğinden ve madde içeriğinden kaldırılmasından da anlaşıldığı üzere söz konusu madde, devletlerin iç sularında yapılan deniz taşımacılığı faaliyetini kapsamayacak, iç su taşımacılığına ulusal mevzuat hükümleri uygulanacaktır.

[1163] Deniz taşımacılığı faaliyeti iç hukukumuzda olduğu gibi, uluslararası hukukta da, genel olarak ticari kazancın haricinde, özel ve ayrık bir düzenlemeye tabi tutulmuştur (Feridun Güngör, "ÇVÖ Anlaşmaları Kapsamında Uluslararası Taşımacılık Kazançlarının Vergilendirilmesi I", **Yaklaşım Dergisi** (Elektronik Versiyon), S.54 (Haziran 1997),https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=1321&arananKey=FER%C4%B0DUN%20G%C3%9CNG%C3%96R (E.T.:06.08.2020).

[1164] "Uluslararası trafik" terimi OECD Model Anlaşması m.3/1-e'de; gemi veya uçağın yalnızca bir Akit Devletteki yerler arasında işletildiği ve gemiyi veya uçağı işleten teşebbüsün bu Devletin bir teşebbüsü olmadığı durumlar dışında, bir gemi veya uçak ile yapılan her türlü taşımayı ifade edecek şekilde düzenlenmiştir. Dolayısıyla akit devletlerden birinde iç su taşımacılığı yapan diğer akit devletin yaptığı iç su taşımacılığı da dâhil, iç su taşımacılığı Model Anlaşma hükümleri dışına çıkarılmıştır. Ayrıca "uluslararası trafik" terimi, UN Model Anlaşması m.3/1-d'de de aynı şekilde tanımlanmıştır.

[1165] "Mukimlik" terimi, OECD Model Anlaşma m.4'de düzenlenmiştir. Model Anlaşma m.4/1'de; bu Anlaşmanın amaçları bakımından, "bir Akit Devletin mukimi" teriminin, bu Devlet ve herhangi bir politik alt bölümü veya mahalli idaresi ve bu Devletin tanınmış bir emeklilik fonu da dâhil olmak üzere, bu Devletin mevzuatı gereğince ikametgah, mukimlik, yönetim yeri veya benzer yapıda diğer bir kriter nedeniyle vergiye tabi olan kişi anlamına geleceği düzenlemesi yer almaktadır. Ancak bu terimin, yalnızca o Devletteki kaynaklardan elde edilen gelir veya orada bulunan servet nedeniyle o Devlette vergiye tabi olan herhangi bir kişiyi kapsamayacağı da ayrıca düzenlenmiştir.

tarafından işletilen bir teşebbüs[1166] şeklinde düzenlenmiştir. Dolayısıyla OECD Model Anlaşması esas alınarak oluşturulan ÇVÖA hükümleri gereği, uluslararası trafikte yapılan deniz taşımacılığı neticesinde elde edilen kazancın, ikametgâh (yerleşik olma) ilkesi uyarınca mukim[1167] devlette vergilendirildiği görülmektedir. Ayrıca dikkat çekilmesi gereken bir diğer nokta olarak fıkra hükmünde yer alan gemi işletmeciliği faaliyeti, madde başlığında yer aldığı üzere deniz taşımacılığı olarak sınırlandırılmıştır. OECD Model Anlaşma m.8/2'de ise; m.8/1 hükümlerinin aynı zamanda, bir ortaklığa, bir ortak teşebbüse veya uluslararası işletilen bir acenteye iştirak dolayısıyla elde edilen kazançlara da uygulanacağı düzenlemesi yer almaktadır.

UN Model Anlaşması m.8 incelendiğinde ise; ÇVÖA'na temel oluşturmak üzere "Alternatif A" ve "Alternatif B" olmak üzere iki düzenleme içerdiği görülmektedir.

Model Anlaşma m.4/2'de; m.4/1 hükümleri dolayısıyla bir gerçek kişinin her iki Akit Devletin de mukimi olduğunda, bu kişinin durumunun aşağıdaki şekilde belirleneceği düzenlenmiştir:
a)Bu kişi, yalnızca daimi olarak kalabileceği bir evin bulunduğu Devletin mukimi kabul edilecektir; eğer bu kişinin her iki Devlette de daimi olarak kalabileceği bir evi varsa, bu kişi, yalnızca kişisel ve ekonomik ilişkilerinin daha yakın olduğu (hayati menfaatlerinin merkezi olan) Devletin mukimi olarak kabul edilecektir;
b)Eğer kişinin hayati menfaatlerinin merkezinin yer aldığı Devlet saptanamazsa veya her iki Devlette de daimi olarak kalabileceği bir evi yoksa bu kişi yalnızca kalmayı adet edindiği evin bulunduğu Devletin mukimi kabul edilecektir;
c)Eğer kişinin her iki Devlette de kalmayı adet edindiği bir evi varsa veya her iki Devlette de böyle bir ev söz konusu değilse, bu kişi yalnızca vatandaşı olduğu Devletin mukimi kabul edilecektir;
d)Eğer kişi her iki Devletin de vatandaşıysa veya her iki Devletin de vatandaşı değilse, Akit Devletlerin yetkili makamları sorunu karşılıklı anlaşma ile çözeceklerdir.
Model Anlaşma m.4/3'de; gerçek kişi dışındaki bir kişi, m.4/1 hükümleri dolayısıyla her iki Akit Devletin de mukimi olduğunda, Akit Devletlerin yetkili makamları, bu kişinin hangi Akit Devletin mukimi olduğunu, etkin yönetim merkezi, tüzel kişilik kazandığı ya da kurulduğu yer ve diğer ilgili faktörler göz önünde bulundurularak Anlaşmanın amaçları doğrultusunda karşılıklı anlaşma ile tespit etmeye çalışacaklardır. Böyle bir anlaşmanın yokluğu halinde ise, bu kişi, Akit Devletlerin yetkili makamlarınca kararlaştırılan ölçü ve kapsam dışında, bu Anlaşmayla sağlanan vergi indirim veya istisna hakkına sahip olamayacaktır.
UN Model Anlaşma m.4'de "Mukimlik", OECD Model Anlaşma düzenlemesi ile küçük bir farklılık haricinde paralel şekilde düzenlenmiştir. Söz konusu farklılık; UN Model Anlaşması'nda "kuruluş yerinin" de mukim olarak kabul edilmek için sayılan kriterler arasında yer almasına rağmen; OECD Model Anlaşması'na eklenen "bu Devletin tanınmış emeklilik fonu" ibaresinin BM Model Anlaşması'nda yer almamasıdır (Öznur Yılmaz, **Ticari Faaliyetler Bağlamında Çifte Vergilendirme**, 1. Baskı, İstanbul: Legal Yayıncılık, 2019, s.208).
Ayrıca "bir akit devlet mukimi" teriminin, Türk vergi hukuku açısından "tam mükellef" terimine denk geldiğini de belirtmek mümkündür (Selahattin Tuncer, "Vergi Hukuku Açısından Medeni İkametgah ve Mali İkametgah", **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları** (Elektronik Versiyon), S.33 (1990), s.63, https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/7397 (E.T.:06.08.2020)).

[1166] "Teşebbüs" terimi OECD Model Anlaşması m.3/1-c'de; herhangi bir ticari faaliyetin yürütülmesi anlamına gelmektedir. Dolayısıyla Model Anlaşma gereğince gemi ve uçak taşımacılığı da bir ticari kazanç olmakla birlikte, ticari kazancın düzenlendiği m.7'den ayrı bir madde olarak m.8'de düzenlendiği için, söz konusu kazanca ilişkin özel madde olan m.8'in uygulanacak olması olağandır. UN Model Anlaşması "Tanımlar" başlıklı m.3'de, "teşebbüs" teriminin tanımına yer verilmemiştir.

[1167] 11.04.1977 tarihli 1977 OECD Model Sözleşmesine kadar, 30.07.1963 tarihli OECD Taslak Sözleşmesi'nde yer aldığı şekliyle, cari olan "Mukim (Resident)" başlıklı OECD Model Anlaşma m.4, 1963-1977 tarihleri arasında "Mali İkametgah (Fiscal Domicile)" başlığı ile yer almıştır. Mali ikametgâhın belirlenmesinde geçerli olan temel ölçütler, cari m.4'de de yer aldığı üzere; ikametgâh, daimi mesken, hayati çıkarlar merkezi, mutad oturma yeri, uyrukluk ve etkin yönetim merkezidir (OECD Model Anlaşması m.4'ün Tarihi Geçmişi, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_4ceb78e9-en#page1 (E.T.:06.08.2020); Zeynep Arıkan, s.37).

Bunlardan “Alternatif A” incelendiğinde, OECD Model Anlaşma m.8 ile aynı olduğu görülüp; UN Model Anlaşma m.8/1’de, bir Akit Devlet teşebbüsünün uluslararası trafikte gemi veya uçak işletmeciliğinden elde ettiği kazancın, yalnızca bu Devlette vergilendirileceği düzenlemesi yer almaktadır. UN Model Anlaşma m.8/2’de de, m.8/1 hükümlerinin aynı zamanda, bir ortaklığa, bir ortak teşebbüse veya uluslararası işletilen bir acenteye iştirak dolayısıyla elde edilen kazançlara da uygulanacağı düzenlemesi yer almaktadır.

Bir diğer alternatif düzenleme olan “Alternatif B” incelendiğinde ise; UN Model Anlaşma m.8/1’in sadece uçak işletmeciliğinden elde edilen kazancı düzenlediği ve “Alternatif A” ile aynı olduğu görülmektedir. UN Model Anlaşma m.8/2’de ise gemi işletmeciliğinden elde edilen kazançlar düzenlenmiştir. Buna göre bir Akit Devlet teşebbüsünün uluslararası trafikte gemi işletmeciliğinden elde ettiği kazancın, diğer Akit Devlette söz konusu faaliyetten kaynaklanan kazancın geçici (arızi) olması durumunda yalnızca bu (mukim) Devlette vergilendirileceği düzenlemesi yer almaktadır. Ancak bu tür faaliyetlerin geçici (arızi) olmaktan fazlası (sürekli) olması durumunda ise, bu tür kazançların bu diğer Devlette de vergilendirilebileceği düzenlemesine yer verilmiştir. Bu diğer Devlette vergilendirilecek kazanç, teşebbüsün gemicilik faaliyetlerinden elde ettiği toplam net kârın uygun bir şekilde dağıtılması esasına göre belirlenecektir. Ayrıca bu tür bir tahsisata göre hesaplanan vergi, ikili görüşmeler yoluyla belirlenecek bir yüzdesel oranda azaltılacaktır. Söz konusu düzenleme irdelendiğinde, deniz taşımacılığının arızi bir durum olması durumunda mukim (yerleşik) devlette, süreklilik arz ettiği arızi olmayan durumlarda ise kaynak devlette de vergilendirilebileceğine yönelik hüküm içermekte olduğu görülmektedir. Bu durumun da deniz taşımacılığının yer bakımından gerçekleştirildiği, gelişmekte olan kaynak devletlerin lehine bir düzenleme olduğunu söylemek mümkündür. UN Model Anlaşma m.8/3’de ise; m.8/1 ve m.8/2 hükümlerinin aynı zamanda, bir ortaklığa, bir ortak teşebbüse veya uluslararası işletilen bir acenteye iştirak dolayısıyla elde edilen kazançlara da uygulanacağı düzenlemesi yer almaktadır.

4.4.4.3.Türkiye’nin Taraf Olduğu Bazı Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Bağlamında Deniz Ticaretine Yönelik Düzenlemeler

Çalışmamızın kaleme alındığı tarih itibarıyla Türkiye’nin 85 devlet ile imzalamış

olduğu ve yürürlükte olan ÇVÖA mevcuttur[1168]. Söz konusu Anlaşmaların doğrudan deniz ticaretine ilişkin 8. maddeleri incelendiğinde, ağırlıklı olarak teşebbüsün mukimi olduğu devlete vergilendirme yetkisinin verildiği görülmektedir. Türkiye'nin, uluslararası deniz taşımacılığı kazançlarına ilişkin teşebbüsün mukim olduğu devlete vergilendirme yetkisi veren ÇVÖA imzaladığı ülkelere tadadi olarak; ABD[1169], Almanya[1170], Finlandiya[1171], Fransa[1172], İngiltere[1173], İsviçre[1174] ve Norveç[1175] örnek verilebilecektir. Söz konusu devletler ile Türkiye arasında akdedilmiş Anlaşmaların, gelişmiş ülkelere yönelik çıkarları gözeten OECD Model Anlaşması'na uygun olarak hazırlandığı söylenebilecektir. Ayrıca Türkiye'nin uluslararası deniz taşımacılığı kazançlarına ilişkin teşebbüsün mukim olduğu devletin yanında, belirli bir oranda (sınırlı da olsa) kaynak devlete de vergilendirme yetkisi veren ÇVÖA imzaladığı ülkelere tadadi olarak ise; İsveç[1176], Rusya[1177] ve Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti (KKTC)[1178] örnek verilebilecektir. Söz konusu devletler ile Türkiye arasında akdedilmiş Anlaşmaların ise,

---

[1168]Türkiye'nin ÇVÖA imzalamış olduğu ve hükümleri yürürlükte olan 85 ülke için bkz. https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararasi_mevzuat/VERGIANLASMALIST.htm (E.T.:08.08.2020).

[1169] **Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Amerika Birleşik Devletleri Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması**, 31.12.1997 tarih ve 23217 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[1170] **Türkiye Cumhuriyeti ile Almanya Federal Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi ve Vergi Kaçakçılığını Önleme Anlaşması**, 24.01.2012 tarih ve 28183 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[1171] **Türkiye Cumhuriyeti ile Finlandiya Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması**, 24.03.2012 tarih ve 28243 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[1172] **Türkiye Cumhuriyeti ile Fransa Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması**, 10.04.1989 tarih ve 20135 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[1173] **Türkiye Cumhuriyeti ile Büyük Britanya ve Kuzey İrlanda Birleşik Krallığı Arasında Gelir ve Sermaye Değer Artış Kazançları Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması**, 19.10.1988 tarih ve 19964 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[1174] **Türkiye Cumhuriyeti ile İsviçre Konfederasyonu Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması**, 12.01.2012 tarih ve 28171 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[1175] **Türkiye Cumhuriyeti ile Norveç Krallığı Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması**, 28.05.2011 tarih ve 27947 sayılı mük. Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[1176] Uluslararası trafikte gemi işletmeciliğinden elde edilen kazançlar üzerinde, mukim devletin vergilendirme yetkisi yanında; kaynak devlete de, alınması gereken verginin %50'si oranında vergilendirme yetkisi tanımaktadır (**Türkiye Cumhuriyeti ile İsveç Krallığı Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması**, 30.09.1990 tarih ve 20651 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır).

[1177] Uluslararası trafikte gemi işletmeciliğinden elde edilen kazançlar üzerinde, mukim devletin vergilendirme yetkisi yanında; kaynak devlete de, alınması gereken verginin %50'si oranında vergilendirme yetkisi tanımaktadır (**Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Rusya Federasyonu Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması**, 17.12.1999 tarih ve 23909 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır).

[1178] Uluslararası trafikte gemi işletmeciliğinden elde edilen kazançlar üzerinde, mukim devletin vergilendirme yetkisi yanında; kaynak devlete de, alınması gereken verginin %50'si oranında vergilendirme yetkisi tanımaktadır (**Türkiye Cumhuriyeti ile Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi ve Vergi Kaybını Önleme Anlaşması**, 26.12.1988 tarih ve 20031 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır).

gelişmekte olan ülkelere yönelik çıkarları gözeten UN Model Anlaşması'na uygun olarak hazırlandığı söylenebilecektir.

Deniz ticaretinin vergi cenneti ülkeleri olarak nitelendirebileceğimiz kolay bayrak ülkeleri ile Türkiye arasında ÇVÖA; Gürcistan[1179], Lübnan[1180], Malta[1181], Moldova[1182] ve Moğolistan[1183] ile yapılmıştır. Moldova hariç söz konusu Ülkeler ile yapılan Anlaşmalar m.8'de, uluslararası deniz taşımacılığından elde edilen kazançların mukim devlette vergilendirilmesi esasının kabul edildiği görülmektedir. Moldova ile yapılan ÇVÖA m.8'de ise, deniz taşımacılığı kazancı özel olarak düzenlenmediği için, söz konusu kazancın m.7 uyarınca ticari kazançların tabi olduğu hükme göre vergilendirilmesi gerekecektir.

Mukim devletin vergilendirme yetkisine ilişkin bir özelge uyarınca mükellef tarafından, merkezi Türkmenistan'da bulunan ve uluslararası taşımacılık işleriyle iştigal eden şirketin Türkiye şubesinin söz konusu faaliyetlerden elde ettiği kazançların ÇVÖA açısından vergisel durumunun sorulması üzerine; İdare tarafından "Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Türkmenistan Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması[1184]" m.8 hükmünde vergilendirme yetkisinin, ikametgâh ilkesi uyarınca mukim devlete tanındığından, Türkiye'deki şubenin uluslararası trafikte elde ettiği kazancın Türkmenistan'da vergilendirileceği yönünde görüş bildirilmiştir[1185]. Aynı yönde bir diğer özelge uyarınca mükellef tarafından,

---

[1179] **Türkiye Cumhuriyeti ile Gürcistan Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması**, 10.02.2010 tarih ve 27489 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[1180] **Türkiye Cumhuriyeti ile Lübnan Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması**, 17.08.2006 tarih ve 26262 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[1181] **Türkiye Cumhuriyeti ile Malta Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması**, 27.04.2013 tarih ve 28630 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[1182] **Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Moldova Cumhuriyeti Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması**, 25.07.2000 tarih ve 24120 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[1183] **Türkiye Cumhuriyeti ile Moğolistan Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması**, 30.12.1996 tarih ve 22863 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[1184] **Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Türkmenistan Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması**, 13.06.1997 tarih ve 23018 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[1185] Ayrıca aynı Özelge'de; Anlaşma hükümlerinin iç mevzuata göre değişiklik getirdiği durumlarda Anlaşma hükümlerinden yararlanabilmek için, söz konusu Türkmenistan teşebbüsünün Türkmenistan'da tam mükellef olduğunun ve tüm dünya kazançları üzerinden bu ülkede vergilendirildiğinin Türkmenistan yetkili makamlarından alınacak bir belge ile kanıtlanması ve bu belgenin aslı ile birlikte Türkçe tercümesinin Noterce veya Türkmenistan'daki Türk Konsolosluklarınca tasdik edilen birer örneğinin vergi sorumlularına ve ilgili vergi dairesine ibraz edilmesi

Fransa'da mukim ve uluslararası deniz taşımacılığı işiyle iştigal eden şirketin Türkiye acentesinin, söz konusu faaliyetlerden elde ettiği komisyonların ÇVÖA açısından vergisel durumunun sorulması üzerine; İdare tarafından, "Türkiye Cumhuriyeti ile Fransa Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması" "Gemicilik, Hava ve Kara Taşımacılığı" başlıklı m.8 uyarınca, akit devletlerden birinin mukimi olan teşebbüsün uluslararası trafikte gemi, uçak veya kara nakil vasıtası işletmeciliğinden elde ettiği kazancın, yalnızca mukim devlette vergilendirileceği hükmü uyarınca, Türkiye'nin vergileme hakkı bulunmayıp, vergileme hakkının Fransa'ya ait olduğuna yönelik görüş beyan edilmiştir[1186].

Mukim devletin yanında, sınırlı olsa da kaynak devletin de vergilendirme yetkisine yönelik bir özelge uyarınca, mükellef tarafından, acentesi konumunda olduğu Rusya mukimi armatörlerin yük taşımacılığı karşılığında elde ettiği kazancın Türkiye'deki vergisel durumunun sorulması üzerine; İdare tarafından, "Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Rusya Federasyonu Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması" m.8 uyarınca vergileme yetkisinin mukim devlette olduğu, ancak kaynak devlette ve bu devlet mevzuatınca da vergiye tabi tutulabileceği, kaynak devlette de vergilendirilmesi durumunda ise alınacak verginin yüzde ellisine eşit bir miktarda indirileceği belirtilmiştir[1187].

ÇVÖA bağlamında deniz ticareti dolaylı olarak incelendiğinde bir diğer vergisel akıbetinin belirlenmesi gereken kazanç türü, deniz araçlarının kiraya verilmesi kazancı olacaktır. Gerek OECD ve UN Model Anlaşmalarında[1188], gerekse Türkiye'nin akdetmiş

gerekmektedir (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 04.09.2015 tarih ve 62030549-125[23-2013/334]-78874 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/uluslararasi-tasimacilik-faaliyetinden-elde-edilen-kazanclarin-vergilendirilmesi-hk (E.T.:09.08.2020).

[1186] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 04.02.2016 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-010.01-9454 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/uluslararasi-deniz-tasimaciligi-faaliyetinden-bagimsiz-olarak-sunulabilen-hizmetlerden-elde-edilen (E.T.:10.08.2020).

[1187] Ayrıca, Türkiye ile Rusya arasında imzalanan söz konusu ÇVÖA m.22 hükmü gereğince, Türkiye'de ödenecek vergi, Rusya'da alınacak vergiden mahsup edilmek suretiyle aynı gelir üzerinden iki kez vergi alınması (çifte vergilendirme) önlenmiş olacaktır (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 26.06.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 23-1980 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/node/91333 (E.T.:10.08.2020)).

[1188] OECD Model Anlaşması m.12/2 ve UN Model Anlaşması m.12/3'de "sınai, ticari, bilimsel teçhizatın kullanma imtiyazı ve kullanma hakkı" karşılığı elde edilen her türlü ödemenin "royalties (gayrimaddi hak bedeli)" olduğu ve deniz araçlarının da ticari teçhizat kapsamında değerlendirildiği görülmektedir. OECD ve UN Model Anlaşmaları m.12/1'de, bir Akit Devlette doğan ve diğer Akit Devletin mukimi bir gerçek lehtara ait olan gayrimaddi hak bedellerinin, yalnızca bir diğer Devlette (mukim Devlet) vergilendirileceği düzenlemesi yer almaktadır. Ancak UN Model Anlaşması m.12/2'de, söz konusu gayrimaddi hak bedellerinin elde edildikleri Akit Devlette (kaynak Devlet)

olduğu Almanya, İngiltere, Slovakya[1189] vb. ülkelerle olan ÇVÖA'nda, uluslararası taşımacılıkta kullanılan deniz araçlarının kiralanması "Gayrimaddi Hak Bedelleri" başlıklı m.12 kapsamında, "sınai, ticari, bilimsel teçhizatın kullanma imtiyazı ve kullanma hakkı" olarak gayrimaddi haklardan elde edilen kazanç niteliği teşkil etmektedir[1190]. Zira OECD VE UN Model Anlaşmaları m.6/2'de, gemi, tekne ve uçakların gayrimenkul mal olarak kabul edilmedikleri düzenlemesi yer almaktadır. Böylece menkul mal niteliğindeki deniz araçlarının kiralanması kazancı da, söz konusu Model Anlaşmalar bağlamında gayrimaddi hak bedeli kazancı olarak vergilemeye tabi olacaktır. Konuya ilişkin bir özelge uyarınca mükellef tarafından, İrlanda mukimi bir şirketten Norveç bayraklı geminin kiralanacağını ve bu kiralama işleminin ÇVÖA bakımından vergisel durumunun sorulması üzere; İdare tarafından, "Türkiye Cumhuriyeti ile İrlanda Arasında Gelir ve Sermaye Değer Artış Kazançları Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması[1191]" m.12/3 hükmünde yer aldığı üzere, gemi kiralamasının "sınai, ticari veya bilimsel teçhizatın kullanımı ya da kullanım hakkı karşılığında yapılan her türlü ödemeyi kapsar" ibaresi kapsamında "gayrimaddi hak bedeli" olarak değerlendirilmesi gerektiği, vergilendirme hakkının m.12/1 uyarınca mukim devlet olan İrlanda'ya ait olduğu, m.12/2 uyarınca kaynak devlet olan Türkiye'nin de vergi alma hakkı bulunduğu ancak gayrimaddi hak bedelinin gerçek lehtarının İrlanda mukimi olması durumunda gayrimaddi hak bedelinin gayrisafi tutarının yüzde onunu aşamayacağı yönünde görüş bildirilmiştir[1192].

ve bu Devletin mevzuatına göre de, karşılıklı anlaşma ile belirlenecek bir yüzdesel oran uygulanmak suretiyle vergilendirilebileceği düzenlemesi yer almaktadır.

[1189] **Türkiye Cumhuriyeti ile Slovak Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması**, 03.10.1999 tarih ve 23835 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[1190] Gülçin Karasu Öztemel, **Gayrimaddi Hakların Vergilendirilmesi**, 1. Baskı, İstanbul: Legal Yayıncılık, 2014, s.266.

[1191] **Türkiye Cumhuriyeti ile İrlanda Arasında Gelir ve Sermaye Değer Artış Kazançları Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması**, 10.08.2010 tarih ve 27668 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[1192] Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 06.12.2016 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-125[30-16/14]-414003 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/irlanda-mukimi-firmadan-kiralanan-gemi-icin-yapilan-odemelerin-vergilendirilmesi (E.T.:11.08.2020).

Fakat belirtilmesi gereken bir husus olarak ABD, Avusturya[1193], Azerbaycan[1194], Belçika[1195] ve Çek Cumhuriyeti[1196] gibi devletler ile yapılan ÇVÖA'nda deniz araçlarının kiralanması kazancı, m.8/1 uluslararası deniz taşımacılığı kazancı ile birlikte elde edilmesi ve arızi olması koşuluyla, m.8'de düzenlenen uluslararası taşımacılık kapsamında değerlendirilecek ve bu bağlamda vergilendirilecektir. Dolayısıyla söz konusu Devletler ile yapılan ÇVÖA'nda, deniz araçlarının kiralanması kazancı, gayrimaddi hak bedeli kazancının vergisel durumuna tabi olmayacaktır.

Ayrıca ele alınması gereken bir diğer dolaylı deniz ticareti kazancı, genel olarak "ticari kazanç" kapsamında vergilendirilecek olan kazançlardır. Bu bağlamda verilen bir özelge uyarınca mükellef tarafından, Türkiye'de inşa ettirilerek Azerbaycan devletine yapılan gemi satışına ilişkin, Azerbaycan mukimi şirkete fatura mukabili ödenen pazarlama ve satış komisyonu bedelinin Türkiye'deki vergisel durumunun sorulması üzerine; İdare tarafından, "Türkiye Cumhuriyeti ile Azerbaycan Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması" "Ticari Kazançlar" başlıklı m.7 uyarınca, mukim devlet teşebbüsüne ait kazancın, söz konusu teşebbüs kaynak devlette yer alan bir işyeri[1197] vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmadıkça, yalnızca mukim devlette vergilendirileceği, işyeri vasıtası ile elde etmesi durumunda ise sadece işyerine atfedilebilen miktarla sınırlı olarak kaynak devlette de vergilendirileceği,

[1193] **Türkiye Cumhuriyeti ile Avusturya Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması**, 26.06.2009 tarih ve 27270 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[1194] **Türkiye Cumhuriyeti ile Azerbaycan Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması**, 27.06.1997 tarih ve 23032 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[1195] **Türkiye Cumhuriyeti ile Belçika Krallığı Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması**, 15.09.1991 tarih ve 20992 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[1196] **Türkiye Cumhuriyeti ile Çek Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması**, 15.12.2003 tarih ve 25317 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[1197] Türkiye ile Azerbaycan arasında imzalanan söz konusu ÇVÖA "İşyeri" başlıklı m.5'de işyerinin tanımı ve işyeri sayılan yerler belirtilmiştir. OECD ve UN Model Anlaşmaları m.5/1'de söz konusu anlaşmaların amaçları bakımından daimi işyeri (permanent establishment); bir teşebbüsün işinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü işe ilişkin sabit bir yer anlamına gelmektedir. Söz konusu Model Anlaşmalar m.5/2'de ise; "işyeri" teriminin özellikle; yönetim yeri, şube, büro, fabrika, atölye ve maden ocağı, petrol veya doğal gaz kuyusu, taş ocağı veya doğal kaynakların çıkarıldığı diğer herhangi bir yeri kapsamına aldığı vurgulanmıştır. Dolayısıyla Model Anlaşmalar m.5/1'de tanımlanan daimi işyeri teriminin asli unsurlarını işe ilişkin bir "yer" olması ve söz konusu işyerinin "sabit" olması olarak belirtmek mümkündür (Cihat Öner, "Dar Mükellefiyette Ticari Kazancın Türkiye'de Elde Edilmiş Sayılmadığı Haller Üzerine", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.63, S.2 (2014), s.374-375). Bu bağlamda gerek OECD, gerekse UN Model Anlaşmalarında, geminin "sabit bir yer" olmaması nedeniyle iş yeri olarak kabul edilmediği belirtilebilecektir.

ayrıca kaynak devlette bu şekilde ödenen verginin m.22 uyarınca mukim ülkede ödenecek vergiden mahsup edileceği ifade edilmiştir[1198].

Bu bağlamda verilen bir diğer özelge uyarınca ise mükellef tarafından, bir doğalgaz boru hattı projesi kapsamında Çanakkale Boğazına gemi ile döşenmesi işinin taşeron olarak İtalyan firmasına yaptırılacağı ve firmanın yapacağı işin 6 aydan kısa süreceği, söz konusu işin işyeri[1199] vasıtasıyla yapılıp yapılmadığına yönelik görüş talep edilmesi üzerine; İdare tarafından, "Türkiye Cumhuriyeti ile İtalya Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması[1200]" "İşyeri" başlıklı m.5/2-g(i)'de, altı ayı aşan bir süre devam eden inşaat şantiyesi, yapım ve montaj projesi veya bunlarla ilgili kontrol faaliyetlerinin bir işyeri oluşturacağı hükmünün yer aldığı, dolayısıyla Türkiye'de bir işyeri teşkil etmeyeceğinden, söz konusu ÇVÖA m.7 kapsamında ticari kazancın sadece mukim devlet olan İtalya'da vergilendirileceği belirtilmiştir[1201].

Konuya ilişkin verilen bir diğer özelge uyarınca mükellef tarafından, Savunma Sanayi Müsteşarlığı ile Almanya mukimi bir şirket arasında yeni tip denizaltı temin sözleşmesinin imzalandığı, sözleşmenin denizaltıların inşaatını kapsamadığı, Türkiye'de söz konusu adi ortaklığa ilişkin mükellefiyet tesis ettirildiği, Türkiye'de yeni denizaltı sistemlerine ilişkin eğitim hizmetleri gibi serbest meslek hizmetleri dolayısıyla elde edilen kazancın vergisel durumunun sorulması üzerine; İdare tarafından, "Türkiye Cumhuriyeti ile Almanya Federal Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma

---

[1198] İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 25.05.2016 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17-010-66139 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/yurt-disindaki-firmadan-alinan-hizmet-karsiligi-odenen-bedelin-vergilendirilmesi (E.T.:11.08.2020).

[1199] OECD m.5/3'de bir inşaat şantiyesi, yapım veya kurma projesi yalnızca on iki ayı aşan bir süre devam etmesi durumunda bir işyerinin oluşacağı düzenlemesi yer almaktadır. UN Model Anlaşması m.5/3-1(a)'da; bir inşaat şantiyesi, bir yapım, montaj veya kurulum projesi veya bunlarla bağlantılı denetim faaliyetleri, ancak bu tür bir saha, proje veya faaliyetler altı aydan fazla sürerse işyeri teriminin kapsamına gireceği düzenlenmiştir. UN Model Anlaşması m.5/3-1(b)'de ise; danışmanlık hizmetleri de dâhil olmak üzere, bir teşebbüsün çalışanları veya teşebbüs tarafından bu amaçla görevlendirilen diğer personel aracılığıyla bu tür faaliyetlerin, bir Akit Devlette ancak 183 günden fazla süren ve ilgili mali yıl içinde başlayan ve biten, periyot ya da periyotlar halinde devam ettirilmesi durumunda işyeri teriminin kapsamına gireceği düzenlenmiştir.

[1200] **Türkiye Cumhuriyeti ile İtalya Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması**, 09.09.1993 tarih ve 21693 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

[1201] Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 09.02.2007 tarih ve B.07.1.GİB.0.03.49/4922-85/ 011450 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/node/92309 (E.T.:12.08.2020).

Anlaşması" m.7'de ticari kazançlara ilişkin, mukim devlet teşebbüsüne ait kazancın, söz konusu teşebbüs kaynak devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmadıkça, yalnızca mukim devlette vergilendirileceği, işyeri vasıtası ile elde etmesi durumunda ise sadece işyerine atfedilebilen miktarla sınırlı olarak kaynak devlette de vergilendirileceği, bu nedenle Almanya mukimi firmanın, malzeme temini, eğitim, teknik destek ve proje yönetimi faaliyetlerinin, Türkiye'de bir işyeri aracılığıyla gerçekleştirilmesi nedeniyle[1202], bu işyerine atfedilen miktarla sınırlı olmak üzere Türkiye'de de vergilendirileceği yönünde görüş beyan edilmiştir. Ayrıca Almanya mukimi firmaya yapılacak gayrimaddi hak bedeli niteliğindeki ödemelerin Türkiye'de yer alan bir işyeri aracılığı ile elde edilmesi durumunda, m.7 "Ticari Kazançlar" ve m.14 "Serbest Meslek Faaliyetleri" hükümlerinin uygulanacağını, işyeri aracılığı ile elde edilmediği durumlarda ise vergilendirme hakkının teşebbüsün mukimi olduğu devlete ait olduğu, ancak kaynak devletin de gayrisafi tutarın %10'u olarak Türkiye'de vergilemeye tabi tutacağı görüşüne varılmıştır[1203].

Deniz ticaretine ilişkin doğrudan ya da dolaylı bir bağlantısı olmasa da, temettülerin vergilendirilmesine yönelik hükümlerin OECD ve UN Model Anlaşmaları m.10'da özel olarak düzenlendiğini belirtmek gerekmektedir[1204]. Ayrıca Türkiye'nin diğer devletlerle akdettiği ÇVÖA uyarınca, kaynak ülke konumunda olduğu durumlarda genel olarak Türkiye'ye vergileme hakkı verilmediğini belirtmek mümkündür[1205].

Deniz ticaretine ilişkin bir diğer dolaylı kazanç türü olan deniz araçlarının elden çıkarılması nedeniyle elde edilen değer artış kazancının vergisel durumu, OECD ve UN Model Anlaşmalarının her ikisinde de m.13/3'de düzenlenmiştir. Söz konusu düzenleme uyarınca uluslararası trafikte gemi veya uçak işleten bir Akit Devlet teşebbüsünün, bu tür gemi veya uçakların veya söz konusu gemi veya uçakların işletilmesiyle ilgili menkul varlıkların elden çıkarılmasından elde ettiği kazançlar, yalnızca bu Devlette

---

[1202] Türkiye'de mükellefiyet tesis ettiren Almanya'daki mukim şirketin daimi temsilcisi konumundaki Türkiye'deki adi ortaklığın, Türkiye ile Almanya arasında imzalanan söz konusu ÇVÖA m.5/5 uyarınca daimi temsilci olarak, bir Akit Devlette diğer Akit Devletin teşebbüsü adına hareket etmesi ve bu fıkra kapsamında belirtilen faaliyetleri temsil ettiği teşebbüs adına yürütmesi nedeniyle söz konusu faaliyetler diğer Devletin teşebbüsü için işyeri oluşturmaktadır.

[1203] Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 12.04.2013 tarih ve 93767041-125[30-2012/8]-67 sayılı Özelgesi, https://www.gib.gov.tr/node/99645 (E.T.:12.08.2020).

[1204] Ayrıntılı bilgi için bkz. OECD Model Anlaşması m.10 ve UN Model Anlaşması m.10.

[1205] Ömer Başar, "Yabancı Ulaştırma Kurumlarında Temettü Tevkifatı", **Vergi Sorunları Dergisi**, S.287 (Ağustos 2012), s.159.

vergilendirilecektir. Dolayısıyla söz konusu kazançların vergilendirilmesine ilişkin yetkinin, ikametgâh ilkesi uyarınca mukim devlete tanındığı görülmektedir.

Deniz ticaretine ilişkin son olarak irdelenmesi gereken kazanç türü, denizlerden elde edilen zirai kazanç olarak da belirtilebileceğimiz su ürünleri kazancıdır. OECD ve UN Model Anlaşmaları "Gayrimenkul Varlıklardan Elde Edilen Gelir" başlıklı m.6/1'de, bir Akit Devlet mukiminin diğer Akit Devlette bulunan gayrimenkul varlıklardan[1206] elde ettiği gelir (tarım ve ormancılıktan elde edilen gelir dâhil), bu diğer Devlette (kaynak Devlet) vergilendirilebilecektir. Denizlerden elde edilen su ürünleri kazançları, ÇVÖA'nda balıkçılık faaliyeti olarak ifade edilmekte ve m.6 kapsamında değerlendirilmektedir. Konuya ilişkin örnek teşkil eden "Türkiye Cumhuriyeti ile Lüksemburg Büyük Dükalığı Arasında Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması[1207]" m.6'da, "her çeşit balıkçılık alanlarının" gayrimenkul varlık olarak kabul edileceği düzenlemesi yer almaktadır. Dolayısıyla Türkiye açısından iç mevzuat uyarınca gayrimenkul kabul edilen voli mahalleri ve dalyanlar, Türkiye'nin akdettiği anlaşmalar bakımından gayrimenkul kabul edilebilecek ve söz konusu yerlerden elde edilen kazançlar m.6 kapsamında kaynak devlet olan Türkiye'de vergilendirilebilecektir.

[1206] OECD ve UN Model Anlaşmaları m.6/2 uyarınca "gayrimenkul varlık" teriminin; söz konusu varlığın bulunduğu Akit Devletin mevzuatına göre tanımlanacağı düzenlemesi yer almaktadır. Ayrıca terimin her hâlükârda, gayrimenkul varlığa müteferri varlıkları, tarım ve ormancılıkta kullanılan araçları ve hayvanları, gayrimenkul mülkiyetine ilişkin özel hukuk hükümlerinin uygulanacağı hakları, gayrimenkul intifa haklarını ve maden ocaklarının, kaynakların ve diğer doğal kaynakların işletilmesi veya işletilme hakkı karşılığında doğan sabit ya da değişken ödemeler üzerindeki hakları kapsayacak; gemi, tekne ve uçaklar gayrimenkul olarak kabul edilmeyecektir.

[1207] **Türkiye Cumhuriyeti ile Lüksemburg Büyük Dükalığı Arasında Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması**, 08.01.2005 tarih ve 25694 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Küreselleşmenin hızla arttığı günümüzde, deniz ticaret hacmi de küreselleşmeye paralel olarak artış göstermektedir. Ancak gerek doktrinde ve gerekse uygulamada deniz ticaretinin tanımına ve kapsamına ilişkin belirsizlik bulunduğunu söylemek mümkündür. Doktrinde deniz hukuku ve deniz ticareti hukuku kavramlarının tanımları yapılmış olmasına rağmen, deniz ticaretinin müstakil bir tanımına rastlamak mümkün değildir. En genel şekliyle deniz ticaretini, denizler (sular) aracılığıyla yapılan ticaret olarak tanımlamamız mümkündür. Kapsamlı ve bütün unsurlarını barındıran bir deniz ticareti tanımı yapmak gerektiğinde ise; suda ve su ile ilintili olmak kaydıyla karada, doğrudan ya da dolaylı olarak, ekonomik menfaat sağlamaya yönelik her türlü gelir unsuru, kazanç, mal teslimi, hizmet ifası, ithalat, ilk iktisap, tescil, sözleşmeler gibi edinim, işlem ve eylemlerden meydana gelen faaliyetler olarak tanımlamamız mümkün olacaktır. Tarafımızca yapılan söz konusu tanımın, deniz ticaretinin mali hukuk açısından teşkil ettiği görünümün tezahürü sonucu oluştuğunu söylemek mümkündür. Zira ticaretin hemen hemen her zaman, vergilendirmeyi de beraberinde getirdiği bir gerçektir.

Kapsam olarak deniz ticareti incelendiğinde ise, klasik olarak ilk tezahürü, deniz ulaştırması (taşımacılığı) faaliyeti olmaktadır. Ancak Strateji ve Bütçe Başkanlığı'nın "kalkınma planları" ve "özel ihtisas komisyonu raporları" ile DTO'nın "sektör raporları" ve "faaliyet raporları" incelendiğinde, deniz ticaretinin kapsam olarak deniz ulaştırması sektörünün yanı sıra; liman sektörü, gemi ve yat inşa sektörü, deniz turizmi sektörü, su ürünleri sektörü ve ekonomik menfaat sağlamaya yönelik diğer sektörlerden meydana geldiği tespit edilmiştir.

Ayrıca bu bağlamda önemle belirtilmesi gereken bir husus, 6102 sayılı TTK'nın yürürlüğe girmesi neticesinde, deniz ticaretinin sermaye unsuru olan geminin tanımında meydana gelen değişikliklerdir. Gemi tanımında eTTK'da kullanılan "tekne" kavramı yerine, TTK'da "araç" kavramının kullanılması, tekne şeklinde (içi oyuk, hacimli) olmayan yüzen havuz, hovercraft, mavna, şat, sondaj gibi araçların da gemi olarak kabul edilmesi sonucunu doğurmuştur. eTTK'da kullanılan "deniz" kavramı yerine, TTK'da "su" kavramının kullanılması ise, iç sularda da TTK'nın deniz ticaretine yönelik hükümlerinin geçerli olacağı sonucuna yol açmıştır. Son olarak eTTK'da kullanılan

“kazanç” kavramı yerine, TTK’da “ekonomik menfaat” kavramının kullanılması ise, deniz ticaretinin kapsamını ve dolayısıyla bu bağlamda ticari kazanç sağlamaya yönelik faaliyetleri kapsam olarak genişletmiştir. Zira “kazanç” kavramı, malvarlığının aktifini artırmaya yönelik bir anlam ifade ederken; “ekonomik menfaat” kavramı ise, aktifi artırma ya da muhtemel pasifi azaltmaya yönelik anlam ifade edecektir.

Deniz ticaretinin tarihi gelişimi irdelendiğinde, ilk insanların var olduğu dönemde, deniz ticaretinin de var olduğunu ve ilk ortaya çıkışının deniz ulaştırma faaliyeti ile başladığını söylemek mümkün olacaktır. Nitekim deniz ticaretine tanınan vergi ayrıcalıkları tarihi süreçte her zaman, verginin ekstra-fiskal amaçları ile de örtüşen şekilde varlığını korumuştur. Bu bağlamda Osmanlı Devleti’nde özel mülkiyette bulunan gemilerin maliklerine, gemilerini deniz savaşı sırasında donanmada kullanılmak üzere tahsis etmeleri karşılığında, vergi muafiyeti tanınmıştır. Ayrıca Türkiye Cumhuriyeti’nin ilk yıllarında da, deniz ticaretine yönelik maliye politikası kapsamında; gemi ithalatı yasağı ve sınırlandırmaları, ucuz kredi, vergi muafiyeti, vergi iadesi, prim, fon ve kamu yatırımları ile buna benzer diğer özendirme yöntemleri araç olarak kullanılmıştır.

Günümüzde küreselleşmenin de etkisiyle, uluslararası ticaret artış göstermiş ve bunun bir neticesi olarak da devletlerin mutlak vergilendirme yetkisini kullanmaları, uluslararası hukuki çifte vergilendirme sorununu ortaya çıkmıştır. Uluslararası ticari ilişkilerin artışı ile meydana gelen vergi yükümlüsü ve matrah hareketliliğinin yol açtığı söz konusu çifte vergilendirme sorununun çözümüne ilişkin, devletlerin tek taraflı önlemlerinden biri de, vergi kanunlarının yer bakımından uygulanmasıdır. Dolayısıyla Türkiye’de, özellikle dar mükellef gerçek kişiler ve kurumların deniz ticareti kazançlarının vergilendirilmesi açısından, deniz ülkesi sınırlarının belirlenmesi önem arz etmektedir.

Uluslararası hukuk açısından devletlerin tam egemenliğine tabi, deniz ülkesini de meydana getiren deniz alanları; iç sular, karasuları, takımada suları ve boğazlardır. Zira Gümrük Kanunu m.2/1 ve Gümrük Yönetmeliği m.3/1-o’da Türkiye Gümrük Bölgesi, Türkiye Cumhuriyeti topraklarını, karasularını, iç sularını ve hava sahasını kapsayan alan olarak hüküm altına alınmıştır. Devletin siyasi ve fiziki sınırlarından farklılık arz eden Türkiye Gümrük Bölgesi’ni, kanaatimizce devletin mali sınırları veya bir başka deyişle

devletin yer bakımından vergilendirme yetkisini kullanabileceği sınırlar olarak belirtmek mümkündür. Dolayısıyla söz konusu mali sınırlara, siyasi sınırlara dâhil olan serbest bölge, serbest liman, antrepo ve gümrük idarelerinin dâhil olmadığını söylemek mümkündür. Nitekim Türkiye Gümrük Bölgesi kavramı irdelendiğinde, gümrük rejimlerinin uygulanması ile vergi mükellefiyeti ve sorumluluğunun doğması açısından önem arz ettiği belirtilebilecektir.

Türkiye'nin deniz ülkesi üzerinde sahip olduğu deniz ticaretine ilişkin faaliyet hakkı irdelendiğinde ise, en önemli hukuki düzenlemenin Kabotaj Kanunu olduğu görülmektedir. Söz konusu Kanun m.1/1'de hüküm altına alındığı üzere; Türkiye kıyılarında yani bir başka deyişle Türkiye karasuları ve dolayısıyla iç sularda, yük ve yolcu taşıma ve kıyılarda limanlar dâhilinde veya arasında, römorkaj, kılavuzluk vb. tüm liman hizmetlerini ifa etme hak ve yetkisi sadece Türk bayraklı gemilere ve Türk vatandaşlarına tanınmaktadır. Dolayısıyla söz konusu hüküm yorumlandığında, Türkiye'nin ulusal deniz ticareti ile iştigal etme hak ve yetkisinin, Türk bayrağı çeken Türk uyruklu gemi maliklerine tanındığı; böylece, gerek Türk bayrağı çeken deniz ticareti filosunun ve gerekse Türkiye'nin deniz ticaretine ilişkin vergi gelirlerinin korunması ve artırılmasının amaçlandığı söylenebilecektir.

Deniz ticaretinin vergilendirilmesine yönelik, gerek gelir vergisi ve gerekse kurumlar vergisi uygulamaları açısından çeşitli sorunlar meydana gelmektedir. Bunlardan birisi olarak deniz ticareti sözleşmelerinden elde edilen gelirlerin, gelirin unsurları açısından sınıflandırılmasında, uygulamada bir takım uyuşmazlıkların/anlaşmazlıkların meydana geldiği tespit edilmiştir. Söz konusu uyuşmazlıkların/anlaşmazlıkların çözümünde, gerek İdare'nin görüşlerini yansıtan özelgelerde ve gerekse Yargıtay ve Danıştay tarafından verilen yargı kararlarında, "sözleşmenin hukuki niteliği", "ticari yönetim-teknik yönetim ayrımı", "zilyetlik" ve "taşıma taahhüdü" kriterlerinin kullanıldığı görülmektedir. Bu bağlamda, hukuki nitelik olarak navlun sözleşmesi niteliğinde eser sözleşmesi olarak kabul edilen, geminin ticari yönetiminin tahsis edilende ve geminin teknik yönetimi ile zilyetliğinin tahsis edende olduğu ve taşıma taahhüdü içeren zaman çarteri sözleşmesi, yolculuk çarteri sözleşmesi, kırkambar sözleşmesi ve deniz yoluyla yolcu taşıma sözleşmesi bağlamında elde edilen navlun/taşıma bedeli, ticari

kazanç hükümlerine göre vergiye tabi olacaktır. Gemi kira sözleşmesi bakımından konu irdelendiğinde ise; gerek çıplak gemi kira sözleşmesinde ve gerekse donatılmış gemi kira sözleşmesinde, kiralama konusu geminin "kullanıma terk edilmesi" kriterinin önem taşıdığını, dolayısıyla zilyetliğin kiracıya geçmesi dolayısıyla "işletilme" değil, "kiralama" ilişkisinin söz konusu olacağını ve elde edilen kira bedelinin gayrimenkul sermaye iradı hükümlerine göre vergiye tabi olacağını söylemek mümkündür.

Navlun sözleşmesi niteliğinde olan deniz ticareti sözleşmelerinin taraflarından biri olan taşıyanın elde ettiği ve ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilecek en temel kazanç, taşıma bedeli olan navlundur. Ancak uygulamada taşıyan tarafından elde edilen ve ticari kazanç hükümlerine göre vergiye tabi olacak; götürü navlun, ölü navlun, mesafe navlunu ve pişmanlık navlunu (fesih tazminatı) şeklinde navlun türleri de bulunmaktadır. Bunlardan pişmanlık navlunu kanaatimizce, söz konusu fesih tazminatını ödemekle yükümlü taşıtan açısından, GVK m.40/1-3'de hüküm altına alınan işle ilgili sözleşmeye dayalı tazminat kapsamında, safi kazancın tespitinde indirilecek bir gider kalemi teşkil edecektir.

Navlun sözleşmelerinde kararlaştırılması koşulu ile navlun bedelinin yanında, taşıtan tarafından ödenmesi söz konusu olabilen sürastarya parası bir başka deyişle demuraj ile taşıyan tarafından ödenmesi söz konusu olabilen hızlandırma primi bir başka deyişle primajın, vergi matrahına dâhil olup olmadığı hususları uygulamada tartışmalıdır. Taşıyandan kaynaklanmayan sebeplerden ileri gelen ve yükleme ya da boşaltmada beklenen fazla süresinin karşılığını teşkil eden demurajın hukuki niteliğine yönelik uygulamada, tazminat (cezai şart) ya da ek navlun olduğuna ilişkin görüşler mevcuttur. Ancak gerek İdare'nin görüşü ve gerekse doktrinde baskın görüş uyarınca demurajın hukuki niteliğine yönelik olarak; sözleşme ile kararlaştırılan, navluna ek bir edim olduğu görüşü hâkimdir. Dolayısıyla hukuki nitelik olarak navluna ek bir edim görüşünün hâkim olduğu demurajın, vergi matrahına dâhil olacağı görüşü kabul edilmiştir. Kanaatimizce de demuraj, navlun sözleşmelerine dayalı asli edim olan navluna ek bir edim niteliği taşıması nedeniyle ticari kazanç hükümlerine göre vergi matrahına dâhil olacak iken; söz konusu bedeli ödemek durumunda kalan taşıtan için ise, GVK m.40/1-3 uyarınca

sözleşmeye dayanan zarar, ziyan ve tazminat kapsamında safi ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilebilecektir.

Uygulamada tartışmalı olan bir diğer husus, taşıyan tarafından taşıtan veya gönderilene, yükleme ya da boşaltmayı starya (bekleme) süresinden önce bitirmesi karşılığında ödenen ve bir nevi teşvik niteliği taşıyan primajın, vergi matrahına dâhil olup olmayacağıdır. Hukuki nitelik olarak primajın, navluna ek bir edim olduğu bakış açısına sahip olan İdare'nin görüşü uyarınca primaj vergi matrahına dâhil olacak iken; Danıştay, eski tarihli bir kararında vergi matrahına dâhil olmayacağı, söz konusu karara göre yeni tarihli bir kararında ise, vergi matrahına dâhil olacağı yönünde hüküm tesis etmiştir. Kanaatimizce de, ticari kazanç niteliği arz eden demurajın, elde eden taşıtan ya da gönderilen (uygulamada ağırlıklı olarak acenteler) tarafından vergi matrahına dâhil edilmesi gerekirken; söz konusu bedeli ödemek durumunda kalan taşıyan tarafından ise, GVK m.40/1-3 uyarınca sözleşmeye dayanan zarar, ziyan ve tazminat kapsamında safi ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün olacaktır.

1999 yılında yayımlanan ve yürürlüğe giren TUGSK ile Türk deniz ticaret hukukuna ve deniz ticaretine yönelik önemli adımlar atılmıştır. TUGSK uyarınca, MGS yanında ikinci bir sicil olarak oluşturulan TUGS ile amaçlanan hedefleri; küreselleşen dünya ekonomisindeki rekabet gücünü artırmak, teknolojik gelişmeler neticesinde artan işletme maliyetlerinin sektöre yönelik olumsuz etkilerini ortadan kaldırmak, deniz ticaretinin vergi cenneti olarak nitelendirilebilecek kolay bayrak ülkeleri ile rekabet etmek, sektörün döviz kazandırıcı özelliğinden faydalanmak, Türk deniz ticaret filosunu artırmak, sektöre yönelik istihdamı artırmak ve son olarak finansör, gemi ve yat sahibi ile işletmecilerinin menfaatlerini korumak şeklinde belirtmek mümkündür. Ayrıca TUGS'a ve MGS'ne tescil ettirilmeyen ticari veya özel kullanıma özgü gemi, deniz ve iç su araçlarının tescil ettirilmesi zorunluluğunun getirildiği, 2009 yılında yürürlüğe giren 5897 sayılı Kanun ile üçüncü bir sicil olarak ihdas edilen Bağlama Kütüğü ile, kayıt dışı ekonominin önlenmesi amaç edinilmiştir.

TUGSK'nun kabul edilmesinin, Türk mali hukukuna da kayda değer etkileri olmuştur. Özellikle kolay bayrak ülkeleri ile mücadele edebilmek ve Türk bayrağı çeken deniz ticaret filosunu artırmak amacıyla önemli vergi ayrıcalıkları ihdas edilmiştir. Gelir

vergisi ve/veya kurumlar vergisi bağlamında söz konusu vergi ayrıcalıkları ele alındığında, deniz araçlarının işletilmesinden elde edilen kazanç istisnası, deniz araçlarının devrinden elde edilen kazanç istisnası ve deniz araçlarında çalışan personelin ücret geliri muafiyeti (gemi adamı muafiyeti) olarak üç ayrı vergi ayrıcalığı ön plana çıkmaktadır. Uygulamada uyuşmazlıkların/anlaşmazlıkların ağırlıklı olarak, söz konusu vergi ayrıcalıklarının kapsamına yönelik ortaya çıktığı; bu bağlamda İdare'den görüş talep edilmesi sonucu, Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bağlı birimler tarafından verilen çok sayıda özelgenin mevcut olduğunu söylemek mümkündür.

TUGSK m.12/1 ve TUGSY m.26/1-a(1) hükümleri uyarınca, TUGS'a kayıtlı gemi ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar, gelir vergisi ve kurumlar vergisi ile fonlardan istisna edilmiştir. Ancak kanun hükmünde yer alan fon istisnası, 4842 sayılı Kanun ile 01.01.2004 tarihi itibarıyla gelir vergisi ve kurumlar vergisi tutarlarından ayrıca fon hesaplanması uygulamasına son verilmiş olduğundan, cari vergi uygulaması açısından bir anlam ifade etmemektedir.

Deniz araçlarının işletilmesinden elde edilen kazançlara yönelik istisnada, uygulamada uyuşmazlıklara/anlaşmazlıklara neden olan husus "işletilme" kavramının kapsam açısından taşıdığı belirsizliktir. TUGSK ve TUGSY'de kapsamına yönelik herhangi bir belirlemenin yapılmadığı "işletilme" kavramının kapsamına, 1 Seri No.lu KVGT, özelgeler, yargı kararları ve literatürde yer alan görüşler çerçevesinde ulaşmak mümkündür. 1 Seri No.lu KVGT'nde işletilme kavramı dar olarak yorumlanmış, böylece sadece deniz ulaştırması/taşımacılığı faaliyeti neticesinde elde edilen kazançlar istisna kapsamında değerlendirilmiştir. Dolayısıyla Genel Tebliğ uyarınca; zaman çarteri sözleşmesi, yolculuk çarteri sözleşmesi, kırkambar sözleşmesi ve deniz yoluyla yolcu taşıması sözleşmesi bağlamında elde edilen kazançlar istisna kapsamında olacak; "kiralama" ilişkisine dayanan, çıplak gemi kira sözleşmesi ile donatılmış gemi kira sözleşmesi bağlamında elde edilen kazançlar ise, istisna kapsamına girmeyecektir.

Ancak 6745 sayılı Kanun ile 20.08.2016 tarihi itibarıyla uygulanmak üzere, TUGSK ve TUGSY'de yer alan gemi tanımına "özel yapılı ve özel maksatlı gemiler" ibaresinin ve ayrıca tanımları içeren maddelere de "tanımının" eklenmesi neticesinde, "işletilme" kavramının kapsamı genişlemiştir. Böylece tipleri ve nitelikleri Ulaştırma ve

Altyapı Bakanlığı tarafından belirlenen, özel bir amaçla işletilen ve bu amaçla donatılan, yüzme özelliği bulunan römorkör, duba, kılavuz bot, yüzer havuz gibi hizmet veren gemilerin faaliyeti neticesinde elde edilen kazançlar istisna kapsamında olacağı gibi; açık deniz balıkçı gemilerinin faaliyeti neticesinde elde edilen kazanç ile yatların gezi ve spor amacıyla işletilmesi neticesinde elde edilen kazançlar da istisna kapsamında olacaktır. Kanaatimizce söz konusu hususta "deyimsel (lafzi) yorum" yanında, "sistematik yorumun" da yapılması gerekmekte; dolayısıyla söz konusu değişikliğin olduğu 2016 tarihi öncesinde de "özel yapılı ve özel maksatlı gemiler", TUGSK ve TUGSY'nde yer alan gemi tanımında ve ayrıca müstakil tanım olarak yer almasa da, tescili düzenleyen maddede ve tescil edilebilecek deniz araçları arasında yer aldığından, istisna kapsamında olmalıdır. Ayrıca "işletilme" kavramının kapsamına yönelik ayrıntılı bir belirlemenin, TUGSK ve TUGSY'de münhasır bir madde olarak yer almasının, mevcut veya olası uyuşmazlıkların/anlaşmazlıkların önüne geçebileceğini düşünmekteyiz.

Deniz araçlarının devrinden elde edilen kazançlara yönelik istisnada da, "devir" kavramının kapsamına yönelik bir belirleme, TUGSK ve TUGSY'nde yapılmamıştır. Ancak literatürde "devir" kavramı, ivazlı sözleşme olan satış sözleşmesi kapsamında satış işlemi olarak nitelendirilmiştir. 1 Seri No.lu KVGT'nde devir kavramının kapsamına yönelik bir takım belirlemeler yapılmış bulunmaktadır. Bu belirlemelerden ilki, Türkiye'de inşa edilen gemi ve yatlardan TUGS'a tescilli olanların, işletilip işletilmediğine bakılmaksızın devir istisnası kapsamında olduğudur. Bir diğer belirleme, deniz taşımacılığı faaliyetinin yürütülebilmesi için TUGS'a kayıtlı gemide bulunması zorunlu olan ihtiyaç fazlası malzeme ve sabit kıymetlerin de devir istisnası kapsamında olduğudur. Genel Tebliğ'de yapılan kapsama yönelik son belirleme ise, devir nedeniyle doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkı gelirlerinin de istisna kapsamında bulunduğudur. Ancak kanaatimizce, hem "işletilme", hem de "devir" kavramlarının kapsamının TUGSK'da belirlenmeyip; belirlemenin Genel Tebliğ ile yapılması, "kanunilik ilkesine" ve "hukuk devleti ilkesine" aykırılık teşkil edecektir.

Nitekim "devir" kavramının kapsamına yönelik belirleme, 5266 sayılı Kanun ve 6770 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemeler ve değişiklikler neticesinde, sınırları çizilmiş kanuni düzenleme halinde netliğe kavuşturulmuştur. 09.12.2004 tarihinde yürürlüğe

giren 5266 sayılı Kanun ile TUGSK'nda yapılan düzenleme uyarınca, yatlar da devir istisnasının kapsamına alınmıştır. 27.01.2017 tarihinde yürürlüğe giren 6770 sayılı Kanun ile TUGSK m.12'ye eklenen üçüncü fıkra uyarınca ise; gemi ve yatların devrinden elde edilen kazanç istisnası, gemi ve yatların TUGS'dan terkin edilerek bir başka sicile kaydedilmesi veya sair suretlerle devri aşamasında da uygulanmaya başlanmıştır. Ancak yurt dışından ithal edilen 3.000 DWT'nin (yolcu gemileri ile özel maksatlı ve özel yapılı gemilerde ise 300 grostonun) üzerindeki gemilerin TUGS'a tescili neticesinde, söz konusu sicilden terkinini doğuran şekilde devrinden elde edilecek kazançlara devir istisnasının uygulanması, söz konusu gemilerin en az altı ay süreyle TUGS'a kayıtlı olarak işletilmiş olması şartına bağlıdır.

Kanaatimizce yurt dışından ithal edilen gemilere yönelik söz konusu "süre sınırı" ve "işletilme" şartı, peçeleme sözleşmesi yapılması suretiyle vergi kaybına yol açacak uygulamaları engelleyen ve yerinde bir uygulama niteliğinde olan özel vergi güvenlik önlemidir. Bununla birlikte, 6770 sayılı Kanun ile yapılan TUGSK düzenlemesi öncesi devir istisnasından, sadece aynı sicile bir başkası üzerine tescil sonucunu doğuran satış işlemi ile yararlanılabilmesi hususunun, yatay eşitlik ilkesine ve T.C. Anayasası m.35'de düzenlenen mülkiyet hakkına aykırılık teşkil etmesi söz konusuydu. Zira mülkiyet hakkı bir malı iktisap etme eylemi yanında, semerelerinden yararlanma ve ivazlı veya ivazsız olarak devretme eylemlerini de içeriğinde barındırmaktadır. Dolayısıyla söz konusu eski uygulamada, aynı sicile tescil suretiyle devre vergi ayrıcalığı tanıyıp, başka bir sicile ya da sair suretlerle devri vergilendirmeye tabi tutmak, devir aşamasında mülkiyet hakkını sınırlandırmak olarak nitelendirilebilecektir.

Ancak Anayasa Mahkemesi'nin konuya bakışı irdelendiğinde; devletin, kişilerin malvarlığına vergisel müdahalesi "kontrol tipi" bir müdahale olup, devletlere çok geniş bir takdir marjı tanıdığı, buna karşılık ise, çok sınırlı ölçülülük incelemesi yaptığı görülmektedir. Ancak kanaatimizce İHAM'ın konuya bakışı silsilesinde; devletin meşru amaca ulaşmada (peçeleme suretiyle vergiden kaçınılmasını önleme) elinde daha elverişli ve uygun araçlar (belirli bir süre TUGS'a kayıtlı kalma koşulu, işletilme koşulu ve yüksek kayıt harcı gibi) var iken, adil olmayan ve ölçüsüz araçların (devir sonrasında da TUGS'a

tescilin devamı şartı) kullanılması, mülkiyet hakkına haksız müdahale teşkil edebilecektir.

Ayrıca TUGSK geç. m.3'de, maddenin yürürlük tarihi olan 27.01.2017 öncesinde, TUGS'dan terkin edilerek bir başka sicile kaydedilmek üzere ya da sair suretlerle devir neticesinde m.12'de yer alan devir istisnasından yararlananlar için, yararlandıkları söz konusu istisna dolayısıyla geçmişe dönük herhangi bir tarhiyat yapılamayacağı, daha önce yapılmış tarhiyatlardan varsa açılmış davalardan feragat edilmesi koşuluyla vazgeçileceği, tahakkuk eden tutarların terkin edileceği, ancak tahsil edilen tutarların ise, red ve iade edilmeyeceği hükmü yer almaktadır. Kanun hükmü irdelendiğinde, devre ilişkin istisnanın kapsamına yönelik sınırlı uygulamadan, lehe yapılan değişikliğin geçmişe de uygulanması suretiyle Kanun'un ruhuna uygun ve mülkiyet hakkına müdahale teşkil etmeyecek şekilde dönülmesi, kanaatimizce yerinde bir adım olmuştur. Ancak söz konusu olumlu düzenlemenin, tarh ve tahakkuk sürecindeki tüm durumlar için geçerli olmasına rağmen, tahsil süreci tamamlanmış (tahsil edilen tutarların red ve iadesini içermemesi) durumları içermemesi, benzer tüm uygulamalarda olduğu gibi, vergiye uyumlu mükelleflerin cezalandırılması anlamına gelebilecektir. Zira kanaatimizce bu durum, vergiye gönüllü uyumu azaltacak ve hukuk devleti ilkesinin alt ilkesi konumunda olan belirlilik ilkesine aykırılık teşkil edebilecektir.

TUGSK'nda yer alan gelir vergisine yönelik son vergi ayrıcalığı, mali hukuk literatüründe "gemiadamı muafiyeti" olarak da nitelendirilen, TUGS'a kayıtlı deniz araçlarında çalışan personelin ücret geliri istisnasıdır. TUGSK m.12/6'da hüküm altına alındığı üzere, TUGS'a kayıtlı gemilerde ve yatlarda çalışan personele ödenen ücretler, gelir vergisi ve fonlardan istisna edilmiştir. Ancak TUGSK ve TUGSY'nde, deniz araçlarında çalışan personelin bir başka deyişle gemi adamlarının kapsamına yönelik bir belirleme yapılmamıştır. Bu hususta TTK m.934, Deniz İş Kanunu m.2/1-B ve Gemiadamları ve Kılavuz Kaptanlar Yönetmeliği m.3/1-s hükümleri birlikte değerlendirildiğinde gemiadamlarını; bir hizmet sözleşmesine dayanarak gemide çalışan kaptan, gemi zabitleri, yardımcı zabitler, tayfalar, stajyerler, yardımcı hizmet personeli ve gemide çalışan diğer kişiler (mühendis, hemşire, doktor, aşçı vb.) şeklinde tanımlamak mümkündür. Dolayısıyla gemide yolcu statüsünde olmayan tüm çalışanlar, teknik

anlamda gemi adamı vasfında olmasalar da, kanaatimizce söz konusu istisna hükmü uyarınca gemi adamı olarak kabul edilmelidir. Ayrıca ücretin kapsamına ilişkin TUGSK ve TUGSY'nde herhangi bir düzenleme yer almasa da, bu hususta İdare tarafından verilen özelgelerden de anlaşıldığı üzere, ücretin tarifine ilişkin GVK m.61 hükmünün uygulanmasının mümkün olduğu kanaatindeyiz.

Ayrıca kanaatimizce, söz konusu vergi ayrıcalığını TUGSK nitelendirmesi olan "istisna" teriminden ziyade, "muafiyet" terimi ile nitelendirmek yerinde olacaktır. Zira söz konusu vergi ayrıcalığı, verginin konusundan ziyade, vergilendirilecek kişilere yönelik sübjektif vergi ayrıcalığı niteliğinde olduğundan; Kanun düzenlemesinin "gemiadamı muafiyeti" şeklinde olması yerinde olacaktır. Bundan başka belirtilmesi gereken önemli bir husus da; TUGS'a tescilli deniz araçlarında çalışan gemiadamlarının muafiyeti söz konusu iken; MGS ve Bağlama Kütüğü'ne tescilli deniz araçlarında çalışan gemiadamlarının ücret geliri muafiyetinin olmadığıdır. Dolayısıyla MGS ve Bağlama Kütüğü'ne tescil edilmiş deniz araçlarında çalışan gemiadamlarının ücret gelirinin vergiye tabi olması, her ne kadar uygulamada brüt ücret ayarlaması ile net ücret hemen hemen denk olarak belirlense de, kanaatimizce T.C. Anayasası m.10'da yer alan kanun önünde eşitlik ile m.73/1'de yer alan vergilemede genellik ilkelerinden sapma olarak nitelendirilebilecektir.

TUGSK'nda istisna edilen gelir vergisi ve kurumlar vergisine karşılık olmak üzere, aynı Kanun m.12/4'de, vergilemede "belirlilik" ve "basitlik" sağlamak amaçlı, "kayıt harcı" ve "yıllık tonaj harcı" mali yükümlülükleri hüküm altına alınmıştır. TUGSK m.12/4-a ve TUGSY m.26/1-b(1) uyarınca kayıt harcı kapsamında, TUGS'a kayıt edilecek gemiler için 10.000 ABD Doları karşılığında TL'ye ilave olarak, her bir net ton için 1 ABD Doları karşılığı TL; TUGS'a kayıt edilecek yatlar için ise, maktu kayıt harcı olarak 5.000 ABD Doları karşılığı TL alınmaktadır. Mali yükümlülük olarak kayıt harcı değerlendirildiğinde, harç miktarının bu denli yüksek olmasının TUGSK'nun ihdas amacı ile bağdaşmadığı söylenebilecektir. Kolay bayrak ülkeleri ile mücadele kapsamında TUGS'a kayıtlı deniz ticareti filosunun artırılması hedeflenirken; söz konusu yüksek kayıt harcı nedeniyle gerçek kişiler ve kurumlar, ya diğer Türk gemi sicillerinde, ya da kolay bayrak ülkeleri gemi sicillerinde tescilli deniz araçları ile deniz ticareti faaliyetlerini

sürdürmektedir. Kanaatimizce bu bağlamda kayıt harcı, vergi ayrıcalıklarından yararlanmada sağladığı kontrol mekanizması olan "özel vergi güvenlik önlemi" niteliğini de kaybetmeyecek şekilde, makul bir seviyeye indirilmelidir.

TUGSK m.12/4-b ve TUGSY m.26/1-b(2) uyarınca yıllık tonaj harcı kapsamında ise, gemilerden ve yatlardan, TUGS'a kayıtlı oldukları her takvim yılı için, her bir net ton başına 1 ABD Doları karşılığı TL olarak alınmaktadır. Matrahın gerçek usulde saptanması yerine, geminin net tonajı üzerinden alınan götürü bir vergilemeden ibaret olan tonaj harcı ya da bir başka nitelendirme ile tonaj vergisi, deniz ticareti açısından ayrıcalıklı bir vergileme rejimi sunmaktadır. Zira tonaj vergisinde vergi yükü, gelir vergisi ve kurumlar vergisinde matrahın gerçek usulle saptandığı miktarına göre en fazla %10'luk bir pay teşkil etmektedir. Ancak çalışmamızın kapsamına girmemesine rağmen, örnek teşkil etmesi açısından inceleme konusu yapılan birkaç Avrupa ülkesindeki (Almanya, İngiltere ve Portekiz) tonaj vergisi rejimi irdelendiğinde; söz konusu ülkelerdeki rejimin, deniz aracının operasyonda (deniz ticaretinde) geçen fiili gün sayısı kıstas alınarak her 100 net ton başına, tonaj arttıkça azalan (1 Euro ya da Sterlin olarak başlayıp, tonaj arttıkça azalan) maktu tutar olarak uygulandığı görülmektedir. Dolayısıyla Türkiye'de uygulanan tonaj vergisi rejimi ile söz konusu Avrupa Ülkelerindeki rejim kıyaslandığında, Türkiye'deki vergi yükünün görece yüksek olduğu ve bu durumun da, Türkiye'nin uluslararası deniz ticaretindeki rekabet gücünü olumsuz etkileyerek, Türk bayrağı çeken deniz ticareti filosunun azalmasına ya da beklenen artışın gerçekleşmemesine yol açtığı söylenebilecektir.

Ayrıca, Türk gemi sınıflandırma kuruluşu olan Türk Loydu'na kayıtlı gemi ve yatlara özgü olmak üzere, önemli bir vergi teşviki sağlanmış bulunulmaktadır. TUGSK m.12/4-c ve TUGSY m.26/1-c uyarınca, TUGS'a kayıtlı gemi ve yatlar, doğrudan ya da çift (dual) klas olarak Türk Loydu'na kayıtlı olmaları halinde, kayıt harcı ve yıllık tonaj harcı bedellerinden %50 indirim yapılacaktır. Bir başka belirtilmesi gereken önemli husus olarak ise, TUGSK m.12/4-b ve TUGSY m.26/1-b(2) uyarınca vadesi gelen yıllık tonaj harcı taksitleri ödenmedikçe, sicilin terkini ve yeni sahibi adına tescili yapılamamaktadır. Kanaatimizce söz konusu hüküm, tahsil aşamasında vergi alacağını güvence altına alan özel vergi güvenlik önlemi olarak ihdas edilmiştir.

TMK hükümleri açısından menkul bir mal olarak nitelendirilen gemi ve diğer deniz taşıtları; VUK m.269/2-3 hükmü uyarınca, vergi uygulaması açısından gayrimenkul bir mal olarak nitelendirilmektedir. Ayrıca VUK m.271 hükmü de, vergi uygulaması açısından gemi yapım işinin, inşaat işi olarak değerlendirildiğini göstermesi bakımından önemlidir. Uygulamada gemi inşaatı işinin, ağırlıklı olarak işin başlangıç ve bitiş tarihleri açısından birden fazla takvim yılına sirayet ettiği, bir başka deyişle yıllara yaygın olduğu görülmektedir. Dolayısıyla vergi uygulaması açısından, önceleri tartışmalı olmakla birlikte, uzun zamandan beri İdare'nin istikrarlı bir biçimde verdiği özelgelerden de anlaşıldığı üzere gemi inşaatı ve onarımı, şartları gerçekleşmesi dâhilinde GVK m.42 uyarınca, yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri kapsamında değerlendirilecek ve vergilendirilecektir. Ayrıca verilen özelgelerde, gemi inşaat taahhüt işine bağlı ve söz konusu işin bir parçası olarak gerçekleştirilen taşeron firmanın işlerinin de (elektronik sistem ve cihazların üretimi, tedariki ve montajı ile proje çizim işi gibi), GVK m.42 kapsamında değerlendirileceği belirtilmiştir. Ancak verilen bir özelgede de belirtildiği üzere gemi söküm işi, söküm süreci birden fazla takvim yılı sürse bile GVK m.42 kapsamında değerlendirilmeyecek ve dönemsellik ilkesine göre vergiye tabi olacaktır.

Türkiye'de deniz ticaretine yönelik yatırım teşvik sistemi, 15.06.2012 tarih ve 2012/3305 sayılı "Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Bakanlar Kurulu Kararı" ile hukuki dayanağına kavuşmuştur. Bu bağlamda deniz ulaştırması (taşımacılığı) sektörü "öncelikli yatırım konuları", su ürünleri sektörü "bölgesel teşvik sistemi", gemi inşa sektörü "genel teşvik sistemi, liman sektörü "büyük ölçekli yatırımlar" ve "bölgesel teşvik sistemi" kapsamında sunulan yatırım teşviklerinden yararlandırılmaktadır. Söz konusu deniz ticareti sektörlerine yapılan devlet desteklerini toplu olarak belirtmek gerekirse (sektörler ve teşvik sistemleri itibarıyla sunulan devlet destekleri değişiklik göstermektedir); gümrük vergisi muafiyeti, katma değer vergisi istisnası, vergi indirimi (indirimli kurumlar vergisi ve gelir vergisi), sigorta primi işveren hissesi desteği, faiz desteği, yatırım yeri tahsisi, gelir vergisi stopajı desteği ve sigorta primi işçi hissesi desteği şeklinde belirtmek mümkündür. Ayrıca 23.10.2019 tarih ve 1691 sayılı "2019 Yılında Yapılacak Tarımsal Desteklemelere İlişkin Cumhurbaşkanı Kararı" uyarınca su ürünleri sektörü ile iştigal edenlere, devlet tarafından destekleme primi ödemesi yapılmaktadır. Deniz turizmi sektörüne yönelik ise yararlanılması mümkün olan tek

teşvik, indirimli kurumlar vergisi ve gelir vergisidir. Türkiye'de uygulanan yatırım teşvik sistemini değerlendirmek gerekirse, 2012 yılı itibarıyla deniz ticareti sektörlerine önemli devlet destekleri sağlandığı söylenebilecektir. Ancak söz konusu desteklere ek olarak, deniz ticaretine ilişkin serbest bölge ve serbest liman uygulamasına, bürokratik ve vergisel engellerin ortadan kaldırılması, işletme maliyetlerinin düşürülmesi, rekabet ortamının artırılması gibi pratik nedenlerle geçilmesi gereklidir.

KVK m.23'de hüküm altına alınan ve özellik arz eden bir vergiyi doğuran olay şeklinde düzenlenen dar mükellef yabancı ulaştırma kurumlarının vergilendirilmesinde matrah, gelir (hasılat) açısından gerçek, giderler açısından ise götürü saptanarak; matrahın belirlenme usulü olarak yarı götürü usulün benimsendiği bir vergileme rejimi oluşturulmuştur. Götürü gider oranı hava taşımacılığı açısından %95, kara taşımacılığı açısından %88 ve deniz taşımacılığı açısından ise %85 olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla ortalama emsal oranı da hava taşımacılığı açısından %5, kara taşımacılığı açısından %12 ve deniz taşımacılığı açısından %15'tir. Nitekim yabancı ulaştırma kurumları arasında en ağır vergi yükünün, deniz taşımacılığı ile uğraşan kurumlara yönelik olduğu söylenebilecektir. Kanaatimizce özellikle yük taşımacılığı alanında etkin olması büyük önem arz eden deniz taşımacılığı sektörüne uygulanan ortalama emsal oranı, kara taşımacılığı sektöründen daha düşük belirlenerek söz konusu sektörün vergisel açıdan teşvik edilmesi gerekmektedir.

Kurumlar vergisi bağlamında deniz ticaretinin vergilendirilmesinde özellik arz eden durumlara yönelik, sorunların ve çözüm önerilerinin de ayrıca ortaya konulması gerekmektedir. Bu açıdan, deniz ticareti kazançlarından yapılan kâr dağıtımının vergisel akıbetinin belirlenmesi önem arz etmektedir. Literatürde çok sayıda taraftar bulan ve bizim de katıldığımız görüş uyarınca, istisna olan ve olmayan kurum kazancından kurumların kâr dağıtımı yapması durumunda %15 tevkifat yükümlülüğü ile gerçek kişilerin tevkifat yükümlülüğü olmaması durumu arasında, T.C. Anayasası m.10 bağlamında kanun önünde eşitlik ilkesine aykırılık söz konusu olabilecektir.

KVK m.30/7 ve GVK m.94/2 hükümleri, vergi cennetleriyle mücadele amacıyla ihdas edilmiş ve vergi güvenlik önlemi niteliği teşkil eden düzenlemelerdir. Söz konusu hükümler uyarınca, "kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin

yarattığı vergilendirme kapasitesiyle aynı düzeyde olup olmadığı" ve "bilgi değişimi" kıstasları göz önünde bulundurularak Cumhurbaşkanı tarafından ilan edilen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunanlara yapılan ödemelerden, %30 oranında vergi tevkifatı yapılacaktır. Ancak kanaatimizce, OECD'nin son zamanlarda vergi cenneti ülkeleri belirlemede temel aldığı önemli kıstaslardan biri olan "şeffaflık (transparency)" kıstası da, KVK ve GVK'da vergi cenneti ülkeleri belirlemede üçüncü kriter olarak yer almalıdır. Fakat Bakanlar Kurulu/Cumhurbaşkanı tarafından vergi cenneti olarak kabul edilecek ülkelere ilişkin bir belirleme yapılmadığından; söz konusu hükümler, cari uygulama açısından fiili olarak anlam ifade etmemektedir. Ayrıca KVK m.30/7-a ve GVK m.94/2'de Cumhurbaşkanı'na, KVK m.30/8 uyarınca verilen ilgili fıkrada yer alan %30 tevkifat oranını bir katına kadar artırma yetkisinden ayrık olarak, deniz araçlarının kiralanması için yapılan ödemeler ve yapılan işin tamamlanması bakımından zorunluluk arz eden geçiş ücreti, liman ücreti gibi ödemeler açısından ancak, indirilen oranı tekrar kanuni orana çıkarma yetkisi olarak verilmiştir. Böylece kanaatimizce Cumhurbaşkanı'na, deniz ticareti açısından kolay bayrak kapsamında vergi cenneti ilan edilecek ülkelere yapılan ödemelerde, diğer ödemelerden daha düşük tevkifat üst sınırı belirleme yetkisi verilmesi, verginin ekstra-fiskal amacı doğrultusunda deniz ticaretini koruma amacına yöneliktir.

5084 sayılı Kanun ile SBK m.6/4 hükmünün kaldırılması neticesinde, serbest bölgelerde faaliyet gösteren tam ve dar mükelleflerin bölgedeki süresiz ve sınırsız gelir vergisi/kurumlar vergisi istisnasından yararlanması olanağı sona ermiş; böylece serbest bölgelerde de Türk vergi mevzuatı uygulanır hale gelmiştir. Ancak, serbest bölge ve limanlarda deniz ticareti açısından da geçerli olan vergi ayrıcalıkları bulunmaktadır. Kanaatimizce SBK geç. m.3'de yer alan vergi ayrıcalıkları, serbest bölgelerde deniz ticaretine ilişkin üretim faaliyetleri (balık yetiştiriciliği/üreticiliği vb.) ve deniz araçlarının imali, bakımı, onarımı, montajı ve demontajı gibi faaliyetler sonucunda elde edilen kazançlar açısından da söz konusu olacaktır. Serbest bölge ve limanlardaki deniz taşımacılığı değerlendirildiğinde ise, gerek serbest bölge içindeki ve gerekse serbest bölge ile Türkiye ya da diğer ülkeler arasında yapılan taşımacılık faaliyetinin, gelir vergisine/kurumlar vergisine tabi olacağını söylemek mümkündür. Ayrıca, serbest

bölgede yapılan deniz ticaretini de kapsamına alan serbest bölgenin sınırlarının, SBUY m.6/2'de yer alan düzenlemede belirtildiğini ifade etmek mümkündür.

T.C. Anayasası m.90/5'de; usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası andlaşmaların kanun hükmünde olduğu; usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası andlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda, milletlerarası andlaşma hükümlerinin esas alınacağı hükmü yer almaktadır. Dolayısıyla uluslararası nitelik arz eden deniz ticareti kazançlarına yönelik vergisel durumun belirlenmesinde, ilgili ülke ile Türkiye'nin akdetmiş olduğu bir ÇVÖA bulunması durumunda, Türkiye'nin ulusal mevzuatı yerine, ÇVÖA hükümlerinin uygulanması söz konusu olacaktır. ÇVÖA'na model teşkil etmek üzere; genellikle gelişmiş ülkelerin aralarında akdettikleri anlaşmalarda kullandıkları OECD Model Anlaşması ile genellikle sermaye ithal eden gelişmekte olan ülkelerin kendi aralarında akdettikleri anlaşmalarda kullandıkları UN Model Anlaşması bulunmaktadır.

OECD ve UN Model Anlaşmaları incelendiğinde, doğrudan deniz ticaretine yönelik düzenlemenin, her iki Anlaşma'da da "Uluslararası Deniz ve Hava Taşımacılığı" başlıklı m.8'de yer aldığı görülmektedir. OECD Model Anlaşması m.8'de, deniz taşımacılığının mukim devlette vergilendirileceği hükmü yer alırken; UN Model Anlaşması m.8'de ise, iki alternatif olarak düzenleme yapılmış, ilk alternatif OECD Model Anlaşması ile aynı olup vergilendirme yetkisini mukim devlete, ikinci alternatif ise, faaliyet arızi nitelikte ise mukim devlete, faaliyet sürekli nitelikte ise mukim devlet ile birlikte kaynak devlete de belirlenecek bir yüzdesel oranda vergilendirme yetkisini tanımıştır. Söz konusu düzenlemeler değerlendirildiğinde, sermaye ithal eden ve gelişmekte olan ülke statüsünde olan Türkiye açısından, kaynak devlete de vergilendirme yetkisini tanıyan UN Model Anlaşması hükümlerinin, daha uygun düştüğünü söylemek mümkündür. Türkiye'nin diğer ülkeler ile akdettiği ÇVÖA incelendiğinde, ağırlıklı olarak OECD Model Anlaşması'nın kullanıldığı; ancak, İsveç, Rusya ve KKTC gibi ülkelerle yapılan Anlaşmalarda, UN Model Anlaşması'nın da kullanıldığı tespit edilmiştir.

Ayrıca OECD ve UN Model Anlaşmaları, deniz ticaretine yönelik dolaylı kazançlar açısından incelendiğinde; deniz araçlarının menkul mal olarak kabul edilmesi

nedeniyle, deniz araçlarının kiralanması kazancının "gayrimaddi hak bedeli" kapsamında m.12'de, ticari kazançların m.7'de, temettülerin (kâr paylarının) m.10'da, deniz araçlarının elden çıkarılması kazancını da içeren değer artış kazançlarının m.13'de, denizlerden elde edilen zirai kazançlarının ise (su ürünleri/balıkçılık kazançları) m.6'da vergisel bağlamda düzenlendiği görülmektedir.

Çalışmamız bağlamında genel bir değerlendirme yapmak gerekirse, gerek vergilendirilmesi ve gerekse vergi ayrıcalıkları açısından ele alınmaya çalışılan deniz ticaretine yönelik uygulamada uyuşmazlıkların/anlaşmazlıkların, büyük ölçüde kodifikasyon (kanunlaştırma/düzenleme) ve resepsiyon (iktibas etme/kabul etme) tekniği kaynaklı ortaya çıktığı söylenebilecektir. Bu bağlamda hem verginin kanuniliği ilkesi, hem de hukuk devleti ilkesi uyarınca, deniz ticaretinin vergilendirilmesine yönelik hukuki düzenlemelerin, kodifikasyon ve resepsiyon tekniğine uygun şekilde; tek kaynakta, belirli, açık, anlaşılır ve sade olması önem arz etmektedir.

KAYNAKÇA

Kitaplar

Akdoğan, Abdurrahman. **Kamu Maliyesi**. 18. Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi, 2017.

Akdoğan, Abdurrahman. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**. 13. Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi, 2017.

Akın, Emre. **Vergi Tekniği ve Mütalaat (193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu)**. 1. Baskı. İstanbul: Baki Kulu Yayıncılık, 2016.

Aksar, Yusuf. **Temel Metin ve Davalarla Uluslararası Hukuk**. 1. Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2017.

Aksoy, Şerafettin. **Kamu Maliyesi**. 3. Baskı. İstanbul: Filiz Kitabevi, 1998.

Aksoy, Şerafettin. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**. 6. Baskı. İstanbul: Filiz Kitabevi, 2010.

Aktan, Coşkun Can. **Mali Ayrımcılık (Keyfi Devlet, Vergi Ayrıcalıkları ve Vergi Ayrımcılığı)**. 1. Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2019.

Aktan, Coşkun Can. **Vergileme (Vergi Teorisi ve Vergi Politikası)**. 2. Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2018.

Alptekin, Volkan. **Türk Vergi Sistemi**. 1. Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi, 2013.

Altay, Asuman. **Kamu Maliyesi**. 3. Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2017.

Arıkan, Zeynep. **Türk Vergi Hukukunda Mali İkametgah**. 1. Baskı. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007.

Arkan, Sabih. **Ticari İşletme Hukuku**. 11.Baskı. Ankara: Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayınları, 2008.

Arslan, Kahraman. **Dış Ticaret İşlemleri**. 2. Baskı. Ankara: Detay Yayıncılık, 2017.

Arslan, Mehmet. **Türk Vergi Sistemi**. 5. Baskı. Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık, 2012.

Atamer, Kerim. **Deniz Ticareti Hukuku Cilt I**. 1. Baskı. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2017.

Ateşağaoğlu, Erdem. **Vergi Hukuku Bakımından Anonim Şirketlerde Kâr Payı Dağıtımı**. 1. Baskı. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2012.

Avder, Erdoğan. **Vergi Hukuku**. 1. Baskı. Bursa: Ekin Yayıncılık, 2017.

Aydın, Erkan. **Türk Vergi Sisteminde İktisadi İşletmelere Dahil Kıymetleri Değerleme**. 1. Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2002.

Başak, Levent. **Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlar ve Vergilendirme (1. Cilt)**. 1. Baskı. Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2007.

Başak, Levent. **Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlar ve Vergilendirme (2. Cilt)**. 1. Baskı. Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2007.

Bıyık, Recep ve Aydın Kıratlı. **Son Değişiklikler Çerçevesinde Gelir ve Kurumlar Vergisi Matrahlarının Tespitinde Giderler ve İndirimler**. 4. Baskı. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2007.

Bıyık, Recep ve Aydın Kıratlı. **Vergi Teşvikleri ve Korumaları**. 2. Baskı. İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2001.

Bilge, Semih ve Meftun Canbek. "Denizcilik Sektörünün Gelişimi İçin Mali Teşvikler: 2581 Sayılı Deniz Ticaret Filosunun Geliştirilmesi ve Gemi İnşa Tesislerinin Teşviki Kanununun Değerlendirilmesi", Nihat Edizdoğan ve Özhan Çetinkaya (Ed.). **Vergi ve Vergi Politikası Üzerine İncelemeler** içinde. Bursa: Ekin Yayıncılık, 2011.

Bilici, Nurettin. **Avrupa Birliği ve Türkiye II (Kamu Maliyesi, Vergilendirme, AB Bütçesi)**. 7. Baskı. Ankara: Savaş Kitabevi, 2018.

Bilici, Nurettin. **Türk Vergi Sistemi**. 41. Baskı. Ankara: Savaş Yayınevi, 2018.

Bilici, Nurettin ve Adem Bilici. **Kamu Maliyesi**. 8. Baskı. Ankara: Savaş Yayınevi, 2017.

Bozkurt, Enver, M. Akif Kütükçü ve Yasin Poyraz. **Devletler Hukuku**. 4. Baskı. Ankara: Asil Yayıncılık, 2004.

Bulutoğlu, Kenan. **Türk Vergi Sistemi**. 5. Baskı. İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1976.

Can, Mertol. **CMR ve Alman Ticaret Kanunu ile Mukayeseli Olarak Türk Taşıma Hukukunun Genel Esasları**. 1. Baskı. Ankara: İmaj Yayıncılık, 2017.

Can, Mertol. **Deniz Ticareti Hukuku Cilt I (Giriş-Gemi-Deniz Hukuku Kişileri)**. 2.Baskı. Ankara: İmaj Yayıncılık, 2003.

Can, Mertol. **Türk Hukukunda ve Milletlerarası Hukukta Deniz Yolu ile Yolcu Taşıma Sözleşmesi**. 1. Baskı. Ankara: İmaj Yayıncılık, 2001.

Casson, Lionel. **Antik Çağda Denizcilik ve Gemiler**. Gürkan Ergin (çev.). 1. Baskı. İstanbul: Homer Kitabevi, 2002.

Cumalıoğlu, Emre. **Kırkambar Sözleşmesi**. 1. Baskı. Ankara: Turhan Kitabevi, 2011.

Çağa, Tahir. **Deniz Ticareti Hukuku I (Giriş, Gemi, Donatan ve Kaptan)**. 5.Bası. İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1978.

Çağa, Tahir. **Deniz Ticareti Hukuku II (Navlun Sözleşmesi)**. İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1982.

Çağa, Tahir ve Rayegan Kender. **Deniz Ticareti Hukuku I (Giriş, Gemi, Donatan ve Kaptan)**. 11. Baskı. İstanbul: Beta Yayıncılık, 2000.

Çağan, Nami. **Vergilendirme Yetkisi**. 1. Baskı. İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları, 1982.

Çağlar, Kemal. **Vergi Usul Kanunu ve Yorumu**. 3. Baskı. Ankara: Adalet Yayınevi, 2018.

Çakmak, Cenap. **Uluslararası Hukuk (Giriş, Teori ve Uygulama)**. 1. Baskı. Bursa: Ekin Yayınevi, 2014.

Çatıkkaş, Özgür ve Cafer Şuekinci. **TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına Göre İnşaat Muhasebesi ve Vergi Uygulamaları**. 1. Baskı. İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2013.

Çelikkaya, Ali. **Dünyada ve Türkiye'de Deniz Taşımacılığına Sağlanan Vergi Teşvikleri**. 1. Baskı. İstanbul: Beta Yayıncılık, 2008.

Çevik, Savaş. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**. 2. Baskı. Konya: Palet Yayınları, 2016.

Çomaklı, Şafak E., Deniz Turan ve Cengizhan Doğruyol. **Kamu Maliyesi**. 4. Baskı. Ankara: Savaş Yayınevi, 2017.

Doğrusöz, A. Bumin. **5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Şerhi**. 1. Baskı. İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları, 2007.

Dursun, Hasan. **Yeni Ticaret Kanununun Vergi Hukukuna Etkileri**. 1. Baskı. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2011.

Edizdoğan, Nihat. **Kamu Maliyesi**. 8. Baskı. Bursa: Ekin Yayıncılık, 2004.

Ekmekçi, Esra. **Kurumlar Vergisinde Dar Yükümlülük**. 1. Baskı. İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları, 1994.

Ercan, Tayfun. **Yeni Ticaret Kanunu'nun Getirdiği Başlıca Yenilikler ve Mali Hukuka Etkileri**. 2. Baskı. Ankara: Adalet Yayınevi, 2012.

Erdem, Metin, Doğan Şenyüz ve İsmail Tatlıoğlu. **Kamu Maliyesi**. 14. Baskı. Bursa: Ekin Yayıncılık, 2017.

Erginay, Akif. **Vergi Hukuku (İlkeler, Vergi Tekniği, Türk Vergi Sistemi)**. 12. Baskı. Ankara: Turhan Kitabevi, 1986.

Gemalmaz, Burak. **Mülkiyet Hakkı**. 1. Baskı. Ankara: MRK Yayıncılık, 2018.

Gerek, Şahnaz ve Ali Rıza Aydın. **Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku**. 2. Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2010.

Giray, Filiz. **Vergi Teşvik Sistemi ve Uygulamaları**. 3. Baskı. Bursa: Ekin Yayıncılık, 2016.

Gözler, Kemal ve Gürsel Kaplan. **İdare Hukukuna Giriş**. 19. Baskı. Bursa: Ekin Yayıncılık, 2014.

Gülten, Selçuk ve İlyas Kocaer. **Yurt İçi ve Yurt Dışı Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde İnşaat Muhasebesi Uygulamaları**. 1. Baskı. Ankara: Ankara Ofset, 2010.

Güneş, Gülsen. **Verginin Yasallığı İlkesi**. 3. Baskı. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2011.

Gürsoy, Yaser. **Dış Ticaret İşlemleri ve Yönetimi**. 11. Baskı. Bursa: Ekin Yayınevi, 2017.

Hızarcı Beşer, Berna. **Vergi Rekabetinin Kıyısında Vergi Cennetleri (Vergi Şeffaflığı, OECD-BEPS Eylem Planı)**. 1. Baskı. Bursa: Ekin Yayıncılık, 2018.

Işık, A. Kadir, Ekrem Karayılmazlar, İbrahim Organ ve Hayriye Işık. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**. 1. Baskı. Bursa: Ekin Kitabevi, 2005.

Işık, Hüseyin. **Uluslararası Vergilendirme**. 1. Baskı. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2014.

İzveren, Adil, Nisimi Franko ve Ahmet Çalık. **Deniz Ticareti Hukuku**. 3. Baskı. Ankara: Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayınları, 1994.

James, Simon. **A Dictionary of Taxation**. 1. Baskı. Cheltenham: Edward Elgar Yayıncılık, 1998.

Kalpsüz, Turgut. **Gemi Rehni**. 3. Baskı. Ankara: Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayınları, 1999.

Kaner, İnci Deniz. **Deniz Ticareti Hukuku I-II**. 1. Baskı. İstanbul: Filiz Kitabevi, 2018.

Karakoç, Yusuf. **Genel Vergi Hukuku Ders Kitabı**. 1. Baskı. Ankara: Yetkin Yayıncılık, 2017.

Karan, Hakan. **Elektronik Konişmento**. 1. Baskı. Ankara: Turhan Kitabevi, 2004.

Karasu Öztemel, Gülçin. **Gayrimaddi Hakların Vergilendirilmesi**. 1. Baskı. İstanbul: Legal Yayıncılık, 2014.

Karyağdı, Nazmi. **Türk Ticaret, Sermaye Piyasası, Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi Kanunları Kapsamında Kâr Dağıtımı ve Vergilendirilmesi**. 2. Baskı. İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2002.

Kaya, İslam Safa. **Uluslararası Hukuk Temel Bilgiler**. 1. Baskı. Ankara: Adalet Yayınevi, 2017.

Kayıhan, Şaban ve Mehmet Eski. **Uluslararası Ekonomi Hukuku**. 2. Baskı. Kocaeli: Umuttepe Yayınları, 2015.

Kender, Rayegan ve Ergon Çetingil. **Deniz Ticareti Hukuku (Deniz Takip Hukuku ve Deniz Sigortaları ile Birlikte)**. 6. Baskı. İstanbul: Filiz Kitabevi, 1998.

Kender, Rayegan, Ergon Çetingil ve Emine Yazıcıoğlu. **Deniz Ticareti Hukuku Temel Bilgiler Cilt-I**. 14. Baskı. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2016.

Kırbaş, Sadık. **Vergi Hukuku (Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar)**. 20. Baskı. Ankara: Siyasal Kitabevi, 2015.

Kızılot, Şükrü. **İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik**. 11. Baskı. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2008.

Kızılot, Şükrü ve Metin Taş. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**. 5. Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi, 2013.

Köksal, Tunay. **Uluslararası Ticarette Pratik Bilgiler ve Yaygın Kullanılan Belgeler**. 1. Baskı. Ankara: Adalet Yayınevi, 2009.

Kumkale, Rüknettin. **Vergi ve Muhasebe Sözlüğü**. 3. Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2014.

Kuran, Selami. **Uluslararası Deniz Hukuku**. 5. Baskı. İstanbul: Beta Yayıncılık, 2016.

Maç, Mehmet. **Kurumlar Vergisi**. 3. Baskı. İstanbul: Denet Yayıncılık, 1999.

Maliye Hesap Uzmanları Derneği. **Beyanname Düzenleme Kılavuzu 1 (Gelir Vergisi Kanunu)**. İstanbul: Acar Yayıncılık, 2017.

Maliye Hesap Uzmanları Derneği. **Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2 (Kurumlar Vergisi Kanunu)**. İstanbul: Acar Yayıncılık, 2017.

Maliye Hesap Uzmanları Derneği. **Beyanname Düzenleme Kılavuzu 3 (Vergi Usul Kanunu)**. İstanbul: Acar Yayıncılık, 2017.

Mutluer, M. Kamil. **Vergi Genel Hukuku**. 2. Baskı. İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2008.

Mutluer, Kamil, Erdoğan Öner ve Ahmet Kesik. **Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi**. 1. Baskı. İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2007.

Mutluer, M. Kamil ve N. Nilay Dayanç. **Vergi Hukuku (Genel ve Özel Hükümler)**. 4. Baskı. Ankara: Turhan Kitabevi, 2014.

Nadaroğlu, Halil. **Kamu Maliyesi Teorisi**. 10. Baskı. İstanbul: Beta Yayıncılık, 1998.

Nural, Ali ve Remzi Akçin. **Açıklamalı 4458 Sayılı Gümrük Kanunu**. 1. Baskı. Ankara: Gümrük Kontrolörleri Derneği Yayınları, 2000.

Okay, M. Sami. **Deniz Ticareti Hukuku II**. 2. Baskı. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları, 1971.

Oktar, S. Ateş. **Türk Vergi Sistemi**. 1. Baskı. İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2016.

Oktar, S. Ateş. **Vergi Hukuku**. 12. Baskı. İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2017.

Ozan, Sabri. **Vergi Kanunları Uygulaması**. 2. Baskı. Ankara: Vergi Müfettişleri Derneği Yayınları, 2018.

Öncel, Mualla, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan. **Vergi Hukuku**. 24. Baskı. Ankara: Turhan Kitabevi, 2015.

Önen, Z. Sacit. **Genel Vergi Hukuku**, 1 Baskı, Ankara: Detay Yayıncılık, 2017.

Öner, Erdoğan. **Türk Vergi Sistemi**. 8. Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2017.

Özbalcı, Yılmaz. **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**. Ankara: Oluş Yayıncılık. 2001.

Özman, Aydoğan. **Deniz Hukuku I**. 1. Baskı. Ankara: Turhan Kitabevi, 2006.

Özmen, Mehmet Akif. **5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Rehberi ve Revizyon**. 1. Baskı. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2007.

Pamuk, İsmail. **Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşlerinin Vergilendirilmesi**. 1. Baskı. İstanbul: Azra Matbaacılık, 2016.

Pazarcı, Hüseyin. **Uluslararası Hukuk**. 16. Baskı. Ankara: Turhan Kitabevi, 2017.

Pazarcı, Hüseyin. **Uluslararası Hukuk Dersleri**. 10. Baskı. Ankara: Turhan Kitabevi, 2014.

Pedük, Türkben. **Vergi Harcamaları**. 1. Baskı. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2006.

Pehlivan, Osman. **Kamu Maliyesi**. 10. Baskı. Trabzon: Celepler Matbaacılık, 2017.

Pehlivan, Osman. **Vergi Hukuku (Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi)**. 1. Baskı. Trabzon: Celepler Matbaacılık, 2018.

Saban, Nihal. **Vergi Hukuku**. 8. Baskı. Ankara: Beta Yayıncılık, 2016.

Sarılı, Mustafa Ali. **Türk Vergi Hukuku**. 1. Baskı. Ankara: Hermes Tanıtım Ofset Baskı, 2018.

Sarılı, Mustafa Ali. **Türk Vergi Sistemi**. 6. Baskı. Ankara: Hermes Tanıtım Ofset Baskı, 2018.

Sayın, Adil Selim. **Türk Vergi Hukukunda Yabancı Ulaştırma Kurumlarının Vergilendirilmesi**. 1. Baskı. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2016.

Seçkin, Nedret. **Uluslararası Ticarette Elektronik Belgeler ve E-İmza** 1. Baskı. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2017.

Selen, Ufuk**. Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi**. 7. Baskı. Bursa: Ekin Yayınevi, 2015.

Sezgin, Bülent. **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**. 2. Baskı. Ankara: Adalet Yayınevi, 2018.

Somer, Ayşe. **Ticaret Hukuku**, 1. Baskı, İstanbul: Beta Yayıncılık, 2015.

Sözer, Bülent. **Deniz Ticaret Hukuku-I (Giriş-Gemi-Donatan ve Navlun Sözleşmeleri)**. 4. Bası. İstanbul: Vedat Kitapçılık, 2017.

Sunal Erguvan, Sevgi. **Denizyolu ile Yük Taşıma Ücreti (Navlun)**. 1. Baskı. İstanbul: Legal Yayıncılık, 2007.

Sur, Melda. **Uluslararası Hukukun Esasları**. 11. Baskı. İstanbul: Beta Yayıncılık, 2017.

Susam, Nazan. **Kamu Maliyesi**. 2. Baskı. İstanbul: Beta Yayıncılık, 2016.

Şenlik, Mehmet. **İnşaat Muhasebesi**. 1. Baskı. Ankara: Detay Yayıncılık, 2005.

Şenyüz, Doğan. **Açıklama ve Yorumlu 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu**. 1. Baskı. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2007.

Şenyüz, Doğan, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek. **Türk Vergi Sistemi**. 15. Baskı. Bursa: Ekin Yayınevi, 2018.

Şenyüz, Doğan, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek. **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**. 9. Baskı. Bursa: Ekin Yayınevi, 2018.

Şin, Sevil. **Türk Vergi Sistemi**. 1. Baskı. Bursa: Dora Yayıncılık, 2016.

Şin, Sevil. **Vergi Hukuku**. 1. Baskı. Bursa: Dora Yayıncılık, 2016.

Taylar, Yıldırım. **Türk Vergi Hukuku Açısından Serbest Bölgeler**. 1. Baskı. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2008.

Tekil, Fahiman. **Deniz Hukuku**. 5. Bası. İstanbul: Alkım Yayınevi, 1998.

Tekin, Abdulkadir ve Ümit Engin Tekin. **Gümrük İşlemleri**. 1. Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2017.

Terzi, Gökhan. **Dış Ticaret ve Gümrük Kambiyo İşlemleri ve Uygulaması**. 1. Baskı. İstanbul: Gümrük ve Ticaret Müfettişleri Derneği Yayınları, 2017.

Topuz, Hüseyin. **Uluslararası Deniz Ticari Taşımacılığı ve Türkiye Ekonomisindeki Yeri 1923-1980**. 1. Baskı. İstanbul: Beta Yayıncılık, 2010.

Toroslu, M. Vefa ve Cem Niyazi Durmuş. **Serbest Bölgeler**. 2. Baskı. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2010.

Tosuner, Mehmet, Zeynep Arıkan ve Ahmet Burçin Yereli. **Türk Vergi Sistemi**. 1. Baskı. İzmir: Hürriyet Matbaası, 1995.

Tuna, Ergun. **Ticaret Hukuku Cilt I (Ticari İşletme)**. 1. Baskı, İstanbul: Marmara Üniversitesi Nihad Sayar Eğitim Vakfı Yayınları, 1993.

Tuncer, Selahattin. **Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları**. 1. Baskı. Ankara: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, 1974.

Turhan, Salih. **Vergi Teorisi ve Politikası**. 6. Baskı. İstanbul: Filiz Kitabevi, 1998.

Türk Sanayicileri ve İşadamları Derneği. **Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Türkiye Uygulaması**. 1. Baskı. İstanbul: TÜSİAD Yayınları, 1989.

Uluatam, Özhan ve Yaşar Methibay. **Vergi Hukuku**. 5. Baskı. Ankara: İmaj Yayınevi, 2001.

Usul, Hayrettin. **İnşaat Muhasebesi**. 1. Baskı. Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi Yayınları, 2003.

Uysal, Ali ve Nurettin Eroğlu. **Açıklamalı ve Örnekli Kurumlar Vergisi Kanunu**. 2. Baskı. Ankara: Sözkesen Matbaacılık, 2008.

Ülgen, Hüseyin, Ömer Teoman, Mehmet Helvacı, Abuzer Kendigelen, Arslan Kaya ve N. Füsun Nomer Ertan. **Ticari İşletme Hukuku**. 1. Baskı. İstanbul: Vedat Yayınevi, 2006.

Ülgener, M. Fehmi. **Çarter Sözleşmeleri I (Genel Hükümler ve Sefer Çarteri Sözleşmesi)**. 2. Baskı. İstanbul: Der Yayınları, 2017.

Ülgener, M. Fehmi. **Çarter Sözleşmeleri II (Zaman Çarteri Sözleşmeleri)**. 1. Baskı. İstanbul: Der Yayınları, 2016.

Ülgener, M. Fehmi. **Sürastarya Süresi ve Ücreti**. 1. Baskı. Ankara: Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, 1993.

Ünal, Şeref. **Uluslararası Hukuk**. 1. Baskı. Ankara: Yetkin Yayıncılık, 2005.

Ünsal, Hilmi. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**. 1. Baskı. Ankara: Detay Yayıncılık, 2008.

Ürel, Gürol. **Kurumlar Vergisi Kanunu Uygulaması (Yorum ve Açıklamalar)**. 1. Baskı. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2009.

Ürel, Gürol. **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**. 6. Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2016.

Üstüner, Cem. **Sektörün Uluslararası Rekabet Gücüne Etkisi Bağlamında Deniz Ticaretinin Vergilendirilmesi**. 1. Baskı. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2009.

Yaltı, Billur. **Vergi Yükümlüsünün Hakları**. 1. Baskı. İstanbul: Beta Yayıncılık, 2006.

Yaltı Soydan, Billur. **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**. 1. Baskı. İstanbul: Beta Yayıncılık, 1995.

Yılmaz, Ejder. **Hukuk Sözlüğü**. 9. Baskı. Ankara: Yetkin Yayınları, 2005.

Yılmaz, Öznur. **Ticari Faaliyetler Bağlamında Çifte Vergilendirme**. 1. Baskı. İstanbul: Legal Yayıncılık, 2019.

Yiğit Şakar, Ayşe. **Vergi Hukukunda Serbest Bölgeler**. 1. Baskı. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2008.

Süreli Yayınlar

Akyol, M. Emin. "Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerden Elde Edilecek Kazançlara İlişkin İstisna". **Yaklaşım Dergisi** (Elektronik Versiyon). S.176, Ağustos 2007, https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=7836 (E.T.:14.07.2020).

Akyol, M. Emin. "Yıllara Sari İnşaat ve Onarma İşlerinde Zamanaşımı ve Bir Öneri". **Vergi Dünyası Dergisi**. S.419, Temmuz 2016, ss.105-108.

Algantürk Light, Didem. "6102 Sayılı TTK Uyarınca Gemi Acentelerinin Tabi Olduğu Hükümlerin Değerlendirilmesi". **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi** (Elektronik Versiyon). S.24, Güz 2013, ss.1-11, https://ticaret.edu.tr/Uploads/yayin/sosyal/1_11_Didem_Alganturk.pdf (E.T.:14.06.2020).

Alptürk, Ercan. "Denizcilik Sektörünün Finansal ve Vergisel Boyutu". **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi** (Elektronik Versiyon). S.7, Temmuz 2004, http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2004-temmuz-sayi-7_mdergi_8922a-00_/denizcilik-sektoru-ve-vergi.html (E.T.:13.07.2018).

Alptürk, Ercan. "Finansal ve Vergisel Boyutlarıyla Deniz Taşımacılık Sektörü". **Vergi Sorunları Dergisi**. S.216, Eylül 2006, ss.57-70.

Alptürk, Ercan. "Türkiye Turizm Sektörünün Finansal ve Vergisel Sorunları I". **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi** (Elektronik Versiyon). S.31, Temmuz 2006, http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2006-temmuz-sayi-31_mdergi_8898a-00_/turizm-sektorunun-finansal-ve-vergisel-sorunlari.html (E.T.:10.04.2019).

Alstadsæter, Annette, Niels Johannesen ve Gabriel Zucman. "Who Owns the Wealth in Tax Havens? Macro Evidence and Implications for Global Inequality". **Journal of Public Economics** (Elektronik Versiyon). C.162, Haziran 2018, ss.89-100, https://02107qs4v-y-https-www-sciencedirect-com.proxy2.marmara-elibrary.com/science/article/pii/S0047272718300082 (E.T.:23.07.2020).

Altundağ, Hacı Mehmet. "Hava ve Deniz Taşıtlarının Gider ve Amortismanlarının Vergisel Boyutuna İlişkin Bir Değerlendirme". **Vergi Sorunları Dergisi**. S.330, Mart 2016, ss.44-51.

Arıkan, A. Naci. "Deniz Taşıma İşlerinde Daimi Temsilci Vasıtasıyla Kazanç Elde Eden Yabancı Ulaştırma Kurumlarının Vergilendirilmesi". **Vergi Dünyası Dergisi** (Elektronik Versiyon). S.183, Kasım 1996, http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/1615 (E.T.:10.06.2020).

Arslan, Yavuz. "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşlerinde İşin Bitim Döneminin Tespitinde Özellikli Durumlar". **Vergi Dünyası Dergisi** (Elektronik Versiyon).

S.323, Temmuz 2008, http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/4735 (E.T.:18.02.2020).

Ataergin, Selim. "Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'nın Bazı Açılardan Eleştirilmesi". **Denizcilik Dergisi** (Elektronik Versiyon). S.25, 2006, ss.18-20. http://www.denizcilikdergisi.com.tr/index.php/dergimizin-tum-sayilari/51-denizcilik-dergisi/241-denizcilik-dergisi-25-sayi#icerik (E.T.:21.10.2018).

Atamer, Kerim. "2002 Atina Sözleşmesi'nde ve Türk Ticaret Kanunu Tasarısı'nda Deniz Yolu ile Yolcu Taşıma Sözleşmesi". **Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi**. C.24, S.3, 2008, ss.103-213.

Aydın, Erkan. "5084 Sayılı Kanun ile Yapılan Değişiklikler Çerçevesinde Serbest Bölgelerden Sağlanan Kazançlarda Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Uygulamaları Açısından Vergilendirme Sorunları". **Legal Mali Hukuk Dergisi**. S.2, Şubat 2005, ss.369-383.

Aydın, Erkan. "Kurumlar Vergisi Bakımından Yabancı Ulaştırma Kurumlarında Vergilendirme Sorunları". **Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**. C.37, S.1, 2015, ss.71-93.

Aydın, Fazıl. "Denizcilik Sektörü ve Vergilendirilmesi". **Vergi Sorunları Dergisi**. S.252, Eylül 2009, ss.64-79.

Aygül, Emrah. "Gelir ve Kurumlar Vergisi Açısından Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesi". **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi** (Elektronik Versiyon). S.17, Mayıs 2005, https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2005-mayis-sayi-17_mdergi_8912a-00_/t.-ulus.-gemi-sicili-gemileri/t.-ulus.-gemi-sicili-gemileri.html?query=emrah+ayg%C3%BCl (E.T.:13.12.2019).

Bahar, Cevdet Okan. "Gemi İşletmeciliği Gelirlerinin Vergi İstisnası". **Yaklaşım Dergisi** (Elektronik Versiyon). S.167, Kasım 2006, https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=7032 (E.T.:15.12.2019).

Balık, İsmet. "Türkiye'nin Deniz Yetki Alanları ve Kıyıdaş Ülkelerle Yetki Alanı Anlaşmazlıkları". **Kent Kültürü ve Yönetimi Dergisi**. C.11, S.1, Bahar 2018, ss.86-98.

Baş, Merve Nur. "Gümrük Müşavirlerinin Mesleki Faaliyetleri Kapsamında Dolaylı Temsil Yetkileri ve Hukuki Sorumlulukları". **Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi** (Elektronik Versiyon). C.6, S.1, 2016, ss.193-212, http://www.hukukdergi.hacettepe.edu.tr/dergi/C6S1makale8.pdf (E.T.:22.06.2019).

Başak, Levent. 4490 Sayılı Kanun ile Getirilmiş Olan İstisna Düzenlemesinden Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlar Yararlanabilir mi?". **Yaklaşım Dergisi** (Elektronik Versiyon). S.296, Ağustos 2017, https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=30123&arananKey=4490 (E.T.:13.12.2019).

Başak, Levent. "6770 Sayılı Kanun ile 4490 Sayılı Kanun'da Yapılan Değişikliklerin Analizi ve Dikkat Edilmesi Gereken Bazı Hususlar". **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi** (Elektronik Versiyon). S.161, Mayıs 2017, https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2017-mayis-sayi-161_mdergi_8768a-00_/6770-ve-4490-s.-kanunlarda-yapilan-degisikliklerin-analizi.html (E.T.:25.12.2019).

Başak, Levent. "Acente Vasıtası İle Faaliyet Gösteren Yabancı Ulaştırma Kurumlarında Vergilendirme Sorunları". **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi** (Elektronik Versiyon). S.64, Nisan 2009, http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2009-nisan-sayi-64_mdergi_8865a-00_/yabanci-ulastirma-kurumlarinda-vergi.html (E.T.:11.06.2020).

Başak, Levent. "Dar Mükellefiyete Tabi Yabancı Deniz Ulaştırma Kurumlarınca Elde Edilen Starya, Sürastarya ve Kontrstarya Ücretlerinin Vergilendirilmesi Esasları-I". **Yaklaşım Dergisi** (Elektronik Versiyon). S.13, Ağustos 2004, https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=4742&arananKey=LEVENT%20BA%C5%9EAK (E.T.:29.03.2019).

Başak, Levent. "Dar Mükellefiyete Tabi Yabancı Deniz Ulaştırma Kurumlarınca Elde Edilen Starya, Sürastarya ve Kontrstarya Ücretlerinin Vergilendirilmesi Esasları-II". **Yaklaşım Dergisi** (Elektronik Versiyon). S.14, Eylül 2004, https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=4803&arananKey=LEVENT%20BA%C5%9EAK (E.T.:31.03.2019).

Başak, Levent. "Deniz Taşımacılığı ile Uğraşan Şirketlerin T.T.K. Hükümlerine Göre Ödedikleri 'Demuraj Bedelleri' veya 'Sürastarya Parası' Gider Olarak Kabul Edilebilir mi?". **Vergi Sorunları Dergisi**. S.278, Kasım 2011, ss.55-64.

Başak, Levent. "Deniz Turizmi Yönetmeliğine Göre Deniz Turizmi Araçları İşletmelerinin Çalışma Esasları ve Yabancı Kurumlar Açısından Sorunlu Birkaç Husus". **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi** (Elektronik Versiyon). S.72, Aralık 2009, http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2009-aralik-sayi-72_mdergi_8857a-00_/deniz-turizm-araclari-konusu.html (E.T.:10.04.2019).

Başak, Levent. "Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemi ve Yatların Yurt Dışına Satılması Durumunda İstisna Hükmü Uygulanabilecek midir?". **Vergi Sorunları Dergisi**. S.352, Ocak 2018, ss.112-118.

Başak, Levent. "Türkiye'de Gemi İşletmeciliği Yapan Dar Mükellefiyete Tabi Yabancı Ulaştırma Kurumlarının Vergilendirilme Esasları". **Vergi Sorunları Dergisi**. S.178, Temmuz 2003, ss.103-116.

Başak, Levent. "Uluslararası Taşımacılık Yapan Tam ve Dar Mükellefiyete Tabi Ulaştırma Kurumlarının Elde Ettikleri Faiz ve Kira Gelirlerinin Vergilendirilmesi". **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi** (Elektronik Versiyon). S.40, Nisan 2007, http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2007-nisan-sayi-40_mdergi_8889a-00_/tasimacilikta-faiz-ve-kira-gelirleri.html (E.T.:12.04.2019).

Başak, Levent. "Yabancı Sermaye Mevzuatına Göre Yabancı Şirketlerce Türkiye'de Açılan İrtibat Bürolarının TTK Karşısındaki Durumu ve İrtibat Büroları ile İlgili Olarak TTK'da Yapılması Gereken Düzenlemeler". **Yaklaşım Dergisi** (Elektronik Versiyon). S.236, Ağustos 2012, https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=14308&arananKey=irtibat%20b%C3%BCro (E.T.:18.06.2020).

Başak, Levent. "Yabancı Ulaştırma Kurumlarında Özel Beyanname ile Beyan Esasları ve Uygulamada Karşılaşılan Bir Sorunun Analizi". **Vergi Sorunları Dergisi**. S.319, Nisan 2015, ss.9-17.

Başar, Ömer. "Yabancı Ulaştırma Kurumlarında Temettü Tevkifatı". **Vergi Sorunları Dergisi**. S.287, Ağustos 2012, ss.151-160.

Batırel, Ömer Faruk. "Vergi Bilgi Değişim Anlaşmaları ve Vergi Cennetleri". **Journal of Life Economics**. C.1, S.2, 2014, ss.43-50.

Beklen, Ramazan. "Charter ve Kırkambar Sözleşmelerinin Damga Vergisi Karşısındaki Durumu". **Vergi Dünyası Dergisi**. S.162, Şubat 1995, ss.58-62.

Bellek, Münir. "Türk Uluslararası Gemi Sicili'ne Tescilin Etkisi". **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi** (Elektronik Versiyon). S.56, Ağustos 2008, http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2008-agustos-sayi-56_mdergi_8873a-00_/turk-uluslararasi-gemi-siciline-tescilin-etkisi.html (E.T.:14.12.2019).

Berker, Ahmet ve Sema Apak. "Yurtdışından Gemi Alımlarında Gerekli Evrak ve Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar". **Leasing Dünyası**. S.18, Nisan 2007, ss.13-15.

Bozkurt, İbrahim ve İbrahim Halil Aytar. "II. Dünya Savaşı Sonrası Uluslararası Ekonomiye Eklemlenme Sürecinde Türkiye'nin Deniz Ticareti ve Liman Politikası". **Çağdaş Türkiye Tarihi Araştırmaları Dergisi** (Elektronik Versiyon). C.15, S.31, 2015, ss.333-357, http://dergipark.gov.tr/download/article-file/235853 (E.T.:26.07.2018).

Bozkurt, Nevzat. "Türk Ticaret Kanunu Hükümleri Işığında Demuraj ve Demuraj Giderlerinin Kıymete ve Vergilendirme Sürecine Yansıması". **Mali Çözüm Dergisi**. S.101, Eylül- Ekim 2010, ss.225-233.

Buldam, Ahmet. "Gemi Finansmanı ve Risk Yönetimi". **Leasing Dünyası**. S.18, Nisan 2007, ss.1 ve 4-5.

Bulut, Nusret ve Özcan Konak. "Kültür Balıkçılığı Faaliyetinin Yapıldığı Balık Kafesleri İçin Amortisman Uygulaması". **Vergi Dünyası Dergisi**. S.344, Nisan 2010, ss.128-137.

Bulut, Nusret ve Özcan Konak. "Türkiye'de Su Ürünleri Sektörü ve Su Ürünleri Yetiştiricilerine Verilen Destekleme Primleri". **Vergi Dünyası Dergisi**. S.342, Şubat 2010, ss.94-106.

Canbek, M. Meftun. "Amatör Yatlarda Yabancı Bayrak Tercihinin Nedenleri ve Öneriler". **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi** (Elektronik Versiyon). S.77, Mayıs 2010, http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2010-mayis-sayi-77_mdergi_8852a-00_/amator-yatlarda-yabanci-bayrak-tercihi.html (E.T.:13.11.2019).

Canbek, M. Meftun. "Vergi Teşviklerinin Filipinler Gemi İnşa Sektörüne Etkileri". **Vergi Sorunları Dergisi**. S.313, Ekim 2014, ss.91-95.

Coşkun, İsa. "Yabancı İrtibat Büroları". **Yaklaşım Dergisi** (Elektronik Versiyon). S.51, Mart 1997, https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=700&arananKey=KEMAL%20AKYOL (E.T.:18.06.2020).

Cumalıoğlu, Emre. "Kırkambar Sözleşmesinde Taşıyanın Gemiyi Belirlemesinin Hukuki Niteliği". **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**. C.10, S.2, 2008, ss.65-98.

Çağan, Nami. "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme". **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**. C.37, S.1, Mayıs 1980, ss.129-152.

Çalık, Ahmet. "Çarter Sözleşmeleri ve Yeni Yasal Düzenlemelerin Uygulamada Yaratacağı Yeni Sorunlar". **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi** (Elektronik Versiyon). C.18, S.2, 2012, ss.443-450, http://dosya.marmara.edu.tr/huk/fak%C3%BCltedergisi/2012C.18.S.2/9.oturum.pdf (E.T.:30.10.2018).

Çalışkan, Zafer. "Yurt İçindeki ve Dışındaki Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleriyle İlgili Kur Farkları, Mevduat ve Kredi Faizleri". **Vergi Sorunları Dergisi**. S.303, Aralık 2013, ss.30-34.

Çamurcu, Zeynep Nihan. "Vergi Cennetleri ile Mücadele Aracı Olarak Şeffaflık: OECD-BEPS 5 Numaralı Eylem Planı (2015 Nihai Raporu) Temelinde Bir Çalışma". **International Journal of Public Finance** (Elektronik Versiyon). C.2, S.2,

2017, ss.226-244, https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/401507 (E.T.:22.07.2020).

Çelikkaya, Ali. "Gemi Acentelerinin Vergi Hukuku Açısından Niteliği ve Vergi Mükellefiyetlerinin Kapsamı". **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**. C.64, S.1, 2006, ss.3-24.

Çelikkaya, Ali. "Tonaj Vergisi Rejimi ve Dünya Ülkelerindeki Uygulaması". **Vergi Sorunları Dergisi**. S.226, Temmuz 2007, ss.119-134.

Çelikkaya, Ali. "Türk Vergi Hukuku Açısından Navlun Sözleşmelerinin Değerlendirilmesi". **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**. C.54, S.1, Aralık 2004, ss.73-90.

Çelikkaya, Ali. "Türkiye'de Deniz Taşımacılığına Sağlanan Vergi Teşvikleri Üzerine Bir İnceleme". **Maliye Dergisi**. S.162, Ocak-Haziran 2012, ss.73-102.

Çelikkaya, Ali ve Aytül Bişgin. "Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arasında Bilgi Değişimi: Türkiye'nin Taraf Olduğu Anlaşmalar Açısından Konunun Değerlendirilmesi". **Maliye Dergisi**. S.163, Temmuz-Aralık 2012, ss.76-94.

Çetinkaya, Fikret. "Türk Uluslararası Gemi Sicili ve Mali Hükümler". **Vergi Sorunları Dergisi**. S.142, Temmuz 2000, ss.104-108.

Çevik, Hüseyin. "Hava ve Deniz Taşıtlarına İlişkin Giderler ve Amortismanların Vergisel Boyutu". **Vergi Sorunları Dergisi**. S.315, Aralık 2014, ss.59-63.

Çiftçi, Taha Emre ve İbrahim Organ. "Emlak Vergisi Özelinde Vergi Güvenlik Önlemlerinin Değerlendirilmesi". **Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**. C.27, S.1, 2019, ss.79-105.

Demir, Şeref. "Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin Vergileme Usulleri". **Yaklaşım Dergisi** (Elektronik Versiyon). S.100, Nisan 2001, https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=848 (E.T.:09.11.2019).

Demirci, Eyüp Sabri. "Gemi Yatırımlarından Dolayı Sigorta Prim Teşvikinden Yararlanma Şartları Nelerdir?". **Yaklaşım Dergisi** (Elektronik Versiyon). S.241, Ocak 2013, https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=15926 (E.T.:05.03.2020).

Dharmapala, Dhammika ve James T. Hines Jr. "Which Countries Become Tax Havens?". **Journal of Public Economics** (Elektronik Versiyon). C.93, S.9-10, Ekim 2009, ss.1058-1068, https://02107qs4v-y-https-www-sciencedirect-com.proxy2.marmara-elibrary.com/science/article/pii/S004727270900084X (E.T.:23.07.2020).

Doğrusöz, A. Bumin. "Yargı Kararları Işığında Vergilerin Kanuniliği Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi". **13. Türkiye Maliye Sempozyumu**

"Anayasal Mali Düzen". İstanbul: Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi. 14-16 Mayıs 1998, ss.135-160.

Dural, Fatih. "Deniz Taşımacılığı Primaj ve Vergi Uygulamaları". **Yaklaşım Dergisi** (Elektronik Versiyon). S.6, Haziran 1993, https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=988 (E.T.:31.03.2019).

Ekinci, İlhan. "XIX. Yüzyılda Osmanlı Deniz Ticaretinde Değişim ve Tepkiler". **Tarih İncelemeleri Dergisi** (Elektronik Versiyon). C.21, S.2, Aralık 2006, ss.35-76, http://dergipark.gov.tr/download/article-file/58609 (E.T.:25.07.2018).

İl, İhsan. "Yabancı İrtibat Bürolarının Vergi Yasaları Karşısındaki Durumu". **Yaklaşım Dergisi** (Elektronik Versiyon). S.49, Ocak 1997, https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=1376&arananKey=KEMAL%20AKYOL (E.T.:18.06.2020).

Erişti, Murat. "Denizcilik Sektörünü İlgilendiren TUGS Kanunu, Uygulaması ve Bir Sorun". **Yaklaşım Dergisi** (Elektronik Versiyon). S.133, Ocak 2004, https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=4100 (02.01.2020).

Erişti, Murat ve Abdullah Deliceoğlu. "Gemilerin Vergi Usul Kanunu, Sermaye Piyasası Kanunu ve IAS'a Göre Değerlemesi ve Gemilerde Enflasyon Düzeltmesi". **Vergi Dünyası Dergisi (**Elektronik Versiyon). S.275, Temmuz 2004, http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/3369 (E.T.:03.11.2019).

Erkin, Gözde. "Türk Hukukunda Vergilendirme Yetkisi". **Journal of Yaşar University** (Elektronik Versiyon). C.8, Özel Sayı, ss.1111-1153, https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/179458 (E.T.:14.10.2019).

Erkan, Mehmet. "Turizm Sektöründe Vergisel Sorunlar". **Vergi Dünyası Dergisi** (Elektronik Versiyon). S.263, Temmuz 2003, http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/3941 (E.T.:10.04.2019).

Erol, Ahmet. "Merkezi Yurt Dışında Bulunan Firmaların İrtibat Bürolarında Çalışan Kişilere Ödenen Ücretlerin Vergilendirilmesi". **Yaklaşım Dergisi** (Elektronik Versiyon). S.264, Aralık 2014, https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=26617&arananKey=irtibat%20b%C3%BCro (E.T.:18.06.2020).

Ferhatoğlu, Emrah. "Bir Kamu Harcaması Türü Olarak Vergi Harcaması ve Türk Kurumlar Vergisi Açısından Değerlendirilmesi". **Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi** (Elektronik Versiyon). C.6, S.2, Aralık 2005, ss.77-93, https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/113039 (E.T.:29.09.2020).

Ford, Jessica H. ve Chris Wilcox. "Shedding Light on the Dark Side of Maritime Trade-A New Approach for Identifying Countries as Flags of Convenience". **Marine Policy** (Elektronik Versiyon). C.99, Ocak 2019, ss.298-303, https://02107qspy-

y-https-www-sciencedirect-com.proxy2.marmara-elibrary.com/science/article/pii/S0308597X18303257 (E.T.:27.07.2020).

Gençyürek, Levent. "Türk Uluslararası Gemi Sicili ve Sağlanan Mali Kolaylıklar". **Yaklaşım Dergisi** (Elektronik Versiyon). S.111, Mart 2002, https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=1186 (E.T.:31.12.2019).

Gezer, Asım. "Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemi ve Yatların İşletilmesi ve Devrinden Sağlanan Kazançlara Yönelik İstisnada Yapılan Kapsam Değişikliği". **Vergi Sorunları Dergisi**. S.349, Ekim 2017, ss.61-65.

Gezer Baştuğ, Ayşe. "Yıllara Sari İnşaat ve Onarma İşlerinde Hakediş Bedellerinin Değerlendirilmesi Sonucu Elde Edilen Gelirlerin Vergilendirme Dönemi". **Vergi Sorunları Dergisi**. S.282, Mart 2012, ss.7-13.

Gökçen, Gürbüz. "TUGS Kapsamındaki İşletmelerde Vergi İstisnaları ve Muhasebe Düzeni". **Mali Çözüm Dergisi** (Elektronik Versiyon). S.58, Ocak-Şubat-Mart 2002,http://archive.ismmmo.org.tr/YAYINLAR/MALI_COZUM/MALICOZUM58.pdf (E.T.:28.12.2019).

Güngör, Feridun. "ÇVÖ Anlaşmaları Kapsamında Uluslararası Taşımacılık Kazançlarının Vergilendirilmesi I". **Yaklaşım Dergisi** (Elektronik Versiyon). S.54, Haziran 1997, https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=1321&arananKey=FER%C4%B0DUN%20G%C3%9CNG%C3%96R (E.T.:06.08.2020).

Halıcı, Ümit Arif. "Batık Gemilerin Çıkarılması". **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi** (Elektronik Versiyon). S.38, Şubat 2007, http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2007-subat-sayi-38_mdergi_8891a-00_/batik-gemilerin-cikarilmasi.html (E.T.:28.02.2020).

Hastürk, Hakan. "Gemi İnşaa Sanayiinde Devlet Yardımlarının Sosyal Güvenlik Mevzuatı Çerçevesinde Değerlendirilmesi". **Yaklaşım Dergisi** (Elektronik Versiyon). S.252, Aralık 2003, https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=22167 (E.T.:05.03.2020).

Hepaksaz, Engin ve Ersan Öz. "Türkiye'de Denizcilik Faaliyetlerine İlişkin Mali Yükümlülüklerin Genellik ve Eşitlik İlkeleri ile Vergi Harcaması Uygulamaları Kapsamında Değerlendirilmesi". **Vergi Sorunları Dergisi**. S.254, Kasım 2009, ss.129-160.

Ilgın, Canan Özlem. "Deniz Yolu ile Yolcu Taşıma Sözleşmelerine İlişkin Bir Değerlendirme". **İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**. S.12, 2007, ss.231-258.

Kaplan, Ersin. "Yabancı Ulaştırma İşlerinde Vergilendirme". **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi** (Elektronik Versiyon). S.126, Haziran 2014,

http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2014-haziran-sayi-126_mdergi_8803a-00_/yabanci-ulastirma-islerinde-vergilendirme.html (E.T.:30.06.2020).

Karakoç, İsmail. "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşleri ile Bu İşlerde Özellik Arz Eden Hususlar". **Vergi Dünyası Dergisi**. S.438, Şubat 2018, ss.150-156.

Karakoyun, Funda. "Vergi Tekniği Bakımından Yıllara Yaygın İnşaat ve Taahhüt İşlerinin Vergilemesi ve Damga Vergisi Sorunsalı". **Vergi Sorunları Dergisi**. S.368, Mayıs 2019, ss.86-107.

Kavak, Ahmet. "Motorlu Deniz ve Hava Taşıtlarının Gider ve Amortismanlarının Kazançtan İndirilmesinde Oluşan Sorunlar ve Çözüm Önerileri". **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**. S.305, Eylül 2013, ss.36-41.

Kavan, Atilla. "Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarım, Montaj İşleri ile Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlara İlişkin Kurumlar Vergisi İstisna Uygulaması". **Vergi Sorunları Dergisi**. S.292, Ocak 2013, ss.62-68.

Kaynak, Harun. "Yıllara Yaygın İnşaat ve Taahhüt İşlerinde Tevkifat Dönemi ve Matrahı Yönünden Özellik Arz Eden Durumlar". **Vergi Dünyası Dergisi**. S.339, Kasım 2009, ss.66-68.

Kim, Sang Man ve Jingho Kim. "Flag of Convenience in the Context of the OECD BEPS Package". **Journal of Maritime Law and Commerce**. C.49, S.2, Nisan 2018, ss.221-238.

Konrad, Kai A. ve Tim B.M. Stolper. "Coordination and the Fight Against Tax Havens". **Journal of International Economics** (Elektronik Versiyon). C.103, Kasım 2016, ss.96-107, https://02107qs4v-y-https-www-sciencedirect-com.proxy2.marmara-elibrary.com/science/article/pii/S0022199616301106 (E.T.:23.07.2020).

Kopar, Metin. "Atatürk Dönemi Deniz Taşımacılığı (1923-1938)". **Adıyaman Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi** (Elektronik Versiyon). C.8, S.22, Nisan 2016, ss.465-492, http://dergipark.gov.tr/download/article-file/265937 (E.T.:26.07.2018).

Küçüktop, Sema ve Muzaffer Küçüktop. "Deniz Ötesi Taşımacılık Faaliyetinde Bulunan Yabancı Ulaştırma Kurumlarının Taşıma Hasılatlarının Vergilendirilmesi (Tartışmalı Konular ve Çözümler)". **Vergi Dünyası Dergisi** (Elektronik Versiyon). S.179, Temmuz 1996, http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/1555 (E.T.:21.06.2020).

Lök, Hasan. "Avrupa Birliğine Doğru Türk Turizmine Dönük Yeni Teşvik Politikaları". **Vergi Dünyası Dergisi** (Elektronik Versiyon). S.171, Kasım 1995, http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/1425 (E.T.:10.04.2019).

Maç, Mehmet. "Yıllara Sirayet Eden Gemi İnşa ve Onarma İşlerinin (GVK'nun 42. Maddesi) Kapsamında Olduğu Yönündeki İdari Görüşler". **Vergi Dünyası Dergisi**. S.445, Eylül 2018, ss.58-60.

Maç, Mehmet ve Şenol Turut. "Gelir Vergisi Kanunu'nun 42'nci Maddesi Açısından 'İnşaat' İbaresinin Kapsamı". **Vergi Dünyası Dergisi** (Elektronik Versiyon). S.226, Haziran 2000, http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/2370 (E.T.:12.02.2020).

Mara, Eugenia Ramona. "Determinants of Tax Havens". **Procedia Economics and Finance** (Elektronik Versiyon). C.32, 2015, ss.1638-1646, https://02107qs4v-y-https-www-sciencedirect-com.proxy2.marmara-elibrary.com/science/article/pii/S2212567115014902 (E.T.:23.07.2020).

Mat, Hidayet. "Hazine Arazilerinde Tersane Yatırımı Teşviki". **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi** (Elektronik Versiyon). S.32, Ağustos 2006, http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2006-agustos-sayi-32_mdergi_8897a-00_/tersane-yatirimi-tesviki.html (E.T.:05.03.2020).

Mat, Hidayet. "Hazine Arazilerinde Yeni Tersane Yatırımı Avantajları ve Mevcut Tersane Yatırımcılarının Durumu". **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi** (Elektronik Versiyon). S.133, Ocak 2015, http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2015-ocak-sayi-133_mdergi_8796a-00_/hazine-arazilerinde-tersane-yatirimi.html (E.T.:05.03.2020).

Menkhoff, Lukas ve Jakob Miethe. "Tax Evasion in New Disguise? Examining Tax Havens' International Bank Deposits". **Journal of Public Economics** (Elektronik Versiyon). C.176, Ağustos 2019, ss.53-78, https://02107qs4v-y-https-www-sciencedirect-com.proxy2.marmara-elibrary.com/science/article/pii/S0047272719300817 (E.T.:23.07.2020).

Musgrave, Richard A. "Horizontal Equity, Once More". **National Tax Journal**. C.43, S.2, Haziran 1990, ss.113-122.

Narter, Recep ve Ercan Sarıcaoğlu. "Vergilendirme Yetkisi ile Cezalandırma Yetkisi Etkileşimi: Vergi Ceza Normları". **Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi** (Elektronik Versiyon). S.1, 2016, ss.119-136, https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/145037 (E.T.:14.10.2019).

Nas, Selçuk. "Gemi Yönetimi Konusunda Gemi İşletmelerinin Nasıl Bir Gemi Kaptanı İstediklerinin Tespitine Yönelik Nitel Bir Araştırma". **Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**. C.10, S.2, 2008, ss.121-151.

Oktay, Cemali. "Yurtdışı Taahhüt İşlerinin Yıllara Sari Olma Özelliği ve Tevkifat Uygulaması". **Vergi Sorunları Dergisi**. S.292, Ocak 2013, ss.20-26.

Onay, İsmail. "Değer Artış Kazançlarında İktisap Bedeli Endekslemesi". **Vergi Dünyası Dergisi** (Elektronik Versiyon). S.441, Mayıs 2018, http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/7386 (E.T.:03.11.2019).

Oruç, Ramazan. "Bazı Deniz ve Hava Taşıtlarının Gider ve Amortismanlarının Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumuna İlişkin Bir Değerlendirme". **Vergi Dünyası Dergisi**. S.338, Ekim 2009, ss.67-72.

Oruç, Ramazan. "Deniz Ticaretinde Kullanılan Navlun Sözleşmeleri ile Çıplak Gemi Kira Sözleşmelerinin Hukuki Niteliği ve Yurt Dışından Yapılan Çıplak Gemi Kiralamalarının Kurumlar Vergisi Tevkifatı Karşısındaki Durumu". **Vergi Dünyası Dergisi** (Elektronik Versiyon). S.332, Nisan 2009, http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/4948 (E.T.:21.03.2019).

Önder, Salih. "TTK Kapsamında Gemi Kira Sözleşmesinin Unsurları ve Hukuki Niteliği". **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**. C.20, S.1, Ocak 2016, ss.163-189.

Öner, Cihat. "Dar Mükellefiyette Ticari Kazancın Türkiye'de Elde Edilmiş Sayılmadığı Haller Üzerine". **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**. C.63, S.2, 2014, ss.365-396.

Örmeci, Musa. "Dar Mükellef Yabancı Ulaştırma Kurumlarının Vergilendirilmesi. **Vergi Dünyası Dergisi** (Elektronik Versiyon). S.83, Temmuz 1988, https://www.vergidunyasi.com.tr/arsiv/makaleler/dar-mukellef-yabanci-ulastirma-kurumlarinin-vergilendirilmesi-677 (E.T.:30.06.2020).

Özbek, Harun Naci. "Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerinin Muhasebeleştirilmesi". **Vergi Sorunları Dergisi**. S.292, Ocak 2013, ss.27-38.

Özdemir, Adem. "Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerinde Müşterek Gider Dağıtımı". **Vergi Sorunları Dergisi**. S.344, Mayıs 2017, ss.53-59.

Özdemir, Cumhur Sinan. "Gemi Adamının Fazla Çalışması". **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi** (Elektronik Versiyon). S.107, Kasım 2012, http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2012-kasim-sayi-107_mdergi_8822a-00_/gemi-adaminin-fazla-calismasi.html (E.T.:31.12.2019).

Özdemir, Ünal. "Tarihte Türk Denizcilik Faaliyetleri ve Günümüz Limanlarının Gelişim Sürecine Olan Etkisinin İncelenmesi". **Ordu Üniversitesi Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi** (Elektronik Versiyon). C.5, S.12, Temmuz 2015, ss.421-441, http://dergipark.gov.tr/download/article-file/273691 (E.T.:23.07.2018).

Özel, Salih. "Ülkemiz Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerimizin Uluslararası Deniz Taşımacılığından Sağlanan Kazançların Vergi Avantajları". **Yaklaşım Dergisi** (Elektronik Versiyon). S.222, Haziran 2011, https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=12735 (E.T.:08.11.2019).

Öztürk, Nadir. "Türk Uluslararası Gemi Siciline Kaydedilen Gemi ve Yatlara Tanınan Vergi, Resim, Harç İstisnalarına İlişkin Yeni Düzenlemeler". **Yaklaşım Dergisi** (Elektronik Versiyon). S.295, Temmuz 2017, https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=30024 (E.T.:16.12.2019).

Pehlivan, Görkem. "Zaman Çarteri (Time Charter) Sözleşmelerinin Vergi Kanunları Açısından Değerlendirilmesi". **Vergi Dünyası Dergisi**. S.416, Nisan 2016, ss.114-123.

Petrossian, Gohar A., Monique Sosnowski, Dana Miller ve Diba Rouzbahani. "Flags For Sale: An Empirical Assessment of Flaf of Convenience Desirability to Foreign Vessels". **Marine Policy** (Elektronik Versiyon). C.116, Haziran 2020, ss.1-13, https://02107qspy-y-https-www-sciencedirect-com.proxy2.marmara-elibrary.com/science/article/pii/S0308597X19306372 (E.T.:27.07.2020).

Richardson, Grant, Grantley Taylor ve Ivan Obaydin. "Does the Use of Tax Haven Subsidiaries by U.S. Multinational Corporations Affect the Cost of Bank Loans?". **Journal of Corporate Finance** (Elektronik Versiyon). C.64, Ekim 2020, ss.1-27, https://02107qs4v-y-https-www-sciencedirect-com.proxy2.marmara-elibrary.com/science/article/pii/S0929119920301073 (E.T.:22.07.2020).

Sarıca, Kadir. "Yıllara Sari İnşaat ve Onarma İşlerinde Vergilendirme". **Vergi Dünyası Dergisi**. S.398, Ekim 2014, ss.118-123.

Sever, Doğu. "Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerinde 'Vergiyi Doğuran Olayın' Borçlar Hukuku ve Vergi Hukuku Yönünden Değerlendirilmesi". **Vergi Dünyası Dergisi**. S.294, Şubat 2006, s.144-145.

Sezer, Yılmaz. "Yabancı Ülke Kuruluşlarının İrtibat Büroları ve Vergilendirilmesi". **Yaklaşım Dergisi** (Elektronik Versiyon). S.70, Ekim 1998, https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=2411&arananKey=KEMAL%20AKYOL (E.T.:18.06.2020).

Sezgin, Bülent. "Yabancı Ulaştırma Kurumlarında Kazanç Tespiti ve Beyanı". **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**. S.310, Şubat 2014, ss.80-88.

Soner Gök, Gül. "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşlerinde Her Bir İş İçin Ayrı Yer Teslimi ve Geçici Kabulün Öngörüldüğü Hallerde Vergi Tevkifatı". **Vergi Sorunlar Dergisi**. S.344, Mayıs 2017, ss.60-68.

Soylu, Tunahan. "Deniz Taşıtlarının Vergilendirilmesinde Hususi Ticari Ayrımı". **Vergi Dünyası Dergisi** (Elektronik Versiyon). S.276, Ağustos 2004, http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/3402 (E.T.:17.03.2019).

Sönmez, Esra. "Özelgeler Işığında Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin Devrinden Elde Edilen Kazanç İstisnası". **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi** (Elektronik Versiyon). S.114, Haziran 2013,

http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2013-haziran-sayi-114_mdergi_8815a-00_/t.-uluslararasi-gemi-sicili-gemilerinin-devrinde-vergi.html (E.T.:27.12.2019).

Şanver, Cahit ve S. Ateş Oktar. "Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Vergi Güvenlik Önlemleri ve Mükelleflerin Ba-Bs Bildirimlerine Bakışı Araştırması". **Siyaset Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi**. C.1, S.3, 2013, ss.1-23.

Şenses, Nevzat. "Yabancı Ulaştırma Kurumlarında Kurum Kazancının Tespiti". **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi** (Elektronik Versiyon). S.130, Ekim 2014, http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2014-ekim-sayi-130_mdergi_8799a-00_/yabanci-ulastirma-kurumlarinda-kurum-kaz.-tespiti.html (E.T.:21.06.2020).

Şentürk, Mehmet. "Birden Fazla Takvim Yılına Sirayet Eden İnşaat ve Onarma İşlerinde Ortak Genel Giderlerin Dağıtımı". **Vergi Sorunları Dergisi**. S.292, Ocak 2013, ss.49-54.

Şenyurt, İdris. "Yurt Dışı İnşaat, Onarım, Montaj İşleri ve Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançların Vergilendirilmesine İlişkin Türk Vergi Sistemindeki Düzenlemeler". **Vergi Dünyası Dergisi**. S.351, Kasım 2010, ss.53-59.

Tan, Mustafa. "TUGS'ne Kayıtlı Gemi ve Yatların İşletilmesi ve Devrine Uygulanan İstisnanın Kapsamı Tartışmalı mı?". **Vergi Sorunları Dergisi**. S.228, Eylül 2007, ss.78-84.

Tandoğan, Aysun, Birgül Tiriç ve Veysel Karahan. "Gemilerin Finansal Kiralanması ve Uygulamadan Doğan Hukuki Sorunlar". **Leasing Dünyası**. S.18, Nisan 2007, ss.8-11.

Teksoy, N. Erdem. "Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Elde Edilecek Kazançlar", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi** (Elektronik Versiyon). S.88, Nisan 2011, http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2011-nisan-sayi-88_mdergi_8841a-00_/gemi-isletmeciligi-kazanclari.html (E.T.:02.06.2019).

Tiryaki, Hamit. "Gemiadamı Kime Denir?". **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**. S.297, Ocak 2013, ss.126-130.

Topaloğlu, Musa. "Vergi Usul Kanunu Uyarınca Hayvanların ve Zirai Mahsullerin Değerlenmesi". **Vergi Dünyası Dergisi**. S.361, Eylül 2011, ss.78-84.

Topçuoğlu, Metin. "Yeni Tacir Yardımcısı Pazarlamacı". **Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**. C.1, S.2, 2011, ss.27-70.

Topsoy, Fevzi. "Serbest Bölgelerde İnşa Edilmekte Olan Gemilerin, Yapı Halindeki Gemilere Özgü Sicile Tescili Sorunu". **Banka ve Ticaret Hukuku Dergisi** (Elektronik Versiyon). C.27, S.3, Eylül 2011, https://02149qu1b-y-https-www-

lexpera-com-tr.proxy2.marmara-elibrary.com/makaleler/serbest-bolgelerde-insa-edilmekte-olan-gemilerin-yapi-halindeki-gemilere-ozgu-sicile-tescili-sorunu-16/1 (E.T.:01.08.2020).

Tuncer, Selahattin. "Vergi Hukuku Açısından İşyeri". **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları** (Elektronik Versiyon). S.34, 1991, ss.192-208, https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/7451 (E.T.:12.06.2020).

Tuncer, Selahattin. "Vergi Hukuku Açısından Medeni İkametgah ve Mali İkametgah". **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları** (Elektronik Versiyon). S.33, 1990, ss.53-68, https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/7397 (E.T.:06.08.2020).

Turan, Süleyman. "Gemi Kira ve Navlun Gelirlerinin Vergilendirilmesi". **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi** (Elektronik Versiyon). S.84, Aralık 2010, http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-dergisi_mdergi_/2010-aralik-sayi-84_mdergi_8845a-00_/gemi-kira-ve-navlun-gelirlerinde-vergi.html (E.T.:12.04.2019).

Turunç, Caner. "Yıllara Sirayet Eden İnşaat İşleri Özelinde Kur Farkları". **Vergi Sorunları Dergisi**. S.344, Mayıs 2017, ss.43-52.

Tünal, S. Selman. "Gelir Vergisi Kanunu'nun 42 ve 94. Maddeleri Çerçevesinde Gemi İnşaa Faaliyeti ve Özellik Arz Eden Hususlar". **Vergi Dünyası Dergisi**. S.184, Aralık 1996, ss.48-53.

Uluğ Cicim, İlknur. "Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Göre Deniz Yolu ile Yolcu Taşıma Sözleşmesi". **Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi** (Elektronik Versiyon). C.18, S.2, 2012, ss.525-543, http://dspace.marmara.edu.tr/bitstream/handle/11424/2122/5000001563-5000000623-PB.pdf?sequence=1&isAllowed=y (E.T.:07.04.2019).

Unutmaz, Bora. "5266 Sayılı Kanun Kapsamında Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu'nun Mali Hükümlerinde Yapılan Değişiklikler". **Vergi Sorunları Dergisi**. S.196, Ocak 2005, ss.145-149.

Ülgener, M. Fehmi. "Türk Ticaret Kanunu Tasarısında Zaman Çarteri Sözleşmesi". **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**. C.65, S.2, 2007, ss.353-370.

Ünal, İlyas. "Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarma, Montaj İşleri ve Teknik Hizmetlerden Elde Edilen Kazançlarda Kurumlar Vergisi İstisnasına İlişkin Genel Açıklamalar". **Vergi Dünyası Dergisi**. S.343, Mart 2010, ss.107-113.

Ürel, Gürol. "Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerden Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesi". **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi** (Elektronik Versiyon). S.18, Haziran 2005, http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/dergi/lebib-yalkin-mevzuat-

dergisi_mdergi_/2005-haziran-sayi-18_mdergi_8911a-00_/gemi-satis-kazanclarinda-vergi.html (E.T.:09.11.2019).

Watterson, Christopher J., Stephen Osborne ve Samuel Grant. "Open Registries as An Enabler of Maritime Sanctions Evasion". **Marine Policy** (Elektronik Versiyon). C.119, Eylül 2020, ss.1-6, https://02107qsgu-y-https-www-sciencedirect-com.proxy2.marmara-elibrary.com/science/article/pii/S0308597X20300385?via%3Dihub (E.T.:27.07.2020).

Yayla, İlyas Emre. "Kurumlar Vergisi Açısından Yurt Dışı İnşaat, Onarım, Montaj İşleri ve Teknik Hizmet Kazançlarının Vergilendirilmesi". **Vergi Dünyası Dergisi**. S.383, Temmuz 2013, ss.62-67.

Yazgan, Kemal Faruk. "Yıllara Sari İnşaat İşinde İşin Bitim Tarihi". **Yaklaşım Dergisi** (Elektronik Versiyon). S.268, Nisan 2015, https://uye.yaklasim.com/MagazineResults.aspx?MId=1&a=Yıllara%20Sari%20İnşaat%20İşinde%20İşin%20Bitim%20Tarihi (E.T.:18.02.2020).

Yerci, Cahit. "Vergi Uygulamasında Gemi". **Vergi Sorunları Dergisi**. S.244, Ocak 2009, ss.7-48.

Yetkiner, Erkan ve R. Yaşar Durusoy. "Gemi ve Yat İşleten Mükelleflere 4490 Sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili ile Sağlanan Vergisel Avantajlar". **Vergi Dünyası Dergisi** (Elektronik Versiyon). S.299, Temmuz 2006, http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/4158 (E.T.:13.11.2019).

Yılmaz, Özgür. "Buharlı Gemi Çağı'nda Karadeniz'de Avrupa Denizciliği". **Karadeniz Uluslararası Bilimsel Dergi** (Elektronik Versiyon). C.1, S.25, 2015, ss.46-65, http://dergipark.gov.tr/download/article-file/155499 (E.T.:25.07.2018).

Yiğit Şakar, Ayşe. "Türk Turizm Sektörüne Sağlanan Vergi Teşvik Düzenlemeleri". **Yaklaşım Dergisi** (Elektronik Versiyon). S.226, Ekim 2011, https://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=13137 (E.T.:01.03.2020).

Yüceer, Bengi ve Umurcan Gago. "Gemi İşletmeciliği, Gemi Satım Kazançları, Gemi Adamı Ücretleri İstisnası". **Vergi Dünyası Dergisi** (Elektronik Versiyon). S.229, Eylül 2000, http://www.vergidunyasi.com.tr/Makaleler/2498 (E.T.:13.12.2019).

Diğer Yayınlar

Tezler

Cebeci, Kemal. "Küresel Vergi Rekabeti: Kurumlar Vergisi Üzerine Karşılaştırmalı Bir Analiz". **Yayımlanmamış Doktora Tezi**. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2011.

Kükrer, Ceyda. "Kurvaziyer Turizmin Vergilendirilmesi ve Türkiye'de Uygulanan Vergi Teşvikleri". **Yayımlanmamış Doktora Tezi**. Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2012.

Gazete Yazıları

Doğrusöz, Bumin. "Tersanelere Yatırım Cezası", **Referans Gazetesi**. 20 Nisan 2009, http://www.muhasebetr.com/ulusalbasin/haber_oku.php?haber_id=4217 (E.T.:05.03.2020).

Doğrusöz, Bumin. "Verginin Yasallığı İlkesi", **Dünya Gazetesi**. 31 Ekim 2017, https://www.dunya.com/kose-yazisi/verginin-yasalligi-ilkesi/388840 (E.T.:25.12.2019).

Doğrusöz, Bumin. "Verginin Yasallığı İlkesi (2)", **Dünya Gazetesi**. 2 Kasım 2017, https://www.dunya.com/kose-yazisi/verginin-yasalligi-ilkesi-2/389145 (E.T.:25.12.2019).

Koyuncu, Erdal. "Vergisel Açıdan Yıllara Sari İnşaat ve Onarma İşlerinin Kapsamı", **Dünya Gazetesi**. 13 Mart 2013, https://www.dunya.com/gundem/vergisel-acidan-yillara-sari-insaat-ve-onarma-islerinin-kapsami-haberi-204156 (E.T.:12.02.2020).

Seviğ, Veysi. "Dar Mükellef Ulaştırma Kurumlarında Verginin Muhatabı", **Referans Gazetesi**. 25 Ağustos 2009, http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Dar%20m%C3%BCkellef%20ula%C5%9Ft%C4%B1rma%20kurumlar%C4%B1nda%20verginin%20muhatab%C4%B1.pdf (E.T.:01.07.2020).

Seviğ, Veysi. "Dar Mükellef Ulaştırma Kurumlarının Vergilendirilmesi", **Referans Gazetesi**. 10 Ekim 2008, http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?YZR_KOD=157&HBR_KOD=107855 (E.T.:22.06.2020).

İnternet Kaynakları

Bartsch, Gerrit. "20 Years: German Tonnage Tax Regime". 03.12.2018. https://www.wfw.com/articles/20-years-german-tonnage-tax-regime/ (E.T.:04.01.2020).

BDO London. "Shipping UK Tonnage Tax". Nisan 2019. https://www.bdo.co.uk/getmedia/eaf60553-d1eb-4d8b-a844-a1d1afefa628/uk_tonnage_tax.pdf.aspx (E.T.:04.01.2020).

Current Registries Listed as Flags of Convenience. https://www.itfseafarers.org/en/focs/current-registries-listed-as-focs (E.T.:22.09.2020).

Deniz Haber. "Serbest Bölgelerdeki Gemi Sanayi Duruyor". 13.03.2009. https://www.denizhaber.com/gemi-insa-sanayii/serbest-bolgelerdeki-gemi-sanayi-duruyor-h16225.html (E.T.:01.08.2020).

Healy, Nicholas Joseph. **Maritime Law**. https://www.britannica.com/topic/maritime-law (E.T.:23.07.2018).

Henriques Fernandes, Cátia. "Portuguese Tonnage Tax- Enhancing Shipping in Portugal: Shipping 2019". 30.07.2019. https://iclg.com/practice-areas/shipping-laws-and-regulations/4-portuguese-tonnage-tax-enhancing-shipping-in-portugal (E.T.:04.01.2020).

İMEAK DTO. **2015 Deniz Sektörü Raporu**. 2016. http://www.denizticaretodasi.org.tr/Shared%20Documents/sektorraporu/2015_sektor_tr.pdf (E.T.:13.07.2018).

İMEAK DTO. **2016 Deniz Sektörü Raporu**. 2017. http://www.denizticaretodasi.org.tr/Shared%20Documents/sektorraporu/2016_sektor_tr.pdf (E.T.:13.07.2018).

İMEAK DTO. **2017 Deniz Sektör Raporu**. 2018. https://www.denizticaretodasi.org.tr/Media/SharedDocuments/sektorraporu/2017_sektor_tr.pdf (E.T.:20.09.2020).

İMEAK DTO. **2018 Deniz Sektör Raporu**. 2019. https://www.denizticaretodasi.org.tr/Media/SharedDocuments/sektorraporu/2019_sektor_tr.pdf (E.T.:20.09.2020).

İMEAK DTO. **2019 Deniz Sektörü Raporu**. 2020. https://www.denizticaretodasi.org.tr/media/SharedDocuments/sektorraporu/sektor_raporu_tr_2020.pdf (E.T.:20.09.2020).

İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Platformu. **Türk Uluslararası Gemi Siciline Tescilli Hurda Gemiler ile İşletilmekte Olan Gemilerin Sicile Yeniden Kaydedilmeksizin Devrinde İstisna Uygulaması**. İstanbul. Kasım 2012. https://www.istanbulymmo.org.tr/Data/Platform/538.pdf (E.T.:09.07.2020).

Kamu İşletmeciliğini Geliştirme Merkezi Vakfı. **Türkiye Gemi Sanayii Anonim Şirketi Tersaneler Raporu**. 1999. https://www.gmo.org.tr/upl/misc/Raporlar/KIGEM_TGSAS_Raporu.pdf (E.T.:24.07.2018).

Karan, Chopra. **The History of Ships: Ancient Maritime World**. https://www.marineinsight.com/maritime-history/the-history-of-ships-ancient-maritime-world/ (E.T.:23.07.2018).

Kolay Bayrak Ülkeleri. http://armatorlerbirligi.org.tr/kolay-bayrak (E.T.:22.09.2020).

Markland, Simon. **A Brief History of Maritime Shipping**. http://www.historyinanhour.com/2012/10/08/a-brief-history-of-maritime-shipping/ (E.T.:23.07.2018).

Mütercimler, Erol. **Bu Vatan Böyle Kurtuldu**. 7. Baskı. İstanbul: Alfa Yayıncılık, 2004, s.595-661, akt. http://www.akintarih.com/turktarihi/osmanli/turk_denizciligi/turk_denizciligi.html (E.T.:25.07.2018).

OECD. **2017 OECD Model Tax Convention on Income and on Capital**. 25.04.2019. https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en (E.T.:05.08.2020).

OECD. **Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue (OECD Report)**. 1998. https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/harmful-tax-competition_9789264162945-en#page9 (E.T.:22.07.2020).

Rodrigue, Jean-Paul, Theo Notteboom ve Brian Slack. **Maritime Transportation**. https://transportgeography.org/?page_id=1762 (E.T.:23.07.2018).

Şahin, Mehmet Yurdal. "Yatırım Destek Programları". Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı (Teşvik Uygulama ve Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü). Haziran 2019, https://www.denizticaretodasi.org.tr/media/SharedDocuments/DevletDestekleri_2019_1.pdf (E.T.:05.03.2020).

T.C. Başbakanlık DPT. **Dördüncü Beş Yıllık Kalkınma Planı Deniz Ulaştırması ve Limanlar Özel İhtisas Komisyonu Raporu**. 1976. http://www.kalkinma.gov.tr/Lists/zel%20htisas%20Komisyonu%20Raporlar/Attachments/402/Deniz%20Ula%C5%9Ft%C4%B1rmas%C4%B1%20ve%20Limanlar.pdf (E.T.:21.07.2018).

T.C. Başbakanlık DPT. **Dördüncü Kalkınma Planı Gemi İnşaat Sanayii Özel İhtisas Komisyonu Raporu**. 1976. http://www.kalkinma.gov.tr/Lists/zel%20htisas%20Komisyonu%20Raporlar/Attachments/331/Gemi%20%C4%B0n%C5%9Faat%20Sanayi_%C3%96%C4%B0K.pdf (E.T.:21.07.2018).

T.C. Başbakanlık DPT. **Sekizinci Kalkınma Planı Gemi İnşa Sanayii ve Rekabet Edebilirlik Özel İhtisas Komisyonu Raporu**. 2001. http://www.kalkinma.gov.tr/Lists/zel%20htisas%20Komisyonu%20Raporlar/Attachments/77/oik600.pdf (E.T.:21.07.2018).

T.C. Başbakanlık DPT. **Sekizinci Kalkınma Planı Su Ürünleri ve Su Ürünleri Sanayii Özel İhtisas Komisyonu Raporu**. 2001. http://www.kalkinma.gov.tr/Lists/zel%20htisas%20Komisyonu%20Raporlar/Attachments/155/oik588.pdf (E.T.:22.07.2018).

T.C. Başbakanlık DPT. **Dokuzuncu Kalkınma Planı (2007-2013) Balıkçılık Özel İhtisas Komisyonu Raporu**. 2007. http://www.kalkinma.gov.tr/Lists/zel%20htisas%20Komisyonu%20Raporlar/Attachments/4/oik672.pdf (E.T.:22.07.2018).

T.C. Başbakanlık DPT. **Dokuzuncu Kalkınma Planı (2007-2013) Denizyolu Ulaşımı Özel İhtisas Komisyonu Raporu**. 2007. http://www.kalkinma.gov.tr/Lists/zel%20htisas%20Komisyonu%20Raporlar/Attachments/12/oik678.pdf (E.T.:21.07.2018).

T.C. Başbakanlık DPT. **Dokuzuncu Kalkınma Planı (2007-2013) Gemi İnşa Sanayii Özel İhtisas Komisyonu Raporu**. 2007. http://www.kalkinma.gov.tr/Lists/zel%20htisas%20Komisyonu%20Raporlar/Attachments/21/oik697.pdf (E.T.:21.07.2018).

T.C. Kalkınma Bakanlığı. **Onuncu Kalkınma Planı (2014-2018) Su Ürünleri Özel İhtisas Komisyonu Raporu**. 2014. http://www.kalkinma.gov.tr/Lists/zel%20htisas%20Komisyonu%20Raporlar/Attachments/218/Su%20%C3%9Cr%C3%BCnleri%20%C3%96%C4%B0K%20Raporu.pdf (E.T.:22.07.2018).

T.C. Cumhurbaşkanlığı Strateji ve Bütçe Başkanlığı. **On Birinci Kalkınma Planı (2019-2023) Ulaştırma Özel İhtisas Komisyonu Raporu**. 2018. http://www.sbb.gov.tr/wp-content/uploads/2020/04/UlastirmaOzelIhtisasKomisyonuRaporu.pdf (E.T.:10.09.2020).

UN. **2017 United Nations Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries**. 2017. https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2018/05/MDT_2017.pdf (E.T.:05.08.2020).

Yetkiner, Erkan. "Vergi Cennetlerinin Sunduğu Bazı Vergi ve Yatırım Avantajları". http://www.dengeakademi.com/files/article/erkan2001vergicenn.pdf (E.T.:24.07.2020).

İnternet Siteleri

http://denizmevzuat.udhb.gov.tr

http://dergipark.gov.tr

http://emsal.danistay.uyap.gov.tr

https://iclg.com

https://legalbank.net

https://sites.google.com

https://sozluk.gov.tr

https://transportgeography.org

https://turkloydu.org

http://web.shgm.gov.tr

http://www.akintarih.com

http://www.armatorlerbirligi.org.tr

https://www.bdo.co.uk

https://www.britannica.com

http://www.denizticaretodasi.org.tr

https://www.gib.gov.tr

https://www.gmo.org.tr

http://www.historyinanhour.com

http://www.hukukturk.com

https://www.istanbulymmo.org.tr

http://www.itfglobal.org

http://www.kalkinma.gov.tr

http://www.mevzuat.gov.tr

http://www.muhasebetr.com

https://www.lexpera.com.tr

http://www.loder.org.tr

http://www.lojistiksozluk.com

https://www.marineinsight.com

http://www.resmigazete.gov.tr

https://www.tbmm.gov.tr

http://www.tdk.gov.tr

http://www.turksail.com

https://www.wfw.com