

- Araştırma Makalesi -

**TRK ULUSLARARASI GEMİ SİCİLİ KANUNU'NDA
YAPILAN DEĞİŞİKLİKLERİN YARGI KARARLARI VE
ÖZELGELER İLE BİRLİKTE DEĞERLENDİRİLMESİ***

*EVALUATION OF THE AMENDMENTS IN TURKISH
INTERNATIONAL SHIP REGISTRY ACT IN THE LIGHT OF COURT
DECISIONS AND TAX RULINGS*

Dr. Cüneyt SZEL**

Z

Türk Uluslararası Gemi Sicili 1999 yayımlanan 4490 sayılı Kanun ile kurulmuŐtur. Aradan geçen yirmi bir yıl içinde Kanun'da bazı değişiklikler yapılmıştır. En son 2016 ve 2017 yıllarında 6745 ve 6770 sayılı Kanunlar ile Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu'nun ikinci ve on ikinci maddelerinde önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu çalışmada idari, adli yargı kararları ve T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından bu Kanun çerçevesinde verilen zelgeler ıŐıĐında yapılan kanun deĐiŐikliklerinin etkisi değerlendirilecektir.

^H Hakem denetiminden geçmiştir.

* Bu makale, 18/03/2021 tarihinde Editörler Kuruluna ulaŐmıŐ olup, 22/03/2021 tarihinde birinci hakem; 24/03/2021 tarihinde ikinci hakem onayından geçmiştir.

** Dr. ÖĐr. Üyesi, İstanbul Bilgi Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Deniz Ticareti ve Sigorta Hukuku Bilim Dalı Đretim yesi, (cuneyt.suzel@bilgi.edu.tr) (ORCID ID: 0000-0003-4008-3421).

Bu makaleye atıf için; SZEL, Cüneyt, "Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu'nda Yapılan Değişikliklerin Yargı Kararları ve zelgeler ile Birlikte Değerlendirilmesi", DEHUKAMDER - Cilt: 3 / Sayı: 2 / Yıl: 2020, s.727 - 764 .

Anahtar Kelimeler: Türk Uluslararası Gemi Sicili, Özel Maksatlı Gemi, Özel Yapılı Gemi, Gemi Kira Sözleşmesi, Zaman Çarteri Sözleşmesi.

ABSTRACT

Turkish International Ship Registry was established with the Act numbered 4490 which was published in 1999. There have been some amendments to the Act within intervening twenty-one years. Most recently, the essential amendments were made to article 2 and article 12 of the Turkish International Ship Registry Act through the Law numbered 6745 and the Law numbered 6770 in 2016 and 2017. In this study, the judgments rendered by administrative and civil courts and the effects of the amendments of the relevant law and legislation which are made in the light of the Rulings issued by Turkish Revenue Administration within in the scope of this Act will be evaluated.

Keywords: Turkish International Ship Registry, Special Purpose Vessels, Special Structured Vessels, Bareboat Charter Contract, Time Charter Contract.

GİRİŞ

Türk Uluslararası Gemi Sicili (“TUGS”) 1999 yılında yayımlanan Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ile 491 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (“TUGSK”)¹ ile kurul-

¹ Kanun No: 4490, RG T: 21/12/1999, Sayı: 23913. TUGS hakkında bkz. Çağa, T. - Kender, R.: *Deniz Ticareti Hukuku I*, B. 16, İstanbul 2010, s. 86 vd.; Tekil, F.: *Deniz Hukuku*, İstanbul 2001, s. 112 vd. (*Deniz Hukuku*); Can, M.: *Deniz Ticareti Hukuku*, C. I, B. 2, Ankara 2003, s. 69 vd.; Deniz Kaner, İ.: *Deniz Ticareti Hukuku I-*

muştur. TUGSK'da 2016 ve 2017 yıllarında iki değişiklik yapılmıştır. Bu değişiklikler öncesinde ve sonrasında verilen yargı kararları ve T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayımlanan Özelgeler² çerçevesinde yapılan değişiklikler değerlendirilmeye çalışılacaktır. Çalışmada öncelikle Türk bayraklı ticaret gemilerinin kayıtlı olduğu sicillere ilişkin istatistiklere yer verilecek daha sonra mevzuat, yargı kararları ve Özelgeler doğrultusunda açıklamalar yapılacaktır.

II, B. 3, İstanbul 2019, s. 42 vd.; Sözer, B.: *Deniz Ticareti Hukuku - I*, B. 5, İstanbul 2019, s. 90 vd.; Atamer, K.: *Deniz Ticareti Hukuku Cilt II*, İstanbul 2018, s. 49-50, 71-74 (*Cilt II*); Atamer, K.: *Deniz Ticareti Hukuku Cilt I*, İstanbul 2017, s. 295 vd. (*Cilt I*); Yazıcıoğlu E.: *Kender - Çetingil Deniz Ticareti Hukuku*, B. 16, İstanbul 2020, s. 119 vd. (*Kender - Çetingil Deniz Ticareti*); Aybay, G.: “Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ve Yönetmeliği Hakkında”, *Deniz Hukuku Dergisi*, 1999, C. 4, S. 3 - 4, s. 61 vd. (“Uluslararası Gemi Sicili”); Algantürk Light, D.: “Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ile Getirilen Düzenlemeler”, *İstanbul Barosu Dergisi*, 2000, C. 74, S. 7 - 8 - 9, s. 797 vd.; Ataergin, S.: “Türk Uluslararası Gemi Sicili”, *Prof. Dr. Fahiman Tekil'in Anısına Armağan*, İstanbul 2003, s. 63 vd.; Ekşi, N.: “Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanununun Hazırlanmasına Etki Eden Faktörler ve Kanunun Genel Esaslarının Değerlendirilmesi”, *Prof. Dr. Tahir Çağa'nın Anısına Armağan*, İstanbul 2000, s. 201; Ülgener, F.: “Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ve Yönetmelik Tasarısı ile İlgili Bir Değerlendirme”, *Deniz Hukuku Dergisi*, 1999, C. 4, S. 3 - 4, s. 15 vd. (“Uluslararası Gemi Sicili”); Demirkıran, H. M. “Avrupa Topluluğu Gemi Sicili Çalışmaları ve Türk Uluslararası Gemi Sicili ile Karşılaştırılması”, *Deniz Hukuku Dergisi*, *Gündüz Aybay Anısına Armağan*, 2000, C. 5, S. 1 - 4, s. 129 vd.; Şeker Ögüz, Z.: “Üzerinde İpotek Tesis Edilmiş Gemilerin Türk Gemi Sicilinden Terkin Edilerek Türk Uluslararası Gemi Siciline Kaydedilmesi Sorunu”, *Deniz Hukuku Dergisi*, 1999, C. 4, S. 3 - 4, s. 83; Kurt, H.: “Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanununun Değerlendirilmesi”, *Ankara Barosu Dergisi*, 2014, C. 72, S. 2, s. 270 vd. (“Değerlendirme”); Kurt, H.: *Türk Uluslararası Gemi Sicili*, Ankara 2020; Yigen, S.: “Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilere Tanınan Ayrıcalıklar”, *TAAD*, 2015, C. 6, S. 22, s. 527 vd. TUGS'un vergi hukuku uyarınca değerlendirildiği çalışma için bkz. Sezer, O.: *Türk Hukukunda Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Bağlamında Deniz Ticaretinin Vergilendirilmesi*, İstanbul 2020, s. 180 vd.

² Özelge metinlerine erişim <www.lexpera.com.tr> veri tabanından sağlanmıştır.

I. TÜRK ULUSLARARASI GEMİ SİCİLİNE KAYITLI GEMİLERE İLİŞKİN İSTATİSTİKLER

İstanbul ve Marmara, Ege, Akdeniz, Karadeniz Bölgeleri Deniz Ticaret Odası (“İMEAK”) tarafından Türk deniz ticaret filosuna ilişkin istatistikler³ her yıl denizcilik sektör raporunda yayımlanmaktadır⁴. Aynı şekilde İMEAK’ın internet sayfasında ay bazında benzer bilgilere yer verilmektedir⁵. Yayımlanan son sektör raporu 2020 yılına aittir. Bu raporda 1000 groston (“GRT”) ve üzeri Türk gemilerine ilişkin istatistiklere yer verilirken⁶, internet sayfasındaki bilgiler 300 GRT ve üzeri gemilere aittir⁷.

2021 Mart ayı itibarıyla 300 GRT ve üzeri Türk deniz aracı sayısı 1.097’dir. Bunlardan 345’i Milli Gemi Sicili’ne (“MGS”), 752’si ise TUGS’a kayıtlıdır. Sayı bakımından orana bakıldığında Türk deniz araçlarının yaklaşık % 32’si MGS’ye, % 68’i TUGS’a kayıtlıdır. 1000 GRT ve üzeri toplam deniz aracı sayısı ise 516’dır. Bunlardan 71’i MGS’ye, 445’i ise TUGS’a tescil edilmiştir. Oran olarak bakıldığında 1000 GRT ve üzeri deniz araçlarının yaklaşık % 14’ü MGS’ye, % 86’sı TUGS’a kayıtlıdır.

³ 2018 yılı itibarıyla Türk bayraklı gemilerin taşıma kapasitesine göre sicillere dağılımına yönelik değerlendirme için bkz. Atamer, *Cilt II*, 49 - 50.

⁴ İMEAK, *Denizcilik Sektör Raporu*, İstanbul 2020, <https://www.denizticaretodasi.org.tr/media/SharedDocuments/sektorraporu/sektor_raporu_tr_2020.pdf> (e.t. 17/3/2021). Bir başka istatistik için bkz. Denizcilik Genel Müdürlüğü, “Filo İstatistikleri”, <<https://denizcilikistatistikleri.uab.gov.tr/filo-istatistikleri>> (e.t. 17/3/2021).

⁵ Bkz. <<https://www.denizticaretodasi.org.tr/tr/sayfalar/deniz-ticaret-filomuzla-ilgili-sayisal-veriler>> (e.t. 17/3/2021).

⁶ İMEAK, 46.

⁷ 2021 yılı Mart ayı verileri için bkz. <<https://www.denizticaretodasi.org.tr/media/SharedDocuments/filo-verileri/mart2021tr.pdf>> (e.t. 17/3/2021).

300 GRT ve üzeri gemilerin taşıma kapasitesini gösteren *dead weight ton* (“DWT”) üzerinden istatistiklere bakıldığında toplam Türk gemi tonajı 6.540.833 DWT’dir. Toplam ölü tonajın % 7’si MGS’de iken % 93’ü TUGS’dadır. 1000 GRT ve üzeri gemilerde ise, bu oran MGS bakımından yaklaşık % 2, TUGS için % 98’dir.

Görüleceği üzere, Türk ticaret gemileri ağırlıklı olarak TUGS’ye tescil edilmektedir. TUGS’un sağladığı mali avantajlar⁸ göz önünde tutulduğunda bu sonuç şaşırtıcı değildir. Bu avantajlara rağmen bazı ticaret gemilerinin hangi sebeple MGS’ye kayıtlı olduğu bu çalışmada irdelenecek bir diğer husustur.

II. TÜRK ULUSLARARASI GEMİ SİCİLİ KANUNU’NDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

A) 6745 SAYILI KANUN İLE 2016 YILINDA YAPILAN DEĞİŞİKLİK

Yatırımların Proje Bazında Desteklenmesi ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair 6745 sayılı Kanun (“6745 sayılı Kanun”) m. 47 ve 48 ile TUGSK m. 2, m. 4, m. 12’de değişiklik yapılmış ve Kanun’a geçici 2’nci madde eklenmiştir⁹.

⁸ TUGS’un mali avantajları için bkz. Ülgener, “Uluslararası Gemi Sicili”, 28 vd.; Aybay, “Uluslararası Gemi Sicili”, 70; Demirkıran, 152 vd.; Tekil, *Deniz Hukuku*, 116; Can, 76 vd.; Ekşi, 208 vd.; Atamer, *Cilt I*, 298 vd.; Yazıcıoğlu, *Kender - Çeşingil Deniz Ticareti*, 127; Kurt, “Değerlendirme”, 280 vd.; Yigen, 542 vd.; Sezer, 197 vd.

⁹ Kanun No: 6745, RG T: 7/9/2016, Sayı: 29824. Gerekçe metni için bkz. TBMM Yasama Dönemi: 26, Yasama Yılı: 1, Sıra Sayısı: 411, Türkiye Varlık Fonu Kurulması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılma-

B) 6770 SAYILI KANUN İLE 2017 YILINDA YAPILAN DEĞİŞLİK

Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair 6770 sayılı Kanun'un ("6770 sayılı Kanun") 14'üncü maddesi ile TUGSK m. 12 f. 2'ye ikinci bir cümle eklenmiştir. 6770 sayılı Kanun m. 15 ile de TUGSK'ya geçici üçüncü madde eklenmiştir¹⁰.

III. DEĞİŞİKLİKLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ

A) ÖZEL MAKSATLI VE ÖZEL YAPILI GEMİ TANIMINA İLİŞKİN YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

6745 sayılı Kanun ile yapılan değişikliklerden ilki TUGSK m. 2'ye yöneliktir. TUGSK m. 2 f. 1 b. (a)'da yer verilen gemi tanımı değiştirilmiş ve m. 2 f. 1'e (ı) bendi eklenerek "özel maksatlı ve özel yapılı gemi" tanımı Kanun'a dâhil edilmiştir¹¹.

sına Dair Kanun Tasarısı (1/750) ve İstanbul Milletvekili Mehmet Akif Hamzaçebi'nin; 19.4.2012 Tarihli ve 6292 Sayılı Orman Köylülerinin Kalkınmalarının Desteklenmesi ve Hazine Adına Orman Sınırları Dışına Çıkarılan Yerlerin Değerlendirilmesi ile Hazineye Ait Tarım Arazilerinin Satışı Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Teklifi (2/571) ile Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu, <<https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem26/yil01/ss411.pdf>> (e.t. 17/3/2021).

¹⁰ Kanun No: 6770, RG T: 27/1/2017, Sayı: 29961. Gerekçe metni için bkz. TBMM Yasama Dönemi: 26, Yasama Yılı: 2, Sıra Sayısı: 446, Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı (1/796) ile Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu, <<https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem26/yil01/ss446.pdf>> (e.t. 17/3/2021).

¹¹ Değişiklik öncesinde bu deniz aracı hakkında yapılan değerlendirmeler için bkz. Aybay, "Uluslararası Gemi Sicili", 67; Ülgener, "Uluslararası Gemi Sicili", 23, 29 - 30; Demirkıran, 148; Tekil, 114, Can, 72 (dn. 98). Değişiklik sonrası açıklamalar için bkz. Atamer, *Cilt I*, 685 - 687; Sözer, 96; Yazıcıoğlu, *Kender - Çetingil Deniz Ticareti*, 122 - 123; Sezer, 190 - 191.

Kanun'un 2'nci maddesindeki “*ticari amaçla kullanılan her türlü yük, yolcu ve açık deniz balıkçı gemileri*” şeklindeki gemi tanımı, “*kabotaj ve/veya kabotaj harici sulara ticari amaçla kullanılan her türlü yük, yolcu ve açık deniz balıkçı gemileri ile özel maksatlı ve özel yapılı gemileri*” ifade eder, şeklinde değiştirilmiştir. Görüleceği üzere hükmün başına “*kabotaj ve/veya kabotaj harici sulara*”¹² ve hükmün sonuna “*özel maksatlı ve özel yapılı gemiler*” ibaresi eklenmiştir. Bu değişikliğe ilişkin herhangi bir gerekçe verilmemiştir.

Özel maksatlı ve özel yapılı gemilerin hangi anlama geldiğine ilişkin aynı maddenin (1) bendine tanım ilave edilmiştir. Tanımda,

“*tipleri ve evsafı Bakanlık tarafından belirlenen, özel bir amaçla işletilen ve bu amaçla donatılan, yüzme özelliği bulunan deniz araçları*”

özel maksatlı ve özel yapılı gemi olarak ifade olunmuştur¹³.

TUGSK'da yapılan bu değişiklik öncesindeki, TUGSK metni tarandığında, Kanun'un TUGS'a tescil edilebilecek gemilerin ve yatların tanımlandığı 4'üncü maddesinde özel maksatlı ve özel yapılı gemilere m. 4 f. 1 b. (c)'de yer verildiği görülmektedir. Anılan hükmün (a) ve (b) ben-

¹² TUGS'a tescil edilen gemi ve yatlar Türk bayrağı çeker [TUGSK m. 7 f. 1]. Ancak bu gemilerin kabotaj tekeline yararlanabilmeleri için TTK m. 940'ta öngörülen koşulları karşılaması gerekir [m. 7 f. 2]. Gemi tanımına yapılan bu eklemenin TUGSK m. 7 f. 2 düzenlemesi göz önünde tutulduğunda önemli bir değişiklik olmadığını söylemek mümkündür. Yapılan bu eklemeye TUGS'a kayıtlı geminin kabotaj taşıması ve milletlerarası taşıma yapabileceği bir kez daha vurgulanmıştır.

¹³ Yapılan bu değişiklik öncesinde benzer tanım Türk Uluslararası Gemi Sicili Yönetmeliği (“TUGS Yönetmeliği”) (RG T: 23/6/2000, Sayı: 24088) m. 4 f. 1 b. (d)'de yer almaktaydı. Özel maksatlı ve özel yapılı gemi tanımına bu şekilde yer verilmesinin belirsizlik yarattığı, bu tanımla kamu idaresine geniş bir yetki tanındığı, bu yetkiye dayanarak değişik türdeki çok sayıda deniz aracının herhangi bir zamanda tanım içine alınıp, tanım dışında bırakılabileceği hakkında bkz. Sözer, 96.

dinde hangi gemilerin ve yatların TUGS'a tescil edileceği belirlendikten sonra (c) bendinde yurtdışından ithal edilen 300 GRT'nin üzerindeki özel maksatlı ve özel yapılı gemilerin de kaydedilmesinin mümkün olduğu belirtilmekteydi. Anılan deniz araçları, TUGSK m. 2'de yer verilen gemi tanımı içinde yer almadıklarından yalnızca yurtdışından ithal edilen özel maksatlı ve özel yapılı gemilerin bu sicile tescil edilebileceği şeklinde yorum sıkıntısı gündeme gelebilmekteydi. Özel maksatlı ve özel yapılı gemilerin gemi tanımına eklenmesi ile birlikte bu yorum sorunu aşılmış ve TUGSK m. 4 çerçevesinde (a) ve (b) bentleri gereği tescili mümkün kılınan gemilerin arasına özel maksatlı ve özel yapılı gemilerin de dâhil olduğu açıklığa kavuşturulmuştur. Bu amaç, hükmün gerekçesinde açıkça ifade edilmiştir¹⁴.

TUGSK'nun yürürlüğe girmesinden sonra, özel maksatlı ve özel yapılı gemilere ilişkin liste yayımlanmıştır. Bu listede 2016¹⁵, 2018¹⁶ ve 2020¹⁷ yıllarında değişiklik yapıldığı tespit edilmektedir. Yapılan bu değişikliklerde 2016 yılında yüzer havuz¹⁸, 2018 yılında enerji üretim ve çevrim

¹⁴ “4490 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde parantez içinde ifade edilen özel maksatlı ve özel yapılı gemiler için 4490 sayılı kanunda herhangi bir tanım yapılmamış olması nedeniyle doktrinel tartışmalara konu olmuş, Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme bakanlığınca tipleri belirlenen bu gemilere, kanuni bir tanımlama yapılarak sınırlama getirilmesi konusunda müşterek bir anlayış oluşmuştur. Bu nedenle özel maksatlı ve özel yapılı gemi tanımı yapılarak anılan Kanunun kapsamına ilişkin tereddütlerin giderilmesi amaçlanmıştır” TBMM Yasama Dönemi: 26, Yasama Yılı: 1, Sıra Sayısı: 411, s. 16 [m. 39 gerekçesi].

¹⁵ 2016 yılında yayımlanan liste için bkz. <<https://www.denizticaretodasi.org.tr/tr/sirkuler/turk-uluslararasi-gemi-siciline-tescil-edilecek-ozel-maksatli-ozel-yapili-gemiler-listesi-8990>> (e.t. 17/3/2011).

¹⁶ 2018 yılında yayımlanan liste için bkz. <www.denizticaretodasi.org.tr/tr/sirkuler/turk-uluslararasi-gemi-siciline-tescil-edilecek-ozel-maksatli-ozel-yapili-gemiler-listesi-10168> (e.t. 17/3/2011).

¹⁷ 2020 yılında yayımlanan liste için bkz. <<https://www.denizticaretodasi.org.tr/tr/sirkuler/-ozel-maksatli-ozel-yapili-gemiler-listesi--hk-12336>> (e.t. 17/3/2011).

¹⁸ Yüzer havuz 5504 gemi kodu ile listeye dâhil edilmiştir.

gemisi¹⁹ ile enerji üretim/çevrim aracı²⁰, 2020 yılında ise sondaj platformunun²¹ listeye ilave edildiği tespit edilmektedir. Özellikle 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (“TTK”)²² m. 931 f. 1 anlamında gemi tanımına dâhil olup olmadığı tartışmalı olan yüzer havuzun²³ ve sondaj platformunun bu listeye dâhil edilmesiyle birlikte anılan deniz araçlarının TUGS’a kaydedilmesinin yolu açılmıştır.

1- Yüzer Havuz Bakımından Değerlendirme

Gemi niteliği taşımayan deniz araçları 55 numaralı gemi kodu altında sıralanmıştır²⁴. Gemi sicili için gemi cinsi tanımlarına yer verilen listede 5504 gemi kodu verilen yüzer havuz

“bakım-onarım hizmetleri vermek üzere inşa edilmiş, gemilerin içine alındığı havuzlardır”

şeklinde tanımlanmıştır²⁵.

¹⁹ Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı’nın 18/6/2018 tarih ve 48254 sayılı Olur’u ile 3214 gemi kodu ile listeye dâhil edilmiştir.

²⁰ 5523 gemi kodu ile listeye dâhil edilmiştir.

²¹ 29/9/2020 tarih ve 53885 sayılı Makam Olur’u ile teşkil eden Komisyon marifetiyle 5515 gemi kodu ile listeye eklenmesi uygun bulunmuştur.

²² RG T: 14/2/2011, Sayı: 27846. Kanun’un güncel metni için bkz. <https://www.mevzuat.gov.tr> (e.t. 17/3/2021).

²³ Bu deniz aracının gemi niteliği hakkındaki değerlendirmeler için bkz. Okay, M. S.: *Deniz Ticareti Hukuku I*, B. 3, İstanbul 1970, s. 83; Kalpsüz, T.: *Deniz Ticareti Hukuku*, C. 1, Ankara 1971, s. 81; Çağa - Kender, 47 (dn. 2); Aybay, G.: *Deniz Ticaret Hukuku ile ilgili notlandırılmış Yargıtay Kararları*, İstanbul 2000, s. 51 vd. (*Yargıtay Kararları*); Tekil, 71 vd.; Atamer, *Cilt I*, 659-661; Yazıcıoğlu, 48 (dn. 77); Sözer, 28; Süzel, C.: “Türk Mevzuatında Gemi Tanımı”, *Prof. Dr. Rona Serozan’a Armağan*, C. 2, İstanbul 2010, s. 1616 (dn. 4), 1643 (“Gemi”).

²⁴ Deniz ve İşsular Düzenleme Genel Müdürlüğü, “Gemi Sicili için Gemi Cinsleri Tanımlamaları”, 2019, <<https://denizcilik.uab.gov.tr/uploads/pages/gemi-cins-tanimlari/gemi-cins-tanimlari.pdf>> (e.t. 17/3/2021), s. 30.

²⁵ Bkz. <<https://denizcilik.uab.gov.tr/uploads/pages/gemi-cins-tanimlari/gemi-cins-tanimlari.pdf>> (e.t. 17/3/2021), s. 30.

a) TUGS'a Kayıtlı Yüzer Havuz Hakkında Danıştay Kararı

T.C. Danıştay 4. Daire Başkanlığı'nın 2008 yılında verilen kararında²⁶ TUGS'a kayıtlı yüzer havuzun TUGSK m. 12 f. 1 ve f. 2'de öngörülen mali avantajlardan faydalanıp faydalanmayacağı tartışılmıştır. Danıştay, TUGSK m. 12'deki mali avantajların, anılan hüküm gereği TUGS'a kayıtlı gemi ve yatlara özgülendiği, TUGSK m. 2'deki gemi tanımının ticari amaçla kullanılan her türlü yük, yolcu ve açık deniz balıkçı gemileri şeklinde verildiğini tespit etmiştir. Geminin hangi anlama geldiği bakımından TUGSK'da açık bir tanım bulunmaması sebebiyle, 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu²⁷ ("6762 sayılı TTK") m. 816 f. 1 dikkate alınmış²⁸ ve yüzer havuzun denizde çekilmek suretiyle hareket edebilmesine karşın tahsis edildiği gayenin denizde seyrüseferi gerektirmemesi gerekçesi ile gemi tanımına girmediğine, bu sebeple de TUGSK m. 12'de yer verilen mali avantajlardan faydalanamayacağına karar verilmiştir. Kararın yerindeliği tartışmalı olmakla birlikte, özel maksatlı ve özel yapılı deniz araçlarının TUGK m 2 f. 1 b. (a)'da yer verilen gemi tanımına dâhil edilmesi ve yüzer havuzun aynı yıl içinde Bakanlık²⁹ tarafından bu listeye eklenmesiyle birlikte bu tartışma ortadan kalkmıştır.

²⁶ T.C. Danıştay Başkanlığı, 4. D., 27.03.2008, E. 2007/4096, K. 2008/1176 <<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/e.t.17/3/2021>>.

²⁷ RG T: 9/7/1956, Sayı: 9353. 1/7/2012'de yürürlükten kalkan Kanun'un son hâli için bkz.: www.mevzuat.gov.tr (e.t. 17/3/2021).

²⁸ 6762 sayılı TTK m. 816 f. 1 tanımı için bkz. Çağa - Kender, 45 vd.; Kalpsüz, 76 vd.; Okay, 78 vd.; Tekil, 67 vd.; Can, 15 vd.; Aybay, *Yargıtay Kararları*, 51 vd.; Atamer, *Cilt I*, 655 vd.; Damar, D.: "Gemi Niteliğinde Olmayan Deniz Araçları ve Çatma", *Prof. Dr. Rona Serozan'a Armağan*, C. 1, İstanbul 2010, s. 751 vd.; Süzel, "Gemi", 1616 - 1617.

²⁹ Bkz. yuk. dn. 15.

b) 5/1/2018 Sayılı Özelge

T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'ndan görüş isteyen bir tersane, yüzer havuzun işletilmesi sebebiyle hangi kazançların kurumlar vergisinden istisna edileceği görüşünü talep etmiştir³⁰. Özelge'de yüzer havuzun 2017 tarihli TUGS tasdiknamesinin bulunduğu ve özel maksatlı ve özel yapılı gemi niteliğinde olduğu açıklanmıştır. Bu bilgidен, söz konusu yüzer havuzun 2016 yılında yapılan kanun değişikliğinden sonra tersane tarafından TUGS'a tescil edildiğini söylemek mümkündür. TUGS Kanunu m. 12 f. 1'de TUGS'a kayıtlı gemilerin işletilmesinden elde edilen kazançların kurumlar vergisinden muaf olduğu belirtilmektedir. Tersanenin maliki olduğu yüzer havuzun işletilmesinden elde edilen hangi kazancın bu kapsamda değerlendirileceğinin cevaplandırıldığı Özelge'de, yüzer havuzların maksatları doğrultusunda kullanılmasına bağlı olarak sunulan bakım, onarım ve diğer hizmetlerden elde edilen kazançların tamamının dikkate alınacağı belirtilmiştir.

2- Elektrik Üretim ve Çevrim Gemisi, Enerji Üretim/Çevrim Aracı

Bakanlığın 18/6/2018 tarih ve 48254 sayılı "Olur"u ile enerji üretim ve çevrim gemisi ile enerji üretim/çevrim aracı özel maksatlı ve özel yapılı deniz araçları listesine dâhil edilmiştir³¹.

³⁰ T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü, B.07.1.GİB.4.99.16.02-125[5]-252 sayılı Özelge <www.lexpera.com.tr>.

³¹ Bkz. yuk. dn. 16.

Enerji üretim ve çevrim gemisi

“ana makinesi veya yardımcı sistemlerini besleyen jeneratörlerin dışında, petrol türevi ve doğal gaz kullanarak elektrik üretecek şekilde inşa edilmiş veya dönüştürülmüş, kullanılacak yakıtın depolanması haricinde hiçbir şekilde ticari yük taşımak için kullanılmayıp sadece ürettiği elektriği başka bir tesis veya tüketiciye vermek üzere kullanılan, özel maksat ve özel yapılı gemi”

olarak tanımlanmıştır³².

Enerji üretim/çevrim aracı ise,

“petrol türevi veya doğal gaz kullanarak elektrik üretecek şekilde inşa edilmiş veya dönüştürülmüş, kullanılacak yakıtın depolanması haricinde hiçbir şekilde ticari amaçlı yük taşımak için kullanılmayıp sadece ürettiği elektriği başka bir tesis veya tüketiciye vermek üzere kullanılan, özel maksat ve özel yapılı deniz aracı”

şeklinde ifade olunmaktadır³³.

Görüleceği üzere, her iki deniz aracına ilişkin tanım birbiriyle benzerdir. Tespit edilebilen yegâne farklılık ikincisinde geminin ana makinesinin bulunmasının aranmamasıdır.

Son yıllarda özellikle az gelişmiş ülkelerin elektrik ihtiyacının karşılanması amacıyla bu gemilerin kullanıldığı görülmektedir³⁴. Özel maksatlı ve özel yapılı deniz araçları listesinde yapılan değişiklik sonrasında anı-

³² Deniz ve İçsular Düzenleme Genel Müdürlüğü, 11 [3214 gemi kodu].

³³ Deniz ve İçsular Düzenleme Genel Müdürlüğü, 32 [5523 gemi kodu].

³⁴ Bu projelerde kullanılan gemi tipleri ve proje konusu ile ilgili örnek olarak bkz. <<http://www.karpowership.com/en/>> (e.t. 17/3/2021).

lan deniz araçlarının da TUGS'a kaydedilmesinin önündeki engel ortadan kalkmıştır. 2019 yılında T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan enerji üretim ve çevrim gemisi olarak TUGS'a kaydedilen bir geminin maliki bu geminin elde ettiği kazançlara ilişkin kurumlar vergisi muafiyeti ile ilgili görüş istemiştir³⁵. Gemi maliki şirketin yabancı ülkelerle anlaşma yapıp, ilgili ülkede gemisini limana bağlayarak elektrik üretimi, enerji çevirimi ve satışının yapmasından ya da kurduğu sözleşme çerçevesinde geminin işletilmesinden elde ettiği kazançların kurumlar vergisinden muaf olduğu görüşü verilmiştir.

3- Sondaj Platformu

Sondaj ve araştırma gemilerinin özel maksatlı ve özel yapılı gemiler listesine 2017 yılı öncesinde de dâhil olduğu görülmektedir³⁶. Bu gemiler,

"özel donanımlı olarak inşa edilmiş veya dönüştürülmüş sondaj ve araştırma yapabilme kabiliyetine sahip gemiler"

olarak tanımlanmaktadır³⁷. Gemi niteliğine sahip olmayan deniz araçları³⁸ arasında sayılan sondaj platformu³⁹ ise, 2020 yılında yapılan değişiklik sonrasında listeye eklenmiştir. Bu araçlar,

³⁵ T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü, 64597866-125.05-6232 sayılı Özelge (www.lexpera.com.tr).

³⁶ Özel maksatlı ve özel yapılı gemiler listesinde 4201 gemi kodu ile bu araca yer verilmiştir. Liste için bkz. yuk. dn. 15.

³⁷ Deniz ve İçsular Düzenleme Genel Müdürlüğü, 24.

³⁸ 55 gemi kodu ile başlayan deniz araçları listesinde gemi niteliği taşımayan deniz araçları arasında sıralanmıştır, bkz. Deniz ve İçsular Düzenleme Genel Müdürlüğü, 30-32.

³⁹ Bu deniz aracının TTK anlamında gemi niteliği hakkında ayrıntılı değerlendirme için bkz. Damar, 760 vd.; Sözer, 28 vd.

“deniz dibinde su, petrol vb. arama yapmak için dizayn edilerek inşa edilmiş, makinesiz platform şeklindeki özel donanımlı deniz araçları”

şeklinde tanımlanmaktadır⁴⁰. Gemi listesinde aynı kategoride yer verilen petrol platformunun⁴¹ ise, özel maksatlı ve özel yapılı gemi listesine dâhil edilmediği tespit edilmektedir. Sondaj platformunun tanımı içinde petrol arama faaliyetine de yer verildiğine göre, petrol platformunun da bu liste içine dâhil edilmesi gerektiğini yahut sondaj platformu olarak TUGS’a kaydedilmesi mümkün kılınan deniz araçlarının geniş bir şekilde yorumlanması gerektiğini söylemek mümkündür. Benzer yorumu yüzer santral için de yapmak mümkündür⁴². Elektrik üretme amacıyla kullanılan ancak kendi kendine hareket etme kabiliyetine sahip olmayan⁴³ bu deniz aracının da özel maksatlı ve özel yapılı gemiler listesine dâhil edilmesi uygun gözükmektedir.

Bakanlık tarafından yayımlanmış TUGS’a tescili uygun olan yük gemileri ile gemi cinsi tanımlamaları listesi birlikte değerlendirildiğinde bugün itibarıyla, mavna/şat⁴⁴, yakıt mavnası⁴⁵, su mavnası⁴⁶, yüzer köprü⁴⁷,

⁴⁰ 5515 gemi kodu olan bu deniz aracına ilişkin tanım için bkz. Deniz ve İçsular Düzenleme Genel Müdürlüğü, 31.

⁴¹ 5511 gemi kodu olan petrol platformu “denizde petrol arama, sondaj yapmak için özel donanımlı ve projeli makinesiz deniz araçları” şeklinde tanımlanmıştır, bkz. Deniz ve İçsular Düzenleme Genel Müdürlüğü, 31.

⁴² Bu deniz aracı “katı veya sıvı yakıt kullanılarak elektrik üretmek üzere dizayn edilmiş, yüzmeye kabiliyetine sahip, itilerek veya yedeklenerek sevk edilen deniz araçları” şeklinde tanımlanmaktadır, bkz. Deniz ve İçsular Düzenleme Genel Müdürlüğü, 31 [5518 gemi kodu].

⁴³ Tanımda yer verilen “itilerek veya yedeklenerek sevk edilen” kısmından bu sonuca varılmıştır. TTK m. 931 f. 1 gereği aracın kendiliğinden hareket etmesi imkânı bulunup bulunmaması onun gemi vasfını etkilememektedir.

⁴⁴ 5501 kodlu bu deniz aracının tanımı için bkz. Deniz ve İçsular Düzenleme Genel Müdürlüğü, 30.

⁴⁵ Deniz ve İçsular Düzenleme Genel Müdürlüğü, 30 [5502 gemi kodu].

⁴⁶ Deniz ve İçsular Düzenleme Genel Müdürlüğü, 30 [5503 gemi kodu].

yüzer iskele⁴⁸, duba⁴⁹, çamur dubası⁵⁰, yüzer tesis⁵¹, TTK m. 931'in kapsamına dâhil olmayan yüzer kreyn⁵², ponton⁵³, barç⁵⁴, layter⁵⁵, fener platformu⁵⁶, kablo/boru döşeme aracı⁵⁷, yüzer santral⁵⁸, yüzer lokanta⁵⁹, yüzer fabrika⁶⁰, yüzer otel⁶¹, yüzer ev⁶², yüzer misafirhane⁶³, tarama aracı⁶⁴, yüzer beton duba⁶⁵ ve balık çiftliği yemleme dubasının⁶⁶ TUGS'a tescil edilmeleri mümkün gözükmemektedir.

⁴⁷ 5505 kodlu bu deniz aracının tanımı için bkz. Deniz ve İçsular Düzenleme Genel Müdürlüğü, 30.

⁴⁸ 5506 kodlu bu deniz aracının tanımı için bkz. Deniz ve İçsular Düzenleme Genel Müdürlüğü, 30.

⁴⁹ Deniz ve İçsular Düzenleme Genel Müdürlüğü, 30 [5507 gemi kodu].

⁵⁰ Deniz ve İçsular Düzenleme Genel Müdürlüğü, 30 [5508 gemi kodu].

⁵¹ Deniz ve İçsular Düzenleme Genel Müdürlüğü, 30 [5509 gemi kodu].

⁵² Deniz ve İçsular Düzenleme Genel Müdürlüğü, 30 [5510 gemi kodu].

⁵³ 5512 kodlu bu deniz aracının tanımı için bkz. Deniz ve İçsular Düzenleme Genel Müdürlüğü, 31.

⁵⁴ 5513 kodlu bu deniz aracının tanımı için bkz. Deniz ve İçsular Düzenleme Genel Müdürlüğü, 31.

⁵⁵ 5514 kodlu bu deniz aracının tanımı için bkz. Deniz ve İçsular Düzenleme Genel Müdürlüğü, 31.

⁵⁶ Deniz ve İçsular Düzenleme Genel Müdürlüğü, 31 [5516 gemi kodu].

⁵⁷ Özel maksatlı ve özel yapılı gemi listesinde 4913 gemi kodu ile "kablo döşeme gemisi", 4918 gemi kodu ile "boru döşeme gemisi"ne yer verilmiştir. Kablo döşeme gemisi "deniz dibine kablo döşemeye işlerinde kullanılmak üzere dizayn edilmiş ve ya dönüştürülmüş özel donanımlı gemiler" şeklinde ifade olunmuştur. Boru döşeme gemisi ise, "deniz dibine boru döşemeye uygun olarak dizayn edilmiş özel donanımlı gemiler" olarak tanımlanmıştır, bkz. Deniz ve İçsular Düzenleme Genel Müdürlüğü, 27. 5517 kodu ile vasıflandırılan kablo/boru döşeme aracı ise, "denizde kablo, boru döşeme amacıyla dizayn edilmiş, makinesiz özel donanımlı deniz araçları" şeklinde betimlenmiştir. 5517 kodlu bu araç özel maksatlı ve özel yapılı gemiler listesinde yoktur. Aralarındaki tek farkın makine gücü bulunmaması olduğu tanımlardan anlaşılmaktadır.

⁵⁸ Deniz ve İçsular Düzenleme Genel Müdürlüğü, 31 [5518 gemi kodu].

⁵⁹ Deniz ve İçsular Düzenleme Genel Müdürlüğü, 31 [5519 gemi kodu].

⁶⁰ Deniz ve İçsular Düzenleme Genel Müdürlüğü, 31 [5520 gemi kodu].

⁶¹ Deniz ve İçsular Düzenleme Genel Müdürlüğü, 32 [5521 gemi kodu].

⁶² Deniz ve İçsular Düzenleme Genel Müdürlüğü, 32 [5522 gemi kodu].

⁶³ Deniz ve İçsular Düzenleme Genel Müdürlüğü, 32 [5524 gemi kodu].

⁶⁴ Deniz ve İçsular Düzenleme Genel Müdürlüğü, 32 [5525 gemi kodu].

⁶⁵ Deniz ve İçsular Düzenleme Genel Müdürlüğü, 32 [5526 gemi kodu].

4- Römorkör

Özel maksatlı ve özel yapılı gemiler listesinde yer verilen deniz araçlarından biri de açık deniz römorkörüdür⁶⁷. Gemi sicili için gemi cinsleri tanımlamalarında römorkörler 43 kodu altında sıralanmıştır⁶⁸. Bunlar sırasıyla açık deniz römorkörü ve kılavuz römorkörleri şeklindedir.

Açık deniz römorkörü,

“açık deniz koşullarına uygun olarak dizayn ve inşa edilen, çekme vinci donanımına sahip özellikle yüksek manevra kabiliyeti olan İdare tarafından yetkilendirilmiş bir klas kuruluşu tarafından çeki gücü sertifikasına ve köprü üstünden kumandalı otomatik serbest bırakma özellikli çekme kancasına sahip gemiler”

şeklinde tanımlanmıştır⁶⁹. Tanımın “özellikle” kısmından sonrası kılavuz römorkörleri için de aynıdır. Kılavuz römorkörünün farkı kullanıldığı deniz sahasına ilişkindir. Zira tanımda

“limanlarda ve kısıtlı gemi manevra alanlarında gemileri yanaştırma ve ayırma, kıçtan kara etme ve döndürme gibi kılavuz manevralarında kullanılacak gemiler”

şeklinde ifade edilmiştir⁷⁰.

Türk deniz ticareti istatistiklerine bakıldığında 2020 yılı başı itibarıyla 300 GRT’den büyük römorkörlerden 70’i MGS’ye kayıtlı iken, 58’i

⁶⁶ Deniz ve İçsular Düzenleme Genel Müdürlüğü, 32 [5527 gemi kodu].

⁶⁷ 4304 gemi kodu ile maksatlı ve özel yapılı gemi listesinin 23’üncü sırasında bu deniz aracına yer verilmiştir.

⁶⁸ Deniz ve İçsular Düzenleme Genel Müdürlüğü, 25.

⁶⁹ Deniz ve İçsular Düzenleme Genel Müdürlüğü, 25 [4304 gemi kodu].

⁷⁰ Deniz ve İçsular Düzenleme Genel Müdürlüğü, 25 [4305 gemi kodu].

TUGS'a kayıtlıdır⁷¹. 2021 Mart ayı itibarıyla ise 1000 GRT ve üzeri MGS'ye kayıtlı römorkör sayısı tektir, TUGS'a kayıtlı bu hacimde bir römorkör bulunmamaktadır⁷².

Römorkörlerin gemi niteliğinde olup olmadığı ve TUGS'da tanınan mali avantajlardan faydalanma imkânlarının bulunup bulunmadığı Danıştay 4. Dairesi'nin 2015 ve 2016 yıllarında verdiği kararlara konu olmuştur⁷³. Verilen tüm kararlar TUGSK'da 2016 yılında gemi tanımında yapılan değişiklik öncesindedir. Danıştay değişiklik öncesi TUGS'da yer verilen gemi tanımını ve 6762 sayılı TTK m. 816 ve TTK m. 931'deki tanımı dikkate alarak römorkörün TTK m. 931 anlamında gemi vasfına sahip olduğu sonucuna varmıştır⁷⁴. Daha sonra TUGS m. 2 f. 1 b. (a) gereği

⁷¹ Bkz. <<https://www.denizticaretodasi.org.tr/tr/sayfalar/deniz-ticaret-filomuzla-ilgili-sayisal-veriler>> (e.t. 17/3/2021).

⁷² İMEAK, 46.

⁷³ T.C. Danıştay Başkanlığı, 4. D., 4.11.2015, E. 2012/3408, K. 2015/5056 <www.lexpera.com.tr>; T.C. Danıştay Başkanlığı, 4. D., 16.03.2016, E. 2013/3543, K. 2016/1137 <www.lexpera.com.tr>; T.C. Danıştay Başkanlığı, 4. D., 16.03.2016, E. 2013/2603, K. 2016/1136 <www.lexpera.com.tr>; T.C. Danıştay Başkanlığı, 4. D., 16.03.2016, E. 2015/1443, K. 2016/1142 (<www.lexpera.com.tr>); T.C. Danıştay Başkanlığı, 4. D., 16.03.2016, E. 2014/8925, K. 2016/1141 <www.lexpera.com.tr>; T.C. Danıştay Başkanlığı, 4. D., 16.03.2016, E. 2014/2222, K. 2016/1140 <www.lexpera.com.tr>; T.C. Danıştay Başkanlığı, 4. D., 16.03.2016, E. 2014/2183, K. 2016/1139 <www.lexpera.com.tr>; T.C. Danıştay Başkanlığı, 4. D., 16.03.2016, E. 2013/6738, K. 2016/1145 <www.lexpera.com.tr>); T.C. Danıştay Başkanlığı, 4. D., 16.03.2016, E. 2013/5480, K. 2016/1137 <www.lexpera.com.tr>.

⁷⁴ Kararlar oy çokluğu ile alınmıştır. Bu kararlardan birinde karşı oy gerekçesine erişilmiştir. Karşı oyda TUGS'a kayıtlı ticari amaçla kullanılan her türlü yük, yolcu ve açık deniz balıkçı gemilerinin kanunda yer verilen istisnalardan faydalanabileceği belirtildikten sonra 6762 sayılı TTK m. 816 f. 1 anlamında değerlendirme yapılmış ve römorkörlerin tahsis edildikleri esas gayenin denizde seyrüseferi gerektirmediği ve bu araçların gemi vasfı bulunmadığı ve TUGS'da yer verilen muafiyetlerden yararlanamayacağı belirtilmiştir, bkz. T.C. Danıştay Başkanlığı, 4. D., 16.03.2016, E. 2013/5480, K. 2016/1137 <www.lexpera.com.tr>. Karşı oy gerekçesinde römorkörün gemi sayılmadığına ilişkin gerekçenin 6762 sayılı TTK m. 816 f. 1 ve TTK m. 931 f. 1 gereği yerinde olmadığı söylenmelidir. Römorkörün tahsis

yük ve yolcu gemisi olup olmadıkları değerlendirmesine geçmiştir. Kararların gerekçesinde denizde işletilen araçlara çeki ve eskortluk hizmeti verilmesinin yük ve yolcu taşıma faaliyeti hizmeti anlamına geldiği ve bu araçların seyrüsefer faaliyetine katkı sağladıkları belirtilerek TUGSK anlamında römorkörlerin gemi olduğu sonucuna varılmıştır.

Römorkaj işleminin hukuki niteliği doktrinde tartışmalıdır⁷⁵. Bu faaliyetin navlun sözleşmesi olduğunu görüşü bulursa da ağırlıklı görüş vekalet sözleşmesi olduğu yönündedir⁷⁶. Kanaatimce römorkörlerin yük gemisi olarak nitelendirilmesi mümkün gözükmemektedir. Bu doğrultuda, Danıştay'ın anılan kararlarının yerinde olmadığı söylenebilecektir. 2016 yılında yapılan değişiklikten sonra römorkörlerin TUGS'a kaydedilip kaydedilemeyeceğini, bu gemilerin özel maksatlı ve özel yapılı gemiler listesinde bulunup bulunmadığı belirleyecektir. Anılan listede yalnızca açık deniz römorkörlerine yer verildiği göz önünde tutulduğunda kılavuz römorkörlerinin TUGS'a kaydının bugünkü mevzuat gereği mümkün olmadığını söylemek mümkündür. Zira 2020 yılı itibarıyla MGS'de kayıtlı römorkör bulunması bu sonucu teyit eder niteliktedir⁷⁷. Varılan so-

edildiği amacın gemi manevra alanlarında gemileri yanaştırma ve ayırma olduğu göz önünde tutulduğunda tahsis edildiği amacı gerçekleştirmesi için denizde hareket etmesinin gerektiği açıktır.

⁷⁵ Römorkaj kavramı için bkz. Çakalır, Y.: *Römorkaj Sözleşmesi*, Ankara 1985, s. 35 (*Römorkaj*); Tekil, F.: *Deniz Nakliyatı ve Sigorta Hukukunda Kurtarma ve Yardım*, İstanbul 1966, s. 28 vd.; Demir, İ.: "Türk Hukukunda Kılavuzluk ve Römorkaj Hizmetleri", *Deniz Hukuku Dergisi*, 2011, C. 11, S. 1 - 4, s. 354 vd. Sözleşmenin hukuki niteliği hakkında kapsamlı değerlendirme için bkz. Çakalır, *Römorkaj*, 45 vd.; Kender, R.: *Denizde Kurtarma-Yardım (1910 Tarihli Brüksel Konvansiyonu ve Türk Hukukuna Göre)*, İstanbul 1962, s. 48.

⁷⁶ Çakalır, *Römorkaj*, 48 vd.

⁷⁷ Bkz. <<https://www.denizticaretodasi.org.tr/tr/sayfalar/deniz-ticaret-filomuzla-ilgili-sayisal-veriler>> (e.t. 17/3/2021).

nucu doğrulayan bir diğer belge, TUGS'a tescili uygun olan yük, yolcu ve açık deniz balıkçı gemilerinin isim ve kodlarının yer aldığı listedir⁷⁸. Bu listede römorkör yoktur. Kılavuz römorkörlerinin liman sahası içinde faaliyet gösterdiği göz önünde tutulduğunda, Türk sularında bu faaliyet 815 sayılı Kanun anlamında kabotaj tekeli içinde yer alır⁷⁹. Bu gemilerin kabotaj tekeline yararlanabilmeleri için Türk bayrağı çekmeleri aranan koşullardan biridir⁸⁰. Dolayısıyla bu gemilerin ya MGS'ye ya da

⁷⁸ Özel maksatlı ve özel yapılı gemiler listesinde 2018 yılında yapılan değişikliğe ilişkin metnin ekinde ayrıca TUGS'a tescili uygun olan yük, yolcu ve açık deniz balıkçı gemilerinin AB normuna göre isim ve kodları adında bir listeye de yer verilmiştir. Bu liste için bkz. <www.denizticaretodasi.org.tr/tr/sirkuler/turk-uluslararası-gemi-siciline-tescil-edilecek-ozel-maksatli-ozel-yapili-gemiler-listesi-10168> (e.t. 17/3/2011).

⁷⁹ Türkiye Sahillerinde Nakliyatı Bahriye (Kabotaj) ve Limanlarla Kara Suları Dahilinde İcra ve Ticaret Hakkında Kanun, Kanun No: 815, RG T: 29/4/1926, Sayı: 359. Kabotaj tekeli hakkında bkz. Yazıcıoğlu, E.: "Avrupa Birliği'ne Uyum Sürecinde Türk Hukukunun Deniz Kabotajı Tekeline İlişkin Sorunları", Deniz Hukuku Dergisi, 2001 - 2002, C. 6 - 7, S. 1 - 4, s. 68 vd.; Süzel, C.: "815 Sayılı Kabotaj Kanunu'nun Türk Ticaret Kanunu ve Avrupa Birliği Mevzuatı Uyarınca Değerlendirilmesi", Bahçeşehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2015, C. 10, S. 135 - 136, s. 29 vd.; Atamer, *Cilt I*, 724 vd.; Demir, İ.: "Kabotaj Kanunu Üzerine Bazı Düşünceler", TFM, 2020, s. 60 vd.

⁸⁰ 815 Sayılı Kanun m. 1 f. 1'in günümüz Türkçe karşılığı şu şekilde ifade edilebilir: "Türk sahillerinin bir noktasından diğerine eşya ve yolcu alınması ve taşınması ve limanlar ile sahillerde römorkaj, kılavuzluk ve diğer tüm liman hizmetlerinin Türk bayraklı gemiler ile yapılır [m. 1 c. 1]. Görüleceği üzere römorkaj ve kılavuzluk hizmetleri kabotaj tekelinin içindedir. TUGSK m. 7 f. 2 gereği 6762 sayılı TTK m. 823 [TTK m. 940] uyarınca Türk Bayrağı çekme hakkına sahip olmayan gemilerin ve yatların 815 sayılı Kabotaj Kanunu hükümlerinden yararlanamayacağı belirtilmiştir. Hükmün gerekçesi şu şekildedir: "Türk Uluslararası Gemi Siciline tescil edilen gemi ve yatlara Türk Bayrağı çekme hakkı ve yükümlülüğü getirilmiş, böylece millî mevzuatın Türk Bayraklı gemi ve yatları tanımış olduğu her türlü haktan yararlanmaları sağlanmıştır. Türk Ticaret Kanununun 823 üncü maddesi uyarınca Türk Bayrağı çekme hakkına sahip olmayan gemi ve yatların kabotajda çalışmalarını önlenmiş, kural dışı davranışlara uygulanacak mevzuat belirlenmiştir.", bkz. TBMM, Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu Tasarısı ve Plan ve Bütçe, Sağlık, Aile, Çalışma ve Sosyal İşler ve Sanayi, Ticaret, Enerji, Tabii Kaynaklar, Bilgi ve Teknoloji Komisyonları Raporları (1/507), TBMM Dönem: 21 Yıl: 2, S. Sayısı: 217 [m. 7 gerekçesi].

TUGS'a tescil edilmiş olması gerekir. Bugün itibarıyla bu gemiler için TUGS yolu kapalı gözüktüğünden, bu araçların MGS'ye kaydedilmesi bir zorunluluk olarak gözükmektedir.

5- Acente Botu ve Palamar Botu

Gemi sicili için gemi cinsleri tanımları isimli belgenin 49 numaralı başlığında “hizmet gemileri” düzenlenmiştir. Acente botu⁸¹, palamar botu⁸² ve kılavuz botu⁸³ bu gemiler arasında sayılmıştır.

İstanbul 17. Asliye Ticaret Mahkemesi'nin 2018 yılında vermiş olduğu bir karara⁸⁴ acente botu ve palamar botu konu olmuştur. Uyuşmazlık TUGS'a tescil edilmesi uygun olmayan bazı gemi ve deniz araçlarının TUGS'a tescil edilmiş olması ve TUGS'dan silinmesine yöneliktir. Mahkeme kararında yapılan kapsamlı değerlendirme sonrasında, bu deniz araçlarının TUGS'a tescil edilebilecek deniz araçları arasında yer almadığı ve yapılan terkin işleminin usule uygun olduğu belirtilmiştir.

⁸¹ 4922 kodlu acente botu şu şekilde tanımlanmıştır: “*Kumanya, personel taşıma veya acentelik hizmetlerinde kullanılan, kıyıda açıkta bulunan gemi ve tesislere veya gemi ve tesislerden kıyıya personel veya tesislerin malzemesini taşıyan ve acentelik yetkisi almış firmalara ait veya bu firmalarca kiralanan gemilerdir.*” Tanım için bkz. Deniz ve İçsular Düzenleme Genel Müdürlüğü, 28.

⁸² 4919 kodlu palamar botunun tanımı şu şekilde ifade olunmuştur: “*Gemiler yanaşırken gemiden palamar halatını alıp bağlanacak yere götüren bu iş için özel yapılmış motorlu deniz araçlarıdır.*” Tanım için bkz. Deniz ve İçsular Düzenleme Genel Müdürlüğü, 27.

⁸³ Belgede hem kılavuz gemisi hem de kılavuz botu ayrı gemi kodları altında sıralanmıştır. Kılavuz gemisi, “*Açık denizlerde kılavuz alıp verebilen, kılavuz isteyen gemiye kılavuz gönderebilmek için denizde bulunan, kılavuzluk hizmeti veren personelin barındırıldığı, içerisinde personel ihtiyaçlarının temin edilebildiği gemiler*” olarak ifade edilmiştir. Kılavuz botu ise, “*kılavuzların kılavuzlayacakları gemilere girip çıkmalarını sağlamak için kullandıkları deniz aracı*”dır. Tanımlar için bkz. Deniz ve İçsular Düzenleme Genel Müdürlüğü, 26, 27.

⁸⁴ İstanbul 17. Asliye Ticaret Mahkemesi, 14.11.2018, E. 2015/442, K. 2018/439 <www.lexpera.com.tr>.

Bu gemiler TUGSK m. 2 f. 1 b. (a) anlamında yük gemisi değildir. Aynı şekilde özel maksatlı ve özel yapılı gemiler listesinde bugün itibarıyla bulunmamaktadır. Dolayısıyla ilk derece mahkemesinin vermiş olduğu bu kararın yerinde olduğunu söylemek mümkündür.

B) MALİ HÜKÜMLERDE YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

1- 12. Maddenin Birinci Fıkrasında Yapılan Değişiklik

TUGSK m. 12'nin başlığı "mali hükümler" şeklindedir. Hükmün birinci fıkrasında TUGS'a kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançların gelir ve kurumlar vergisinden ve fonlardan muaf olduğu öngörülmektedir. Bu fıkrada 2016 ve 2017 yıllarında doğrudan bir değişiklik yapılmamış olsa da özel maksatlı ve özel yapılı gemilerin TUGSK m. 2 f. 1 b. (a)'da yer verilen gemi tanımına dâhil edilmesiyle birlikte, anılan deniz araçlarının işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançların da gelir ve kurumlar vergisinden muaf olduğu açıklığa kavuşturulmuştur. Dolayısıyla TUGSK m. 2'de 2016 yılında yapılan değişikliğin dolaylı da olsa m. 12 f. 1'e de etki ettiğini söylemek mümkündür.

2- 12. Maddenin İkinci Fıkrasında Yapılan Değişiklik

TUGSK m. 12 f. 2'de hangi hukuki işlemlerin damga vergisi, harç, banka ve sigorta muameleleri vergisinden muaf olduğu düzenlenmiştir. Bu işlemler TUGSK'da alım, satım, ipotek, tescil, kredi ve navlun sözleşmeleri olarak sayılmıştır⁸⁵. 2016 yılında yapılan değişiklikte bu hukuki

⁸⁵ Bkz. RG T: 21/12/1999, Sayı: 23913'de yer verilen TUGSK m. 12 f. 1 metni.

işlemlerde bir değişiklik yapılmamıştır. Ancak 2017 yılındaki kanun değişikliği sonrasında gemi kira sözleşmesi ve zaman çarteri sözleşmesi de hüküm kapsamına dâhil edilmiştir⁸⁶.

TUGSK m. 12 f. 2'ye 2016 yılı değişikliğinde ikinci bir cümle eklenmiştir. Yapılan değişiklikte TUGS'a kayıtlı gemi ve yatların devri nedeniyle TUGS'tan terkin edilerek bir başka sicile geçişi aşamasında da hükmün uygulama alanı bulacağı öngörülmüştür. 2017 yılındaki değişiklikte ise, bu ekleme m. 12 f. 2'den çıkartılmış ve 3'üncü fıkra olarak yeniden düzenlenmiştir. Hükmün başına "birinci ve ikinci fıkra hükümleri" ekleme yapılmıştır. Özellikle birinci fıkraya yapılan gönderme, geminin satışı sonrasında sicil değişikliğine gidilmesi hâlinde önem taşımaktadır. Diğer bir ifadeyle, TUGSK m. 12 f. 1 gereği geminin devrinden elde edilen kazançlar bakımından da gelir ve kurumlar vergisi istisnası getirilmiştir. 2017 değişikliği sonrasında bazı gemiler bakımından süre kısıtlaması öngörülmüştür. Hükümde TUGSK m. 4 f. 1 b. (c)'de öngörülen yurtdışından ithal edilen gemiler⁸⁷ için bir istisna getirilmiştir. TUGSK m. 12 f. 1 ve f. 2'de öngörülen mali avantajların bu gemiler hakkında da uygulanması için gemilerin en az altı ay süreyle TUGS'a kayıtlı olarak işlemlenmiş olması gerekmektedir. Yapılan açık gönderme dikkate alındığında böyle bir süre kısıtlamasının TUGSK m. 4 f. 1 (b)'de öngörülen ve yur-

⁸⁶ Hükmün madde gerekçesinde TUGS'a kayıtlı gemi ve yatlarla yönelik istisna uygulamalarının yeniden düzenlendiği belirtilmektedir. TBMM Yasama Dönemi: 26, Yasama Yılı: 2, Sıra Sayısı: 446, s. 88 [m. 14 gerekçesi].

⁸⁷ Bu gemiler, 3.000 DWT'nin üzerindeki gemiler ile 300 GRT'nin üzerindeki yolcu gemileri ile özel maksatlı, özel yapılı gemilerdir. 2016 yılında yapılan değişiklikle birlikte özel maksatlı ve özel yapılı gemiler her ne kadar gemi tanımının içine dâhil edilmiş olsa bile bu bendin uygulanmasında hacim olarak diğer gemilerden ayrı tutulmaya devam edilmektedir.

tiçinde inşa edilmiş olan gemiler ve yatlar için bulunmadığını söylemek mümkündür.

a) TUGS'a Kayıtlı Geminin Yurtdışına Satışı

2016 yılında yapılan kanun değişikliğinden yaklaşık dört ay önce T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın TUGS'a kayıtlı bir geminin yurtdışına satışı sonrasında TUGS'dan terkin ve yurtdışına satışından doğan zararın diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlardan indirilip indirilemeyeceği yolundaki görüşü istenmiştir⁸⁸. Özelge'de geminin satışı sonrasında elde edilecek kazancın TUGSK m. 12 f. 1'de yer verilen istisnaya konu olması için mülkiyet değişikliği sonrasında da geminin TUGS'a kayıtlı kalmaya devam etmesi gerektiği belirtilmiştir. Dolayısıyla TUGSK m. 12 f. 1'deki geminin devri sebebiyle elde edilen kazançların gelir ve kurumlar vergisi istisnasına tâbi olmaması için gemi satışının sicil değişikliğine sebebiyet vermemesi gerektiği yorumu yapılmıştır.

Özellikle 2017 yılında yapılan kanun değişikliği sonrasında bu konuda ikili bir ayrıma giderek yorum yapılmalıdır. Gemi yurtdışından ithal edilip TUGS'a kaydedilmiş ise, geminin devren satışı TUGS'a kaydedildikten altı ay sonra gerçekleştiği takdirde geminin satılması sonrasında elde edilen kazanç, kurumlar ya da gelir vergisine tâbi olmayacaktır. Aynı şekilde TUGSK m. 12 f. 2 gereği damga vergisi, harç ve banka ve sigorta muameleleri vergisi de ödenmeyecektir. Ancak bu gemilerin devren satışı gemilerin TUGS'a tescil edilmesinden sonraki ilk altı ay içinde gerçekleşmişse, TUGSK m. 12 f. 1 ve f. 2'deki istisnalar uygulama alanı

⁸⁸ T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı, 84098128-125[08-2015/11]-275 sayılı Özelge <www.lexpera.com.tr>.

bulmayacaktır. TUGSK m. 4 f. 1 b. (b) gereği yurtiçinde inşa edilen bir geminin TUGS'a kaydedilmiş olması ve tescilden sonra ilk altı ay içinde dahi olsa devren satışının gerçekleşmesi durumunda TUGSK m. 12 f. 1 ve f. 2'deki muafiyetler uygulama alanı bulacaktır. Aynı sonucun TUGS'a kaydedilmiş bir gemiyi iktisap eden ve sonrasında yurtdışına satan bir kişi için de uygulanması yerinde olacaktır. Ne var ki gemi yurtdışından ithal edilmiş ise, TUGS'a geminin ilk maliki adına kaydının yapılmasından hemen sonra geminin yeni malike devredilmesi ve ilk kayıt tarihinden altı ay içinde yurtdışına satışının yapılması durumunda da TUGSK m. 12 f. 1 ve f. 2'deki muafiyetlerin uygulanamaması gerektiği sonucuna varılmalıdır.

b) Gemi Kira Sözleşmesi Bakımından Gündeme Gelecek İstisnalar

Gemi kira sözleşmesi TTK m. 1119'da⁸⁹ şu şekilde tanımlanmıştır:

"Gemi kira sözleşmesi, kiraya verenin belirli bir süre için geminin kullanılmasını, kira bedeli karşılığında, kiracıya bırakmayı üstlendiği bir sözleşmedir."

Gemi kira sözleşmesi gereği geminin zilyetliği kiracıya geçer. Kiracı, TTK m. 1061 f. 2 gereği kendisinin olmayan gemiyi deniz ticaretinde kendi adı ve hesabına kulan kişidir. Bu kişi, aynı hüküm uyarınca üçüncü kişilerle olan ilişkilerinde donatan sayılır.

⁸⁹ Gemi kira sözleşmesi hakkında bkz. Yazıcıoğlu, *Kender-Çetingil Deniz Ticareti*, 315 vd.; Sözer, 390 vd.; Ülgener, M. F.: *Çarter Sözleşmeleri I*, B. 2, İstanbul 2017, s. 4 vd.

Bu başlık altında TUGS'a kayıtlı bir geminin bir üçüncü kişiye kiralanması durumunda TUGSK m. 12 f. 2'de yer verilen istisnalardan kiraya verenin mi yoksa kiracının mı yararlanacağı belirlenmelidir.

TUGS Yönetmeliği m. 4 f. 1 b. (j)'de "çıplak kiralama" tanımına yer verilmiştir⁹⁰. Bu tanımda geçen kira sözleşmesi, geminin geçici olarak bir başka ülke bayrağını çekmesine sebebiyet veren hâlleri içermektedir. TUGS Yönetmeliği m. 12'de çıplak kiralama kapsamındaki gemilerin ve yatların TUGS'a kaydedilemeyeceği öngörülmektedir. Tanım gereği, asli sicili yabancı bir ülkede olan geminin TUGSK m. 5'te sayılan kişilere kiralanması sonrasında, kiracının TTK m. 941 f. 2 gereği gemiye geçici olarak Türk bayrağı çekmesi ve bu süre zarfında zilyetliğindeki gemiyi TUGS'a kaydettirip TUGSK m. 12'deki avantajlardan yararlanması mümkün gözükmemektedir⁹¹. Aynı sonucun TUGS'a kayıtlı bir geminin bir yabancıya kiralanıp TTK m. 941 f. 1 gereği geçici olarak yabancı ülke bayrağını çekmek istemesi hâlinde de gündeme gelmesi amaca uygun bir yorum olacaktır.

TUGS Yönetmeliği m. 12 düzenlemesinin TUGS'a kayıtlı bir geminin bayrak değişikliğine gidilmeksizin TUGSK m. 5'te öngörülen koşulları karşılayan bir kişiye kiralanması durumunda uygulanmaması gerekir. Diğer bir ifadeyle TUGS'a kayıtlı gemi kira sözleşmesine konu edilebilir

⁹⁰ Hükümde çıplak gemi kiralama (*bareboat*) tanımı şu şekilde verilmiştir: "Bir ülke bayrağındaki geminin, bir donatan/işletici sorumluluğunda başka bir ülke bayrağına geçici bir süreyle geçmesini sağlayan, geminin giderlerinin kimin tarafından hangi ölçüde karşılanacağı özel anlaşmalara tabi olan kiralama". Tanımın eleştirisi hakkında bkz. Aybay, "Uluslararası Gemi Sicili", 71; Ülgener, "Uluslararası Gemi Sicili", 31 - 32.

⁹¹ Bu yönde bkz. Ülgener, "Uluslararası Gemi Sicili", 31.

ve kiracı Türk bayrağı altında bu gemiyi kendi adı ve hesabına işletebilir⁹². Kurulacak olan bu kira sözleşmesi TUGSK m. 12 f. 2 gereği damga vergisine ve harçlara; bu işlemler nedeniyle alınacak paralar banka ve sigorta muameleleri vergisine ve fonlara tâbi tutulmayacaktır. 2017 yılında yapılan değişiklik sonrasında gemi kira sözleşmesinin eklenmesiyle bu husus kanaatimce açıklığa kavuşturulmuştur.

Gemi kira sözleşmesi uyarınca kiracı kiraya verene kira bedeli öder. Kiracı, üçüncü kişilerle navlun sözleşmesi kuracak, gemiyi kendi adına işletecek ve gelir elde edecektir. Bu kazançlardan hangisi ya da hangilerinin gelir ya da kurumlar vergisine tâbi olup olmadığı sorulması gereken sorudur.

TUGS'a kayıtlı geminin kiralanması sonrasında elde edilen kazancın kurumlar vergisi ve KDV'den muaf olup olmadığı bakımından 2018 yılında Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı'nın görüşü istenmiştir⁹³. Özelge'de TUGSK m. 12'deki istisnadan yalnızca gemiyi kiracı sıfatıyla kendi adına işleten şirketin yararlanabileceği belirtilmiştir⁹⁴. Geminin zilyedi olan ve üçüncü kişilere karşı donatan sıfatına sahip olan kişinin kiracı olduğu göz önünde tutulduğunda, Özelge'deki değerlendirmenin yerinde olduğunu söylemek mümkündür. Bu durumda varılabilecek bir

⁹² Aynı yönde Ülgener, "Uluslararası Gemi Sicili", 32.

⁹³ T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü, B.07.1.GİB.4.41.15.01-125.05[6940314340]-1460 sayılı Özelge <www.lexpera.com.tr>.

⁹⁴ Benzer yönde bkz. T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü, 62030549-125[6-2015/225]-69775 sayılı Özelge <www.lexpera.com.tr>; T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı Muğla Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü, B.07.1.GİB.4.48.15.01-125-3385 sayılı Özelge <www.lexpera.com.tr>..

diğer sonuç, kira bedelinin TUGSK m. 12 f. 1'deki muafiyete tâbi olmayacağıdır.

c) Finansal Kiralama Sözleşmesi

2017 yılında yapılan değişiklikte TUGSK m. 12 f. 1 ve f. 2'deki muafiyete konu olacak hukuki işlemler arasında finansal kiralama sözleşmesi sayılmamıştır. Yurt dışından finansal kiralama yoluyla temin edilecek gemiler ve yatlar TUGS'un özel bir sütununa kaydedilir [TUGSK m. 5 f. 2]. Dolayısıyla geminin maliki yurtdışında yerleşik bir finansal kiralama şirketi olsa da TUGSK m. 5'te öngörülen koşulları karşılayan finansal kiracı, bu dönemde kendi adına işlettiği gemiyi TUGS'a kaydedebilecek ve gemiye Türk bayrağı çekebilecektir. TTK m. 1061 f. 2 gereği aynı zamanda üçüncü kişilere karşı donatan sayılan finansal kiracının TUGSK m. 5 f. 2'de tanınan özel imkân sayesinde TUGSK m. 12 f. 1'deki istisnalardan yararlanabileceği sonucuna varılmalıdır. Finansal kiralama sözleşmesinin sonunda bu sözleşme gereği geminin mülkiyetinin finansal kiracıya devredilmesi hâlinde, geminin TUGS'a kaydını muhafaza eden ve gemiyi kendi adına malik sıfatıyla TUGS'a kaydettiren finansal kiracıdan kayıt harcı alınmayacağına ilişkin açık düzenlemeye yer verilmiştir [TUGSK m. 12 f. 4 b. (d)]. Bu hükmün finansal kiralama şirketinin yabancı bir ülkede yerleşik olması hâlinde de uygulanması gerektiğini söylemek mümkündür. Finansal kiralama şirketinin Türk olması durumunda, bu şirkete ödenecek finansal kiralama bedellerinin kurumlar vergisi ya da gelir vergisine tâbi olup olmadığı sorusunun cevabı yoktur. Bu dönemde finansal kiracı işleten konumda, finansal kiralama şirketi ise malik sıfatına sahiptir. Bir üst başlıkta kira sözleşme-

si çerçevesinde ödenen kira bedeli üzerinde kiraya veren lehine böyle bir istisnanın uygulanmayacağı saptanmıştır. Ancak finansal kiralama şirketine ödenen bedeller olağan gemi kirasından yüksektir ve sözleşmenin sonunda finansal kiracı malik sıfatını kazanacaktır. TUGSK m. 12 f. 1 anlamında finansal kiralama şirketi bakımından⁹⁵ TUGS'a kayıtlı geminin devrinden elde edilen kazancın rakamsal karşılığı TUGSK çerçevesinde belirsiz gözükmektedir. Bu hususta açık bir düzenleme yapılması yerinde olacaktır.

d) Zaman Çarteri Sözleşmesi Bakımından Gündeme Gelecek İstisnalar

Zaman çarteri sözleşmesi TTK m. 1131'de tanımlanmıştır. Kanunda bu sözleşmenin tarafları tahsis eden ve tahsis olunan olarak ifade edilmiştir. Tahsis eden geminin ticari yönetimini sözleşmede öngörülen süre zarfında tahsis olunana bırakmakta [m. 1131 f. 1] ve geminin teknik yönetimi ve zilyetliği tahsis edende kalmaktadır [TTK m. 1131 f. 2]. Bu sözleşmenin hukuki niteliği doktrinde tartışmalıdır⁹⁶. Zaman çarteri sözleşmesinde zilyetlik tahsis edende kaldığı için, bu sözleşmeyi gemi kira sözleşmesi olarak vasıflandırmak mümkün değildir. Geminin zilyedi olan tahsis edenin TTK m. 1061 anlamında donatan sıfatına sahip olduğunu söylemek mümkündür. Bu sözleşmenin navlun sözleşmesi olarak nitelendirilmesi durumunda tahsis edene ödenecek olan tahsis ücreti

⁹⁵ Finansal kiralama sözleşmesi uyarınca elde edilen kazançların deniz ticareti hukuku açısından değerlendirilmesi için bkz. Sezer, 166.

⁹⁶ Zaman çarteri sözleşmesinin hukuki niteliği hakkındaki değerlendirmeler için bkz. Çakalır, Y.: "Zaman Çarteri Sözleşmesi", İstanbul 1989 (yayımlanmamış doçentlik tezi), s. 43 vd.; Ülgener, M. F.: *Çarter Sözleşmeleri II, Zaman Çarteri Sözleşmesi*, İstanbul 2016, s. 5 vd.; Sözer, 367-369; Yazıcıoğlu, *Kender - Çetingil Deniz Ticareti*, 325.

2017 değişikliği öncesinde TUGSK m. 12 f. 1'deki istisnaya tâbi olacaktır. Aynı sonuç şüphesiz ki TUGSK m. 12 f. 2 anlamında ödenecek damga vergisi bakımından da gündeme gelecektir. 2017 yılında TUGSK'da yapılan değişiklik ve zaman çarteri sözleşmesine yapılan açık atıf sonrasında her hâlükârda bu sonuca varılacaktır. Ne var ki tahsis olunanın üçüncü kişilerle kurduğu navlun sözleşmeleri çerçevesinde elde ettiği navlunlar üzerinde böyle bir istisna söz konusu olmayacaktır.

2013 yılında kurulan zaman çarteri sözleşmesinin damga vergisinden muaf olup olmadığı hakkında 2017 yılında Gelirler İdaresi Başkanlığı'nın görüşü istenmiştir⁹⁷. Görüşün TUGSK m. 12 f. 2'de yapılan değişiklik sonrasında istendiği anlaşılmaktadır. Özelge'de TTK m. 1131 vd. hükümleri çerçevesinde zaman çarteri sözleşmesinin özellikleri değerlendirilmiş ancak görüş 2017 yılında TUGSK m. 12'de yapılan değişiklik kapsamında verilmiştir. 27/1/2017 tarihinden itibaren düzenlenen zaman çarteri sözleşmelerinin TUGSK m. 12 f. 2 gereği damga vergisinden muaf olduğu belirtilmiştir. Görüşe konu edilen zaman çarteri sözleşmesinin 2013 yılında kurulmuş olması sebebiyle bu sözleşmenin damga vergisinden muaf olmadığı açıklanmıştır. Bir üst paragrafta yer verilen gerekçeler çerçevesinde Özelge'de 2017 yılı öncesinde varılan sonucun yerinde olmadığını söylemek mümkündür.

Bir başka Özelge'de⁹⁸ ise, TUGS'a kayıtlı geminin tahsis olunan taraftan ticari işletilmesi sebebiyle elde edilen kazançların gelir ve kurumlar vergisinden muaf olup olmadığı değerlendirilmiştir. Bu Özelge 2017

⁹⁷ B.07.1.GİB.4.34.18.01-155-98007 sayılı Özelge <www.lexpera.com.tr>..

⁹⁸ T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü, B.07.1.GİB.4.41.15.01-125.05[69403014340]-1460 sayılı Özelge <www.lexpera.com.tr>.

yılında yapılan değişiklik sonrasında verilmiştir. TUGSK m. 12 f. 1’de öngörülen imkândan geminin adına kayıtlı malikinin yararlanabileceği, tahsis olunanın ise, böyle bir istisnadan yararlanmasının mümkün olmadığı açıklanmıştır. Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde bu sonucun yerinde olduğunu söylemek mümkündür.

e) İntifa Hakkı

6102 sayılı TTK ile gemi sicilinde intifa hakkı kurulması serbest bırakılmıştır⁹⁹. TTK m. 1059 f. 3 uyarınca intifa hakkının kuruluşunda gemi ipoteginin kuruluşuna ilişkin 1015’inci madde uygulama alanı bulacaktır. Dolayısıyla TTK m. 1015 f. 2 gereği intifa hakkının kuruluşunda da imzaların noter tarafından onaylanması ve intifa hakkının gemi siciline tescil edilmesi gereklidir [m. 1015 f. 1]. Bu işlemlerin harca tâbi olduğu açıktır. Aynı şekilde intifa hakkı sahibinin gemi üzerinde tam yararlanma hakkı vardır [m. 1059 f. 2]. Diğer bir ifadeyle bu kişi gemiyi kendi adı ve hesabına deniz ticaretinde işletebilecektir. Benzer şekilde intifa hakkının üçüncü bir kişi ile zaman çarteri sözleşmesi kurması da mümkündür. TUGS Yönetmeliği m. 14 uyarınca TUGS’a tescil işlemleri ile, gemilerin terkin, satış, isim değişikliği, ipotek tescili ve diğer benzeri işlemlerde, TTK’nın ilgili hükümleri uygulama alanı bulacaktır. TUGSK her ne kadar 6762 sayılı TTK döneminde yürürlük kazanmış olsa da mevzuatta TTK’ya yapılan bu atıf, 6102 sayılı TTK’ya yapılmış sayıla-

⁹⁹ Hükümün madde gerekçesi şu şekildedir: “*Maddenin birinci fıkrası, 6762 sayılı Kanunun 878 inci maddesinin birinci fıkrasından, intifa hakkı kurulmasına konulan sınırlamalar kaldırılmak suretiyle değiştirilerek alınmıştır.*”, TBMM, Türk Ticaret Kanunu Tasarısı ve Adalet Komisyonu Raporu (1/324), Sıra Sayısı: 96, Dönem: 23, Yasama Yılı: 2, s. 334.

caktır. Bu bilgiler doğrultusunda TUGS'a kayıtlı gemiler üzerinde intifa hakkı tesis edilmesinin önünde herhangi bir engel bulunmamaktadır¹⁰⁰. Bu sonucun yerinde görülmesi hâlinde TTK m. 1061 f. 2 anlamında üçüncü kişilerle ilişkilerinde donatan sayılan intifa hakkı sahibinin TUGS'a kayıtlı geminin işletilmesinden elde ettiği kazanç gelir ve kurumlar vergisinden muaf olmalıdır. Aynı sonuç TUGSK m. 12 f. 2 anlamında intifa hakkının tesisi bakımından gündeme gelecek harçlar için de kabul edilmelidir. Gemiler üzerinde intifa hakkı kuruluşu bugün itibarıyla yaygın bir uygulama olmasa da mevzuatın bu yönde bir ayni hak tesisine izin verdiği göz önünde tutulduğunda, TUGSK m. 12 f. 2'de değişiklik yapılarak "intifa hakkı"nın da hükümde sayılan hukuki işlemler arasına eklenmesi uygun olacaktır.

f) Sigorta Primi

TUGS'a kayıtlı yolcu gemisini kiralayan ve kendi adına işleten bir Belediye, gemi için kurulan tekne sigortası primlerinin banka ve sigorta muameleleri vergisinden muaf olup olmadığı yolunda Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı'nın görüşünü istemiştir¹⁰¹. Özelge'de TUGSK m. 12 f. 2'de sayılan hukuki işlemler arasında sigorta sözleşmesinin yer almadığı, sigorta şirketleri tarafından düzenlenen tekne sigortası poliçeleri için ödenen primin banka ve sigorta muameleleri vergisine tâbi olduğu görüşü paylaşılmıştır. TUGS'a kayıtlı gemiler üzerindeki mülkiyet menfaati-

¹⁰⁰ TTK m. 1059 gereği gemiler üzerinde kurulması mümkün kılınan intifa hakkı hakkında bkz. Atamer, K.: *Gemi ve Uçak İpoteğinin Hukuksal Temelleri*, İstanbul 2012, s. 127 - 128; Atamer, *Cilt II*, 111.

¹⁰¹ T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü, B.07.1.GİB.4.41.15.01-BSMV-2011/1-159 sayılı Özelge <www.lexpera.com.tr>.

nin konu edildiği tekne sigortası, geminin işletilmesinde sürekliliğin sağlanması bakımından önem taşıyan sözleşmelerdendir. Bu yönde istisnanın sigorta sözleşmeleri için de benimsenip benimsenmeyeceği kanun koyucu tarafından değerlendirilmelidir.

SONUÇ

Çalışmada TUGSK’da 2016 ve 2017 yılında yapılan değişiklikler incelenmiştir. Bunlardan ilkinin özel maksatlı ve özel yapılı gemilere ilişkin olduğu tespit edilmiştir. Kanun değişikliği sonrasında Bakanlık, yüzer havuzu, elektrik üretim ve çevrim gemisini, enerji üretim/çevrim aracını ve sondaj platformunu özel maksatlı ve özel yapılı gemiler listesine dâhil etmiştir. Böylece gemi niteliği tartışmalı olan bu araçların TUGS’a tecil edilmelerinin yolu açılmış ve maliklerinin TUGSK m. 12 f. 1 ve f. 2’de öngörülen mali avantajlardan yararlanmaları mümkün hâle gelmiştir. Ancak Deniz ve İçsular Genel Müdürlüğü tarafından belirlenmiş olan gemi sicilleri için gemi cinsi tanımları listesinde yer verilen petrol platformu, yüzer santral, kablo/boru döşeme aracı, kılavuz römorkörleri gibi deniz araçlarının özel maksatlı ve özel yapılı gemi listesinde bulunmadığı görülmektedir. Listede yer verilen deniz araçlarına benzer vasıftaki bu gibi araçların özel maksatlı ve özel yapılı gemi olarak değerlendirilmesi amaca uygun gözükmemektedir.

Kanun’un 12’nci maddesinde yapılan değişiklik sonrasında üç mali avantaj daha gündeme gelmiştir. Bunlardan ilki, TUGS’a kayıtlı geminin sicil değişikliği doğuran devren satışından elde edilen meblağın gelir ya da kurumlar vergisinden muaf tutulmuş olmasıdır. Bir diğer önemli so-

nuç, çalışmada yer verilen Özelgeler'den de ortaya çıktığı üzere zaman çarteri ve kira sözleşmesindeki damga vergisi ve gelir ya da kurumlar vergisi muafiyetidir. Sözleşmelerin ismen TUGSK m. 12 f. 2 b. (b)'ye eklenmesiyle birlikte bu sözleşmelerin damga vergisinden muaf olduğu açıklığa kavuşturulmuştur. Gemi kira sözleşmesi uyarınca gelir ve kurumlar vergisi muafiyeti gemiyi işleten kiracı, zaman çarteri sözleşmesi bakımından da tahsis eden için gündeme gelecektir. 6102 sayılı TTK ile gemi üzerinde intifa hakkı kurulması üzerindeki sınırlamalar kaldırılmıştır. TUGSK m. 12 f. 2'de sayılına hukuki işlemler arasına intifa hakkının da dâhil edilmesi intifa hakkının kuruluşunda doğacak harçlar bakımından da muafiyet bulunduğu konusunda açıklık sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

- Algantürk Light, D.: “Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ile Getirilen Düzenlemeler”, İstanbul Barosu Dergisi, 2000, C. 74, S. 7 - 8 - 9, s.797.
- Ataergin, S.: “Türk Uluslararası Gemi Sicili”, *Prof. Dr. Fahiman Tekil'in Anısına Armağan*, İstanbul 2003, s. 63.
- Atamer, K.: *Gemi ve Uçak İpoteğinin Hukuksal Temelleri*, İstanbul 2012.
- Atamer, K.: *Deniz Ticareti Hukuku Cilt I*, İstanbul 2017.
- Atamer, K.: *Deniz Ticareti Hukuku Cilt II*, İstanbul 2018.
- Aybay, G.: “Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ve Yönetmeliği Hakkında”, *Deniz Hukuku Dergisi*, 1999, C. 4, S. 3 - 4, s. 61.

Aybay, G.: *Deniz Ticaret Hukuku ile ilgili notlandırılmış Yargıtay Kararları*, İstanbul 2000.

Can, M.: *Deniz Ticareti Hukuku*, C. I, B. 2, Ankara 2003.

Çağa, T. - Kender, R.: *Deniz Ticareti Hukuku I*, B. 16, İstanbul 2010.

Çakalır, Y.: *Römorkaj Sözleşmesi*, Ankara 1985.

Çakalır, Y.: *Zaman Çarteri Sözleşmesi*, İstanbul 1989 (yayımlanmamış doçentlik tezi).

Damar, D.: “Gemi Niteliğinde Olmayan Deniz Araçları ve Çatma”, *Prof. Dr. Rona Serozan’a Armağan*, C. 1, İstanbul 2010, s. 749.

Demir, İ.: “Türk Hukukunda Kılavuzluk ve Römorkaj Hizmetleri”, *Deniz Hukuku Dergisi*, 2011, C. 11, S. 1 - 4, s. 343.

Demir, İ.: “Kabotaj Kanunu Üzerine Bazı Düşünceler”, *TFM*, 2020, C. 6, S. 1, s. 60.

Demirkıran, H. M.: “Avrupa Topluluğu Gemi Sicili Çalışmaları ve Türk Uluslararası Gemi Sicili ile Karşılaştırılması”, *Deniz Hukuku Dergisi, Gündüz Aybay Anısına Armağan*, 2000, C. 5, S. 1 - 4, s. 129.

Deniz Kaner, İ.: *Deniz Ticareti Hukuku I - II*, B. 3, İstanbul 2019.

Deniz ve İçsular Düzenleme Genel Müdürlüğü, “Gemi Sicili için Gemi Cinsleri Tanımlamaları”, 2019, <<https://denizcilik.uab.gov.tr/uploads/pages/gemi-cins-tanimlari/gemi-cins-tanimlari.pdf>> (e.t. 17/3/2021).

Ekşi, N.: “Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanununun Hazırlanmasına Etki Eden Faktörler ve Kanunun Genel Esaslarının Değerlendirilmesi”, *Prof. Dr. Tahir Çağa'nın Anısına Armağan*, İstanbul 2000, s. 201.

İMEAK, *Denizcilik Sektör Raporu*, İstanbul 2020, <https://www.denizticaretodasi.org.tr/media/SharedDocuments/sectorraporu/sector_raporu_tr_2020.pdf>(e.t. 17/3/2021).

Kalpsüz, T.: *Deniz Ticareti Hukuku*, C. 1, Ankara 1971.

Kender, R.: *Denizde Kurtarma-Yardım (1910 Tarihli Brüksel Konvansiyonu ve Türk Hukukuna Göre)*, İstanbul 1962.

Kurt, H.: “Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanununun Değerlendirilmesi”, *Ankara Barosu Dergisi*, 2014, C. 72, S. 2, s. 270.

Kurt, H.: *Türk Uluslararası Gemi Sicili*, Ankara 2020.

Okay, M. S.: *Deniz Ticareti Hukuku I*, B. 3, İstanbul 1970.

Sezer, O.: *Türk Hukukunda Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Bağlamında Deniz Ticaretinin Vergilendirilmesi*, İstanbul 2020.

Sözer, B.: *Deniz Ticareti Hukuku - I*, B. 5, İstanbul 2019.

Süzel, C.: “Türk Mevzuatında Gemi Tanımı”, *Prof. Dr. Rona Serozan'a Armağan*, C. 2, İstanbul 2010, s. 1615.

Süzel, C.: “815 Sayılı Kabotaj Kanunu'nun Türk Ticaret Kanunu ve Avrupa Birliği Mevzuatı Uyarınca Değerlendirilmesi”, *Bahçeşehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2015, C. 10, S. 135 - 136, s. 29.

Şeker Öğüz, Z.: “Üzerinde İpotek Tesis Edilmiş Gemilerin Türk Gemi Sicilinden Terkin Edilerek Türk Uluslararası Gemi Siciline Kaydedilmesi Sorunu”, *Deniz Hukuku Dergisi*, 1999, C. 4, S. 3 - 4, s. 83.

TBMM, Dönem: 21 Yıl: 2, S. Sayısı: 217, Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu Tasarısı ve Plan ve Bütçe, Sağlık, Aile, Çalışma ve Sosyal İşler ve Sanayi, Ticaret, Enerji, Tabii Kaynaklar, Bilgi ve Teknoloji Komisyonları Raporları (1/507), <www.tbmm.gov.tr> (e.t. 17/3/2021).

TBMM Yasama Dönemi: 26, Yasama Yılı: 1, Sıra Sayısı: 411, Türkiye Varlık Fonu Kurulması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı (1/750) ve İstanbul Milletvekili Mehmet Akif Hamzaçebi'nin; 19.4.2012 Tarihli ve 6292 Sayılı Orman Köylülerinin Kalkınmalarının Desteklenmesi ve Hazine Adına Orman Sınırları Dışına Çıkarılan Yerlerin Değerlendirilmesi ile Hazineye Ait Tarım Arazilerinin Satışı Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Teklifi (2/571) ile Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu, www.tbmm.gov.tr (e.t. 17/3/2021).

TBMM Yasama Dönemi: 26, Yasama Yılı: 2, Sıra Sayısı: 446, Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı (1/796) ile Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu, www.tbmm.gov.tr (e.t. 17/3/2021).

Tekil, F.: *Deniz Nakliyatı ve Sigorta Hukukunda Kurtarma ve Yardım*, İstanbul 1966.

Tekil, F.: *Deniz Hukuku*, İstanbul 2001.

Ülgener, F.: “Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ve Yönetmelik Tasarısı ile İlgili Bir Değerlendirme”, *Deniz Hukuku Dergisi*, 1999, C. 4, S. 3 - 4, s. 15.

Ülgener, M. F.: *Çarter Sözleşmeleri II, Zaman Çarteri Sözleşmesi*, İstanbul 2016.

Ülgener, M. F.: *Çarter Sözleşmeleri I*, B. 2, İstanbul 2017.

Yazıcıoğlu, E.: “Avrupa Birliği’ne Uyum Sürecinde Türk Hukukunun Deniz Kabotajı Tekeline İlişkin Sorunları”, *Deniz Hukuku Dergisi*, 2001 - 2002, C. 6 - 7, S. 1 - 4, s. 61.

Yazıcıoğlu E.: *Kender - Çetingil Deniz Ticareti Hukuku*, B. 16, İstanbul 2020.

Yigen, S.: “Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilere Tanınan Ayrıcalıklar”, *TAAD*, 2015, C. 6, S. 22, s. 527.

- Çeviri / Translation* -

**EVALUATION OF THE AMENDMENTS IN TURKISH
INTERNATIONAL SHIP REGISTRY ACT IN THE LIGHT OF
COURT DECISIONS AND TAX RULINGS**

Dr. Cüneyt SÜZEL**

ABSTRACT

Turkish International Ship Registry was established with the Act numbered 4490 which was published in 1999. There have been some amendments to the Act within intervening twenty-one years. Most recently, the essential amendments were made to article 2 and article 12 of the Turkish International Ship Registry Act through the Law numbered 6745 and the Law numbered 6770 in 2016 and 2017. In this study, the judgments rendered by administrative and civil courts and the effects of the amendments of the relevant law and legislation which are made in the light of the Rulings issued by Turkish Revenue Administration within in the scope of this Act will be evaluated.

Keywords: Turkish International Ship Registry, Special Purpose Vessels, Special Structured Vessels, Bareboat Charter Contract, Time Charter Contract.

* Dergide yer alan tüm çeviriler bir tercüme bürosundan alınmış olup, çevirilerden yazarlar sorumlu değildir.

** Faculty Member, PhD., İstanbul Bilgi University Faculty of Law, Department of Maritime and Insurance Law, (cuneyt.suzel@bilgi.edu.tr) (ORCID ID: 0000-0003-4008-3421).

INTRODUCTION

Turkish International Ship Registry (“TISR”) was established with the Turkish International Ship Registry Act published in 1999 and the Law on Amending the Statutory Degree no. 491 (“TISRA”)¹. Two amendments were made in TISRA in 2016 and 2017. This study will endeavour to evaluate the judgments rendered by administrative and civil courts before and after these amendments and the said amendments will be

¹ Law No: 4490, Official Gazette D: 21/12/1999, No: 23913. For TISR see Çağa, T. - Kender, R.: *Deniz Ticareti Hukuku I*, B. 16, İstanbul 2010, p. 86 etc.; Tekil, F.: *Deniz Hukuku*, İstanbul 2001, p. 112 etc. (*Deniz Hukuku*); Can, M.: *Deniz Ticareti Hukuku*, C. I, B. 2, Ankara 2003, p. 69 etc.; Deniz Kaner, İ.: *Deniz Ticareti Hukuku I - II*, B. 3, İstanbul 2019, p. 42 etc.; Sözer, B.: *Deniz Ticareti Hukuku - I*, B. 5, İstanbul 2019, p. 90 etc.; Atamer, K.: *Deniz Ticareti Hukuku Cilt II*, İstanbul 2018, p. 49 - 50, 71 - 74 (*Cilt II*); Atamer, K.: *Deniz Ticareti Hukuku Cilt I*, İstanbul 2017, p. 295 etc. (*Cilt I*); Yazıcıoğlu E.: *Kender - Çetingil Deniz Ticareti Hukuku*, B. 16, İstanbul 2020, p. 119 etc. (*Kender - Çetingil Deniz Ticareti*); Aybay, G.: “Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ve Yönetmeliği Hakkında”, *Deniz Hukuku Dergisi*, 1999, C. 4, S. 3 - 4, p. 61 etc. (“Uluslararası Gemi Sicili”); Algantürk Light, D.: “Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ile Getirilen Düzenlemeler”, *İstanbul Barosu Dergisi*, 2000, C. 74, S. 7 - 8 - 9, p. 797 etc.; Ataergin, S.: “Türk Uluslararası Gemi Sicili”, *Prof. Dr. Fahiman Tekil’in Anısına Armağan*, İstanbul 2003, p. 63 etc.; Ekşi, N.: “Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanununun Hazırlanmasına Etki Eden Faktörler ve Kanunun Genel Esaslarının Değerlendirilmesi”, *Prof. Dr. Tahir Çağa'nın Anısına Armağan*, İstanbul 2000, p. 201; Ülgener, F.: “Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ve Yönetmelik Tasarısı ile İlgili Bir Değerlendirme”, *Deniz Hukuku Dergisi*, 1999, C. 4, S. 3 - 4, p. 15 etc. (“Uluslararası Gemi Sicili”); Demirkıran, H. M. “Avrupa Topluluğu Gemi Sicili Çalışmaları ve Türk Uluslararası Gemi Sicili ile Karşılaştırılması”, *Deniz Hukuku Dergisi*, *Gündüz Aybay Anısına Armağan*, 2000, C. 5, S. 1 - 4, p. 129 etc.; Şeker Öğüz, Z.: “Üzerinde İpotek Tesis Edilmiş Gemilerin Türk Gemi Sicilinden Terkin Edilerek Türk Uluslararası Gemi Siciline Kaydedilmesi Sorunu”, *Deniz Hukuku Dergisi*, 1999, C. 4, S. 3 - 4, p. 83; Kurt, H.: “Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanununun Değerlendirilmesi”, *Ankara Barosu Dergisi*, 2014, C. 72, S. 2, p. 270 etc. (“Değerlendirme”); Kurt, H.: *Türk Uluslararası Gemi Sicili*, Ankara 2020; Yigen, S.: “Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilere Tanınan Ayrıcalıklar”, *TAAD*, 2015, C. 6, S. 22, p. 527 etc. For a study evaluating TISR with regard to tax law see. Sezer, O.: *Türk Hukukunda Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Bağlamında Deniz Ticaretinin Vergilendirilmesi*, İstanbul 2020, p. 180 etc.

evaluated in accordance with the Rulings² published by the Turkish Revenue Administration. The study will first address the statistics as to the ship registries, in which the trading vessels carrying Turkish flag are registered, and later explanations will be presented in line with the legislation, judicial decisions and the Rulings.

I. STATISTICS AS TO VESSELS REGISTERED IN THE TURKISH INTERNATIONAL SHIP REGISTRY

The statistics on the Turkish commercial fleet³ is annually published by the İstanbul and Marmara, Aegean, Mediterranean, Blacksea Regions Chamber of Shipping (IMEAK) in the maritime sector report⁴. In addition, the website of IMEAK contains similar information, on monthly⁵ basis. The last published sector report belongs to 2020. While the report contains statistics relating to vessels of 1000 gross tonnes (“GRT”)⁶ and above, the information on the website is about vessels of 300 GRT and above⁷.

² The Ruling texts were accessed via www.lexpera.com.tr database.

³ For evaluations on the distribution of vessels carrying the Turkish flag to the registries with regard to their carriage capacities as of 2018 see. Atamer, *Cilt II*, 49 - 50.

⁴ IMEAK, *Maritime Sector Report*, İstanbul 2020, <https://www.denizticaretodasi.org.tr/media/SharedDocuments/sektorraporu/sektor_raporu_tr_2020.pdf> (accessed on 17/3/2021). For another statistics see General Directorate of Maritime Affairs “Fleet Statistics”, <<https://denizcilikistatistikleri.uab.gov.tr/filolistatistikleri>> (accessed on 17/3/2021).

⁵ See. <<https://www.denizticaretodasi.org.tr/tr/sayfalar/deniz-ticaret-filomuzla-ilgili-sayisal-veriler>> (accessed on 17/3/2021).

⁶ IMEAK, 46.

⁷ For Marc 2021 data see <<https://www.denizticaretodasi.org.tr/media/SharedDocuments/filo-verileri/mart2021tr.pdf>> (accessed on 17/3/2021).

The number of Turkish flagged vessels of 300 GRT and above is 1097 as of March 2021. 345 of these are registered in the National Ship Registry (NSR) and 752 in TISR. When the ratio of the numbers is examined, it is seen that approximately 32% of the Turkish vessels are registered to NSR and 68% to TISR. The number of Turkish vessels of 1000 GRT and above is 516. 71 of these are registered in NSR and 445 in TISR. When the ratio is considered, approximately 14% of the Turkish vessels of 1000 GRT and above are registered in NSR and 86% in TISR.

When the statistics regarding the carry capacity over *dead weight tonnes* (“DWT”) of the vessels of 300 GRT and above is considered, the total Turkish vessel tonnage is 6.540.833 DWT. While 7% of the total dead weight tonnes is registered in the NSR, 93% is registered in TISR. In vessels of 1000 GRT and above this ratio is 2% for NSR and 98% for TISR.

As can be seen, Turkish commercial vessels are mainly registered in TISR. When the economic advantages⁸ which the TISR provides are considered, this result is not surprising. It is another issue to be addressed in this study why some commercial vessels are still registered in NSR, despite these commercial advantages.

⁸ For economical advantages of TISR see Ülgener, “Uluslararası Gemi Sicili”, 28 etc.; Aybay, “Uluslararası Gemi Sicili”, 70; Demirkıran, 152 etc.; Tekil, *Deniz Hukuku*, 116; Can, 76 etc.; Ekşi, 208 etc.; Atamer, *Cilt I*, 298 etc.; Yazıcıoğlu, *Kender-Çetingil Deniz Ticareti*, 127; Kurt, “Değerlendirme”, 280 etc.; Yigen, 542 etc.; Sezer, 197 etc.

II. AMENDMENTS TO THE TURKISH INTERNATIONAL SHIP REGISTER ACT

A) AMENDMENT MADE IN 2016 WITH LAW No. 6745

With Articles 47 and 48 of the Law on Project-Based Supporting of Investments and Amendments on Some Laws and Statutory Decrees, No. 6745 (“Law No. 6745”), Articles 2, 4 and 12 of the TISRA were amended and the temporary Article 2 was annexed to the Act⁹.

B) AMENDMENT MADE IN 2017 WITH LAW No. 6770

With Article 14 of Law on Amendment of the Turkey Retirement Fund Law and Some Laws and Statutory Decrees, No. 6770 (“Law No. 6770”), paragraph 2 of Article 2 in TISRA was annexed a second sentence. With Article 15 of the Law No. 6770 a temporary Article 3 was annexed to TISRA¹⁰.

⁹ Law No: 6745, Official Gazette D: 7/9/2016, No: 29824. For the Preamble see Grand National Assembly of Turkey Legislative session: 26, Legislative Year: 1, No: 411, Draft Law on Establishing the Turkish Sovereign Wealth Fund and Amendments in Some Laws and Statutory Decrees (1/750); Private Members Bill by İstanbul Deputy Mehmet Akif Hamzaçebi on Amendment of the Law Supporting the Development of Forest Villagers and Valuation of Lands Excluded from the Treasury Forest Borders and Sale of Agricultural Lands Belonging to the Treasury (2/571); and Planning and Budget Committee Report, <<https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem26/yil01/ss411.pdf>> (accessed on 17/3/2021).

¹⁰ Law No: 6770, Official Gazette D: 27/1/2017, No: 29961. For preamble text see. Grand National Assembly of Turkey Legislative Session: 26, Legislative Year: 2, No: 446, Draft Law on Establishing the Turkish Sovereign Wealth Fund and Amendments in Some Laws and Statutory Decrees (1/796), and Planning and Budget Committee Report, <<https://www.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem26/yil01/ss446.pdf>> (accessed on 17/3/2021).

III. EVALUATION OF THE AMENDMENTS

A) AMENDMENTS RELEVANT TO THE DEFINITION OF SPECIAL PURPOSE VESSELS AND SPECIALLY BUILT VESSELS

First of the amendments made with Law no. 6745 was in Article 2 of TISRA. The definition of vessel given in Article 2(1.a) was amended and the definition of “special purpose and special structured vessel” was annexed to the Law¹¹.

The definition of vessel in Article 2 of the law which was, “*all kinds of cargo, passenger and offshore fishing vessels used for commercial purposes*” amended as “*all kinds of cargo, passenger and offshore fishing vessels and special purpose and special structured vessels used for commercial purposes in cabotage and extra-cabotage waters*”. As is seen, the expressions “*in cabotage and extra-cabotage waters*”¹² and “*special purpose and special structured vessels*” were annexed to the beginning and to the end of the provision. Any legislative intention was not provided for these amendments.

¹¹ For evaluations on seagoing vessels before the amendment see Aybay, “Uluslararası Gemi Sicili”, 67; Ülgener, “Uluslararası Gemi Sicili”, 23, 29 - 30; Demirkıran, 148; Tekil, 114, Can, 72 (fn. 98). For the explanations after amendments see. Atamer, *Cilt I*, 685 - 687; Sözer, 96; Yazıcıoğlu, *Kender - Çetingil Deniz Ticareti*, 122 - 123; Sezer, 190 - 191.

¹² Vessels and yachts registered in the TISR fly the Turkish flag. [TISRA Art. 7(1)]. However, for these vessel to benefit from the cabotage monopoly, they should meet the conditions determined in Article 940 of the TCC [Art. 7(2)] It is possible to assert that this amendment to the vessel definition is not significant considering Art. 7(2) provisions. With this annex, it is once again emphasized that a vessel registered in TISR can benefit from cabotage monopoly and international transportation.

The definition was annexed to Subparagraph (1) of the same Article which is related to the meaning of special purpose and special structured vessels. The definition states

“floating seagoing vessels, types and characteristics of which are determined by the Ministry, operated for a special purpose and equipped for this purpose”

as special purpose and special structured vessels¹³.

When the TISRA text prior to this amendment is skimmed through, it is seen that special purpose and special structured vessels are included Article 4(1(c)), which defines the vessels and yachts that can be registered in TISR. After subparagraphs (a) and (b) of the said provision determined which vessels and yachts can be registered in TISR, subparagraph (c) stated that it was also possible to register the special purpose and special structured vessels of 300 GRT and above, imported from foreign countries. Since the said seagoing vessels were not included in the vessel definition in Art. 2 of the TISRA, an interpretation issue could arise that only imported special purpose and special structured vessels could be registered in this registry. With the annexation of the special purpose and special structured vessels to the vessel definition, this issue was eliminated, and in accordance with Art. 4 of TISRA, it was clarified that spe-

¹³ A similar definition was already provided in Art. 4(1.d) of the Turkish International Ship Registry Regulation (“TUGS Regulation”) (Official gazette D: 23/6/2000 No: 24088) before this amendment. For the debate that the inclusion of the definition of special purpose and special structured vessels caused ambiguity, that public administration was invested an extensive power, that many vessels of different types could be included in and excluded from this definition based on this power see. Sözer, 96.

cial purpose and special structured vessels were included in the types of vessels enabled for registration as per subparagraphs (a) and (b). This intention was explicitly stated in the preamble of the article¹⁴.

After TISRA entered into force, a list for special purpose and special structured vessels was published. It is noted that amendments were made to this list in 2016¹⁵, 2018¹⁶ and 2020¹⁷. In these amendments, it is seen that floating dock¹⁸ was added in 2016, energy production and conversion vessel¹⁹ and energy production/conversion vehicle²⁰ was included in 2018, and drilling platform²¹ was inserted in 2020. Especially with the inclusion of floating dock²² and drilling platform, which were debated

¹⁴ “Lack of any definition in Law No. 4490 for special purpose and special structured vessels in Article 4(1.c) of Law No. 4490 caused doctrinal debates, and there was a consensus on bringing restrictions on these vessels by imposing a legal definition, types of which were determined by the Ministry of Transportation, Maritime and Communication. Thus, it is aimed to eliminate reservations regarding the scope of the said Law by making definitions of special purpose and specially built vessels.” Grand National Assembly of Turkey Legislative Session: 26, Legislative Year: 1, No: 411, p. 16 [preamble to Art. 39].

¹⁵ For the list published in 2016 see <<https://www.denizticaretodasi.org.tr/tr/sirkuler/turk-uluslararasi-gemi-siciline-tescil-edilecek-ozel-maksatli-ozel-yapili-gemiler-listesi-8990>> (accessed on 17/3/2011).

¹⁶ For the list published in 2018 see <www.denizticaretodasi.org.tr/tr/sirkuler/turk-uluslararasi-gemi-siciline-tescil-edilecek-ozel-maksatli-ozel-yapili-gemiler-listesi-10168> (accessed on 17/3/2011).

¹⁷ For the list published in 2020 see <<https://www.denizticaretodasi.org.tr/tr/sirkuler/-ozel-maksatli-ozel-yapili-gemiler-listesi--hk-12336>> (accessed on 17/3/2011).

¹⁸ Floating dock was included in the list with the vessel code 5504.

¹⁹ Included in the list with the vessel code 3214 with the Approval of the Ministry of Transportation and Infrastructure No. 28254 dated 18/6/2018.

²⁰ Included in the list with vessel code 5523.

²¹ Endorsed to be included in the list with the vessel code 5515 via the Committee established by the Approval of the Office No. 53885 dated 29/9/2020.

²² For evaluations regarding this marine vehicle see Okay, M. S.: *Deniz Ticareti Hukuku I*, B. 3, İstanbul 1970, p. 83; Kalpsüz, T.: *Deniz Ticareti Hukuku*, C. 1, Ankara 1971, p. 81; Çağa - Kender, 47 (fn. 2); Aybay, G.: *Deniz Ticaret Hukuku ile*

whether to be included in the definition of vessel with regard to Article 931(1) of Turkish Code of Commerce No. 6102 (“TCC”)²³, the way for the registration of the said vehicles in TISR is opened.

1- Evaluation Regarding Floating Docks

Marine vehicles which do not have vessel characteristics are listed under vessel code 55²⁴. The floating dock, given the vessel code 5504 in the list including the vessel type definitions for ship registry, is defined as follows²⁵:

“docks, in which vessels are taken, built for rendering maintenance-repair services”

a) State Council Decision as to the Floating Dock Registered in TISR

In the decision of 4th Department of the Turkish State Council²⁶ rendered in 2008, it was debated whether the floating dock registered in TISR could benefit from the economic advantages envisaged in Art. 12 paragraphs (1) and (2). The State Council asserted that the economic ad-

ilgili notlandırılmış Yargıtay Kararları, İstanbul 2000, p. 51 etc. (*Yargıtay Kararları*); Tekil, 71 etc.; Atamer, *Cilt I*, 659 - 661; Yazımcıoğlu, 48 (fn. 77); Sözer, 28; Süzel, C.: “Türk Mevzuatında Gemi Tanımı”, *Prof. Dr. Rona Serozan’a Armağan*, C. 2, İstanbul 2010, p. 1616 (fn. 4), 1643 (“Gemi”).

²³ Official Gazette D: 14/2/2011, No: 27846. As for recent text of the law see <<https://www.mevzuat.gov.tr>> (accessed on 17/3/2021).

²⁴ General Directorate of Seas and Internal Waters Regulation, “Vessel Type Definitions for Ship Registry”, 2019, <https://denizcilik.uab.gov.tr/uploads/pages/gemici-cins-tanimlari/gemi-cins-tanimlari.pdf> (accessed on 17/3/2021), p. 30.

²⁵ See. <<https://denizcilik.uab.gov.tr/uploads/pages/gemi-cins-tanimlari/gemi-cins-tanimlari.pdf>> (accessed on 17/3/2021), p. 30.

²⁶ 4th Department of Turkish State Council, 27.03.2008, E. 2007/4096, K. 2008/1176 <<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/> accessed on 17/3/2021>.

vantages in Art. 12 were allocated to vessels and yachts registered in TISR as per the said provision, and the vessel was defined as all kinds of cargo, passenger and offshore fishing vessels used for commercial purposes in Art. 2 of TISRA. Due to lack of a clear definition in TISRA for what a vessel is, Art. 816(1) of the Turkish Commercial Code No. 6762 (“TCC No. 6762”) ²⁷ was taken into consideration²⁸, and it was decided that despite the fact that the floating dock could move on the sea by towing, its purpose was not to navigate and it did not fall under the definition of vessel, thus it could not benefit from the economic advantages provided by Art. 12 of TISRA. Although the appropriateness of the decision is controversial, the inclusion of special purpose and special structured vessels in the vessel definition in Art. 2(1.a) of TISRA, and the inclusion of the floating dock in this list by the Ministry²⁹ the same year, ended this controversy.

b) Ruling No. 5/1/2018

A shipyard asking for an opinion from the Turkish Revenue Administration, Large Taxpayer Office, requested an information on which revenues, resulting from the operation of a floating dock, would be exempt

²⁷ Official Gazette D: 9/7/1956, No: 9353. For the latest version of the Act abolished on 1/7/2012 see.: <www.mevzuat.gov.tr> (accessed on 17/3/2021).

²⁸ For the definition in Art. 816(1) of the TTC No. 6762 see Çağa - Kender, 45 etc.; Kalpsüz, 76 etc.; Okay, 78 etc.; Tekil, 67 etc.; Can, 15 etc.; Aybay, *Yargıtay Kararları*, 51 etc.; Atamer, *Cilt I*, 655 etc.; Damar, D.: “Gemi Niteliğinde Olmayan Deniz Araçları ve Çatma”, *Prof. Dr. Rona Serozan’a Armağan*, C. 1, İstanbul 2010, p. 751 etc.; Süzel, “Gemi”, 1616 - 1617.

²⁹ Ibid. 15.

from corporate tax³⁰. It was explained that the floating dock had a TISR attestation dated 2017 and had the characteristics of a special purpose and special structured vessel. From this information, it is possible to assert that the said floating dock was registered in TISR by the shipyard after the amendment to the Act made in 2016. Article 12(1) of TISRA states that revenues earned from the operation of vessels registered in TISR are exempt from corporate tax. In the Ruling that addresses which revenues earned from the operation of the floating dock owned by the shipyard would be considered as such, it was stated that all revenues earned from maintenance, repair and other services rendered in accordance with the purpose of the floating docks would be considered.

2- Electric Production and Conversion Vessel, Energy Production/Conversion Vehicle

With the “Approval” of the Ministry No. 48254 dated 18/6/2018, energy production and conversion vessel and energy production/conversion vehicle were included in the special purpose and special structured vessel list³¹.

Energy production and conversion vessel is defined as follows³²:

“special purpose and specially built vessel, built or converted to generate electricity using oil derivatives and natural gas, other than the generators powering the main engine and auxiliary systems, not used in any ways to

³⁰ Turkish Revenue Administration, Large Taxpayer Office, Directorate of Taxpayer Services, advance Ruling No. B.07.1.GİB.4.99.16.02-125[5]-252 (www.lexpera.com.tr).

³¹ Ibid. 16.

³² General Directorate of Maritime Affairs, 11 [vessel code 3214].

carry commercial cargo, other than storing the fuel to be used, only used for delivering the electricity produced to another facility or consumer”

Energy production/conversion vehicle is defined as follows³³:

“special purpose and specially built vessel, built or converted to generate electricity using oil derivatives and natural gas, not used in any ways to carry commercial cargo, other than storing the fuel to be used, only used for delivering the electricity produced to another facility or consumer”

As is seen, the definitions for both vehicles are similar. The only difference that could be noted is that the latter was not required to have a main engine.

It is seen that these vessels have been used recently to meet the electricity needs of the underdeveloped countries³⁴. After the amendment to the list of special purpose and special structured vessel, the obstacle before the said marine vessels to be registered in TIRS was removed. The owner of a vessel, which had been registered in TIRS as an energy production and conversion vessel, requested an opinion from Turkish Revenue Administration relating to corporate tax exemption for the revenues earned by this vessel³⁵. It was stated that the revenues earned by the owner company by making agreements with foreign countries to dock its vessel to the ports of the relevant country and to conduct electric produc-

³³ General Directorate of Maritime Affairs, 32 [vessel code 5523].

³⁴ For the types of vessels used in these projects and the topic of the projects see <<http://www.karpowership.com/en/>> (accessed on 17/3/2021).

³⁵ Turkish Revenues Administration, Large Taxpayers Office, Directorate of Taxpayer Services, Advance Ruling No. 64597866-125.05-6232 <www.lexpera.com.tr>.

tion, energy conversion and sale, or the revenues earned by the operation of the vessel under the agreement, were exempt from corporate tax.

3- Drilling Platform

It is seen that drilling and survey vessels were already included in the special purpose and specially built vessels list before 2017³⁶. These vessels are defined as follows³⁷:

“vessels, built with special equipment or converted, with drilling and surveying capabilities”

Drilling platform³⁸, which is considered among marine vehicles that do not have vessel characteristics³⁹, was added to the list after the amendment made in 2020. These vehicles are defined as below⁴⁰:

“specially equipped marine vehicles in the form of platforms without engines, built by design for searching water, oil, etc. at the seabed”

It is found that the oil platform⁴¹, included in the ship list under the same category, was not included in the special purpose and specially structured vessel list. Since the definition of the drilling platform contained

³⁶ This vehicle is included in the special purpose and special structured vessels list with vessel code 420. For the list see footnote 15 above.

³⁷ General Directorate of Maritime Affairs, 24.

³⁸ For a detailed evaluation about the vessel characteristics of this vehicle see Damar, 760 etc.; Sözer, 28 etc.

³⁹ It is listed among vehicles that do not have vessel characteristics in the list of marine vehicles with vessel code starting with 55, see. General Directorate of Maritime Affairs, 30 - 32.

⁴⁰ For the definition of this marine vehicle with vessel code 5515 see General Directorate of Maritime Affairs, 31.

⁴¹ The oil platform with vessel code 5511 is defined as “*marine vehicles with special equipment and design to concoct oil survey and drilling at sea, without engine*”, see General Directorate of Maritime Affairs, 31.

oil survey activities, it is possible to argue that the oil platform should be included in this list or marine vehicles, which are allowed to be registered in TISR as oil platform should be interpreted from a wider perspective. It is possible to make a similar comment for floating energy plant⁴². It seems appropriate that this marine vehicle that is used to generate electricity but does not have self-propulsion⁴³ to be included in the special purpose and specially built vessels list.

When the list of cargo vessels which are appropriate to be registered in TISR and the vessel definitions list published by the Ministry are evaluated together, it seems not possible, as of today, for hoppy/dummy barge⁴⁴, fuel barge⁴⁵, water barge⁴⁶, floating bridge⁴⁷, floating pier⁴⁸, float⁴⁹, hopper barge⁵⁰, floating facility⁵¹, floating crane⁵² that is not covered by Art. 931 of TCC, pontoon⁵³, barge⁵⁴, lighter⁵⁵, beacon plat-

⁴² This marine vehicle is defined as “*floating, pushed or towed marine vehicles designed for generating electricity using solid or liquid fuel*”, see General Directorate of Maritime Affairs, 31 [vessel code 5518].

⁴³ This interpretation was built on the expression “pushed or towed” in the definition. As per Art. 931(1) of TCC, presence or lack of self-propulsion does not affect the vessel characteristics of the vehicle.

⁴⁴ For the definition of this vehicle with vessel code 5501 see General Directorate of Maritime Affairs, 30.

⁴⁵ General Directorate of Maritime Affairs, 30 [vessel code 5502].

⁴⁶ General Directorate of Maritime Affairs, 30 [vessel code 5503].

⁴⁷ For the definition of this vehicle with vessel code 5505 see General Directorate of Maritime Affairs, 30.

⁴⁸ For the definition of this vehicle with vessel code 5501 see General Directorate of Maritime Affairs, 30.

⁴⁹ General Directorate of Maritime Affairs, 30 [vessel code 5507].

⁵⁰ General Directorate of Maritime Affairs, 30 [vessel code 5508].

⁵¹ General Directorate of Maritime Affairs, 30 [vessel code 5509].

⁵² General Directorate of Maritime Affairs, 30 [vessel code 5510].

⁵³ For the definition of this vehicle with vessel code 5501 see General Directorate of Maritime Affairs, 31.

form⁵⁶, cable/pipe laying vehicle⁵⁷, floating energy plant⁵⁸, floating restaurant⁵⁹, floating factory⁶⁰, floating hotel⁶¹, floating house⁶², floating guesthouse⁶³, survey vessel⁶⁴, concrete spar buoy⁶⁵ and fish farm feeding float⁶⁶ to be registered in TISR.

4- Tugboat

One of the marine vessels included in the special purpose and special structured vessels list is the seagoing tugboat⁶⁷. Tugboats are listed un-

⁵⁴ For the definition of this vehicle with vessel code 5501 see General Directorate of Maritime Affairs, 31.

⁵⁵ For the definition of this vehicle with vessel code 5501 see General Directorate of Maritime Affairs, 31.

⁵⁶ General Directorate of Maritime Affairs, 31 [vessel code 5516].

⁵⁷ “Cable laying vessel” included in the special purpose and specially built vessels list with the vessel code 4913, and the “pipe laying vessel” with vessel code 4918. Cable laying vessel is defined as “*specialty equipped vessels built or transformed to be used in cable laying operations on the seabed*”. Pipe laying vessel is defined as “*specialty equipped vessels designed for laying pipes on the seabed*”, see. General Directorate of Maritime Affairs, 27. Cable/pipe laying vehicle, characterized with vessel code 5517, on the other hand, is defined as “*specialty equipped marine vehicles, without an engine, designed for laying cable/pipe at sea*”. This vehicle with the vessel code 5517 is not included in the special purpose and specially built vessels list. It is understood that the sole difference between these marine vehicles is the lack of engine power.

⁵⁸ General Directorate of Maritime Affairs, 31 [vessel code 5518].

⁵⁹ General Directorate of Maritime Affairs, 31 [vessel code 5519].

⁶⁰ General Directorate of Maritime Affairs, 31 [vessel code 5520].

⁶¹ General Directorate of Maritime Affairs, 32 [vessel code 5521].

⁶² General Directorate of Maritime Affairs, 32 [vessel code 5522].

⁶³ General Directorate of Maritime Affairs, 32 [vessel code 5524].

⁶⁴ General Directorate of Maritime Affairs, 32 [vessel code 5525].

⁶⁵ General Directorate of Maritime Affairs, 32 [vessel code 5526].

⁶⁶ General Directorate of Maritime Affairs, 32 [vessel code 5527].

⁶⁷ In the 23rd row of the special purpose and specially built vessel list, this marine vehicle is included with vessel code 4304.

der vessel code 43 in the vessel type definitions for the ship registry⁶⁸. These are offshore tugboats and pilot tugboats.

Offshore tugboat is defined as follows⁶⁹:

“vessels designed and built for offshore conditions, and equipped with a towing crane with automatic release mechanism that can be controlled from the bridge, especially with high manoeuvrability and tow power certificate from a classification society authorised by the Administration”

The part of the definition after “especially” is the same for pilot tugboats. The difference of the pilot tugboats is related to the sea area they are used in. The definition is as follows⁷⁰:

“vessels that can be used in harbours and areas with limited vessel manoeuvre areas, that can be used in piloting manoeuvres such as berthing, unberthing, stern mooring and rotating”

When Turkish maritime trade statistics are considered, 70 of the tugboats of 300 GRT and above are registered in NSR, 58 are registered in TISR as of debut 2020⁷¹. As of March 2021, there is only one tugboat of 1000 GRT and above registered in NSR, and there is no tugboat of such volume registered in TISR⁷².

Whether these tugboats are vessels and whether they are entitled to benefit from the advantages accorded in TISR had been subject to decisions

⁶⁸ General Directorate of Maritime Affairs, 25.

⁶⁹ General Directorate of Maritime Affairs, 25 [vessel code 4304].

⁷⁰ General Directorate of Maritime Affairs, 25 [vessel code 4305].

⁷¹ See. <<https://www.denizticaretodasi.org.tr/tr/sayfalar/deniz-ticaret-filomuzla-ilgili-sayisal-veriler>> (accessed on 17/3/2021).

⁷² IMEAK, 46.

rendered by 4th department of the State Council in 2015 and 2016⁷³. All decisions given before the amendment made to vessel definitions in TISRA in 2016. The State Council, considering the vessel definition in TISR before the amendment and the definition in Articles 816 and 931 of the TCC No. 6762, concluded that the tugboat has the vessel characteristics in Art. 931 of TCC⁷⁴. Later, as per Art. 2(1.b (a)) of TISRA, the Council continued on evaluating whether the tugboat was a cargo or passenger vessel. In the preamble of the decisions, it was stated that rendering towing and escorting services to vehicles operated at sea may be deemed as cargo and passenger transportation service, and these vehicles

⁷³ 4th department of Turkish State Council, 4.11.2015, E. 2012/3408, K. 2015/5056 <www.lexpera.com.tr>; 4th department of Turkish State Council, 16.03.2016, E. 2013/3543, K. 2016/1137 <www.lexpera.com.tr>; 4th department of Turkish State Council, 16.03.2016, E. 2013/2603, K. 2016/1136 <www.lexpera.com.tr>; 4th department of Turkish State Council, 16.03.2016, E. 2015/1443, K. 2016/1142 <www.lexpera.com.tr>; 4th department of Turkish State Council, 16.03.2016, E. 2014/8925, K. 2016/1141 <www.lexpera.com.tr>; 4th department of Turkish State Council, 16.03.2016, E. 2014/2222, K. 2016/1140 <www.lexpera.com.tr>; 4th department of Turkish State Council, 16.03.2016, E. 2014/2183, K. 2016/1139 (<www.lexpera.com.tr>); 4th department of Turkish State Council, 16.03.2016, E. 2013/6738, K. 2016/1145 <www.lexpera.com.tr>; 4th department of Turkish State Council, 16.03.2016, E. 2013/5480, K. 2016/1137 <www.lexpera.com.tr>.

⁷⁴ The decisions were taken by majority of votes. The explanation for counter vote was accessed in one of these decisions. After it was stated, in the counter vote, that all kinds of cargo, passenger and offshore fishing vessels used for commercial purposes and registered in TISR could benefit from the exemptions mentioned in the law, an evaluation regarding Art. 816(1) of the TCC No. 6762 and concluded that the main purpose the tugboats were assigned did not require navigation at sea and these vehicles did not have vessels characteristics, and thus they could not benefit from the exemptions defined in TISRA, see. 4th Department of Turkish State Council, 16.03.2016, E. 2013/5480, K. 2016/1137 <www.lexpera.com.tr>. It should be argued that the conclusion that tugboats are not deemed vessels in the explanation of the counter vote is inappropriate regarding Articles 816(1) and 931(1) of respectively TCC No. 6762; TCC No. 6102. Considering that the assigned purpose of the tugboat is to berth and unberth the vessels in berthing areas, it is evident that the tugboat has to navigate to fulfil the purpose it is assigned.

contributed in navigation activities, and thus the tugboats were considered as vessels within the scope of TISRA.

The legal status of the towing operation is controversial in the doctrine⁷⁵. Although there is a view that this activity is a freight contract, the prevailing opinion is that it is an agency agreement.⁷⁶ In my opinion, it does not seem possible to consider tugboats as cargo vessels. Accordingly, it can be argued that the judgments rendered by the State Council are not pertinent. After the amendments made in 2016, whether tugboats are in the special purpose and special structured built vessels list, will determine if tugboats can be registered in TISR. Considering that only offshore tugboats are included in the said list, it is possible to assert that it is not possible for the pilot tugboats to be registered in TISR as per the current legislation. Yet, the presence of tugboats registered in NSR as of 2020 confirms this conclusion⁷⁷. Another document approving this conclusion is the list that contains the names and codes of cargo, passenger and offshore fishing vessels deemed suitable for registration in TISR⁷⁸.

⁷⁵ For the concept of towage see Çakalır, Y.: *Römorkaj Sözleşmesi*, Ankara 1985, p. 35 (*Römorkaj*); Tekil, F.: *Deniz Nakliyatı ve Sigorta Hukukunda Kurtarma ve Yardım*, İstanbul 1966, p. 28 etc.; Demir, İ.: “Türk Hukukunda Kılavuzluk ve Römorkaj Hizmetleri”, *Deniz Hukuku Dergisi*, 2011, C. 11, S. 1 - 4, p. 354 etc. For a comprehensive evaluation of the scope of the Convention see Çakalır, *Römorkaj*, 45 etc.; Kender, R.: *Denizde Kurtarma - Yardım (1910 Tarihli Brüksel Konvansiyonu ve Türk Hukukuna Göre)*, İstanbul 1962, p. 48.

⁷⁶ Çakalır, *Römorkaj*, 48 etc.

⁷⁷ See <<https://www.denizticaretodasi.org.tr/tr/sayfalar/deniz-ticaret-filomuzla-ilgili-sayisal-veriler>> (accessed on 17/3/2021).

⁷⁸ The annex of the text of the 2018 Amendment to the special purpose and specially built vessels list also contains a list titled EU compatible names and codes of cargo, passenger and offshore fishing vessels accepted for registration in TISR. For this list see <www.denizticaretodasi.org.tr/tr/sirkuler/turk-uluslararası-gemi-sicilinedilecek-özel-maksatlı-özel-yapılı-gemiler-listesi-10168> (a.o. 17/3/2011).

This list does not contain the tugboat. Considering that pilot tugboats operate in harbour areas, this activity rests under cabotage monopoly as per Act no. 815⁷⁹. For these vessels to benefit from the cabotage regime, carrying Turkish flag is one of the conditions which is sought⁸⁰. Therefore, these vessels should be registered in NSR or TISR. Since registration of these vessels in TISR seem blocked as of today, it seems an obligation for these vehicles to be registered in NSR.

⁷⁹ Law on Maritime Transportation on Turkish Coasts (Cabotage), and on Performance and Commerce in Harbours and Territorial Seas, Law No.: 815, Official Gazette D: 29/4/1926, No: 359. On Cabotage Regie see. Yazıcıoğlu, E.: “Avrupa Birliği’ne Uyum Sürecinde Türk Hukukunun Deniz Kabotajı Tekeline İlişkin Sorunları”, Deniz Hukuku Dergisi, 2001 - 2002, C. 6 - 7, S. 1 - 4, p. 68 etc.; Süzel, C.: “815 Sayılı Kabotaj Kanunu'nun Türk Ticaret Kanunu ve Avrupa Birliği Mevzuatı Uyarınca Değerlendirilmesi”, Bahçeşehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2015, C. 10, S. 135 - 136, p. 29 etc.; Atamer, *Cilt I*, 724 etc.; Demir, İ.: “Kabotaj Kanunu Üzerine Bazı Düşünceler”, TFM, 2020, p. 60 etc.

⁸⁰ The text of Art. 1(1) of Act No. 815 can be expressed in Modern Turkish as follows: “*Embarking and transportation of goods and passengers from one point of the Turkish coast to another point, and all towage, pilotage services in the harbours and on the coasts and all other harbour services are conducted by Turkish flagged vessels*” [Art. 1(c)]. As is seen, towage and pilotage services are included in the cabotage monopoly. As per Art. 7(2) of TISRA and Art. 823 of TCC No. 6762 (Art. 940 of the obsolete TCC), it is stated that vessels and yachts that do not have the right to fly the Turkish flag shall not benefit from the provisions of Cabotage Act No. 815. The preamble to the provision is as follows: “*Vessels and yachts registered in the Turkish International Ship Registry are entitled and obliged to carry the Turkish Flag, and thus they are provided with all rights bestowed by the national legislation to the Turkish flagged vessels and yachts. As per Article 823 of the Turkish Code of Commerce, the operation of vessels and yachts that do not have the right to carry the Turkish Flag is prevented in the cabotage transport, and the legislation to be applied in case of illegal behaviour is determined.*” See Grand National Assembly of Turkey, Draft Law on the Turkish International Ship Registry, and Planning and Budget Committee, Health, Family, Labour and Social Affairs, and Industry, Trade, Energy, Natural Resources, Information and Technology Committee Reports (1/507), Grand National Assembly of Turkey Session: 21, Year: 2 No: 217 [preamble to Article 7].

5- Agency Boat and Mooring Boat

“Service vessels” are regulated under the subtitle 49 of the document giving the definitions of types of vessel for ship registry. the. Agency boat⁸¹, mooring boat⁸² and pilot boat⁸³ are considered among these vessels.

Agency boat and mooring boat were subjects of a decision⁸⁴ rendered by the 17th Commercial Court of First Instance in Istanbul. The dispute was about the registration of some vessels and marine vehicles, which were not appropriate to be registered in TISR and be deleted from TISR. The court decision, after an extensive evaluation, indicates that these marine vehicles were not among the vessels that could be registered in TISR and the de-registration was in due form. These vessels are not cargo vessels regarding Art. 2(1.b.(a)) of TISRA. Similarly, they are not included in the special purpose and special structured vessels list as of today. There-

⁸¹ Agency boat with vessel code 4922 is defined as follows: “*Vessels used in transportation of rations and personnel and in agency services, which transports personnel or materials from the shore to the vessels or facilities off the shore or from the vessels or facilities to the shore, and which belong to companies with agency authorisation or chartered by these companies.*” For the definition see General Directorate of Maritime Affairs, 28.

⁸² The definition of the mooring boat with vessel code 4919 is as follows: “*marine vehicles specially built for taking the mooring line from the vessels while they are mooring, and carrying this line to the berthing position.*” For definition see General Directorate of Maritime Affairs, 27.

⁸³ In the document, both pilot vessel and pilot boat are listed under separate vessel codes. Pilot vessel is defined as “*vessels that can embark or disembark pilots, navigating at sea to deliver pilot to the vessel demanding the pilot, in which personnel rendering pilotage services is accommodated, in which personnel needs are met.*” Pilot boat is defined as “*marine vehicles the pilots used to embark or disembark the vessels they would render pilotage*”. For definitions see General Directorate of Maritime Affairs, 26, 27.

⁸⁴ 17th Commercial Court of First Instance, İstanbul, 14.11.2018, E. 2015/442, K. 2018/439 <www.lexpera.com.tr>.

fore, it is possible to allege that the decision rendered by the court of first instance is appropriate.

B) AMENDMENTS TO FINANCIAL PROVISIONS

1- Amendment to the first paragraph of Article 12

The title of Article 12 of TISRA is “financial provisions.” The first paragraph of the provision envisages that the revenues gained from the operation of vessels and yachts registered in TISRA are exempt from revenues tax, corporate tax and funds. Although there was not a direct amendment to this paragraph in 2016 and 2017, with the inclusion of special purpose and special structured vessels in the vessel definition given in Art. 2(1.b.(a)) of TISRA, it was clarified that the revenues earned from the operation of the said vessels were also exempt from revenues and corporate tax. Therefore, it is possible argue that the amendment to Art. 2 of TISRA in 2016 affected to Art. 12(1), albeit indirectly.

2- Amendment to the second paragraph Article 12

Article 12(2) of TISRA regulates which legal procedures are exempt from stamp duties, fees, bank and insurance transactions tax. These procedures are listed in TISRA as purchase, sale, encumbrance, registration, credit and freight agreements⁸⁵. No change was made in these procedures with the amendment made in 2016. However, after the amendment

⁸⁵ See the text of TISRA Art. 12(1) published in the Official Gazette D: 21/12/1999, No: 23913.

made in 2017, bareboat charter and time charter agreements were also included under the scope of the provision⁸⁶.

A second sentence was added to Article 12(2) of TISRA with the amendment made in 2016. In the amendment it was envisaged that the provision would apply in case of a de-registration from TISR due to transfer of the ownership of the vessels and yachts registered in TISR, and registration of these in another registry. In the amendment made in 2017 this sentence was removed from Article 12(2) and renumbered as the third paragraph. The statement “first and second paragraph provisions” was added to the beginning of the provision. The reference to the first paragraph is especially important in case of change in registry after the sale of the vessel. In other words, as per Art. 12(1) of TISRA an exemption from revenues and corporate taxes for the revenues earned from the transfer of the ownership of the vessel. After the amendment made in 2017 a time limitation was envisaged for certain vessels. The provision included an exception for vessels imported from abroad⁸⁷ as envisaged in Art. 4(1.b.(c)) of TISRA. For the economic benefits envisaged in Art. 12(1-2) to be valid for these vessels, the vessels should be operated as registered in TISR for at least six months. When the explicit reference is

⁸⁶ In the preamble to the provision, it is indicated that the exception procedures for vessels and yachts registered in TISR are reorganised. Grand National Assembly of Turkey Legislative Session: 26, Legislative Year: 2, No: 446, p. 88 [preamble to Art. 14].

⁸⁷ These vessels are vessels of 3000 DWT and above and of 300 GRT and above, and passenger ships, and special purpose and special structured vessels. Even if the special purpose vessels and special structured vessels were included in the vessel definition with the 2016 amendment, in the application of this subparagraph they are held separate from other vessel regarding their volume.

considered, it is possible to say that such a limitation is not intended for vessels and yachts envisaged in Art. 4(1.b) and built in Turkey.

a) Foreign Sale of a Vessel Registered in TISR

Approximately 4 months before the amendment made in 2016 Turkish Revenues Administration was asked for their opinion as to whether the losses due to the sale to abroad and deregistration from TISR of a vessel could be reduced from the revenues earned from other activities⁸⁸. In the Ruling, it was indicated that for the revenues to be obtained after the sale of the vessel to be subject to the exception in Art. 12(1) of TISRA, the vessel should remain registered in TISR after the transfer of possession. Therefore, an interpretation was made for the revenues earned from the transfer of the vessel to be exempt from corporate tax, as in Art. 12(1) of TISRA, the sale should not cause a change in the registry.

Especially after the amendment made in 2017, interpretation should be made by resorting a bipartite division. If the vessel had been imported from abroad and registered in TISR, and if the sale of the vessel was realised six months after her registration in TISR, the revenue earned from the sale of the ship should be exempt from corporate or revenues tax. Similarly, as per Art. 12(2) of TIRSA, stamp duty, fee, bank and insurance transactions tax should not be paid. However, if the sale of these vessels occurred within six months after their registration in TISR, the exemptions in Art. 12(1-2) should not apply. As per Art 4(1.b.(b)) of TISRA, in case of the registration of a vessel built in Turkey in TISR,

⁸⁸ Turkish Revenue Administration, Taxation Department of İzmir, Advance Ruling No. 84098128-125[08-2015/11]-275 <www.lexpera.com.tr>.

and the sale of the vessel, even if in six months after the registration, the exemptions in Art. 12(1-2) of TISRA shall apply. It would be appropriate that the same procedure be applied for a person who obtained a vessel registered in TISR and sold it to abroad. However, if the vessel had been imported from abroad, in case the vessel was transferred to a new owner after her registration under the first owners name, and in case that the vessel was sold to abroad in six months from the first date of registration, it should be concluded that the exemptions in Art. 12(1-2) of TISRA should not apply.

b) Exemptions to be Addressed Regarding Bareboat Charter Contracts

Bareboat charter contract is defined in Art. 1119 of TCC⁸⁹ as follows:

“Charter contract is an agreement where the owner undertook leaving the bareboat charterer the operation of the vessel for a determined time for a charter rate.”

As per the bareboat charter contract, the possession of the vessel is transferred to the charterer. The charterer is the person who operates the vessel, which does not belong to him, for shipping on his own behalf and for his benefit, as per Art. 1061(2) of TCC. As per the same provision, this person is deemed as the shipowner in his relations to third parties.

⁸⁹ For the bareboat charter registration see. Yazıcıoğlu, *Kender - Çetingil Deniz Ticareti*, 315 etc.; Sözer, 390 etc.; Ülgener, M. F.: *Çarter Sözleşmeleri I*, B. 2, İstanbul 2017, p. 4 etc.

In case a vessel is chartered to a third party under this title, it should be determined whether the shipowner or the charterer should benefit from the exemptions in Art. 12(2) of TISRA.

In Article 4(1.b (j)) of the TISR Regulation the definition of “bare-boat charter” is given⁹⁰. The charter contract mentioned in this definition includes situations that cause the vessel to temporarily fly the flag of another state. Article 12 of TISR Regulation envisages that vessels under bare-boat charter cannot be registered in TISR. As per the definition, it does not seem possible for a vessel, original registry of which is in a foreign country, to temporarily fly the Turkish Flag as per Art. 941(2) of TCC after the chartering of the vessel to a person listed in Art. 5 of TISRA, and to be registered by the charterer in TISR, and thus to benefit from advantages mentioned in Art. 12 of TISR⁹¹. It would be a purposeful interpretation that the same outcome should apply to a vessel registered in TISR, in case the vessel is chartered to a foreign person and that person wished to carry a foreign flag temporarily, as per Art. 941(1) of TCC.

The provision of Art. 12 of the TISR Regulation should not apply when a vessel registered in TISR is chartered to a person envisaged in Art. 5 of TISRA without changing the flag. In other words, a vessel registered in

⁹⁰ In the provision, bareboat charter is defined as follows: "*Charter that enables a vessel carrying the flag of one country to carry temporarily the flag of another country under the responsibility of a shipowner/manager, in which the party to cover expenses shall be decided with private contracts.*" For a criticism of the definition see. Aybay, “Uluslararası Gemi Sicili”, 71; Ülgener, “Uluslararası Gemi Sicili”, 31 - 32.

⁹¹ In similar view. Ülgener, “Uluslararası Gemi Sicili”, 31.

TISR can be subject to a bareboat charter contract and the charterer can operate the vessel under Turkish flag, on his own behalf and for his benefit⁹². The charter contract to be concluded shall not be subject to stamp duty and fees, and the funds transferred for this transaction shall not be subject to bank and insurance transactions tax. In my opinion this issue was clarified after the amendment made in 2017, with the inclusion of the bareboat charter contract.

As per the bareboat charter contract the charterer pays a hire to the shipowner. The charterer shall enter into freight contract with third parties, operate the vessel on his own behalf and earn revenues. It should be asked which of these revenues is/are subject to revenue or corporate taxes.

The opinion of Taxation Department of Kocaeli was asked in 2018 as to whether the revenue earned from chartering a vessel registered in TISR is exempt from corporate tax and VAT⁹³. In the Ruling, it is stated that only the company that operates the vessel as a charterer on its own behalf would benefit from the exceptions in Art. 12 of TISRA⁹⁴. When it is considered that the charterer has the possession of the vessel and is deemed as a shipowner against third parties, it is possible to say that the evaluation in the Ruling is appropriate. Another outcome that can be

⁹² In similar view Ülgener, "Uluslararası Gemi Sicili", 32.

⁹³ Turkish Revenue Administration Taxation Department of Kocaeli, Taxpayer Services Department, Advance ruling No. B.07.1.GİB.4.41.15.01-125.05 [6940314340]-1460 (www.lexpera.com.tr).

⁹⁴ In a similar view Turkish Revenue Administration Taxation Department of İstanbul, Taxpayer Services Department, Advance Ruling No. 62030549-125[6-2015/225]-69775 (www.lexpera.com.tr); Turkish Revenue Administration Taxation Department of Muğla, Taxpayer Services Department, Advance Ruling No. B.07.1.GİB.4.48.15.01-125-3385 <www.lexpera.com.tr>.

obtained in such a case is that the charter rate shall not be subject to the exemption in Art. 12(1) of TISRA.

c) Financial Lease Contract

In the amendment made in 2017, financial lease contract was not listed among transaction to be subject to exemption mentioned in Art. 12(1-2) of TISRA. Vessels and yachts that shall be obtained from abroad by financial leasing are registered in a special column of TISR. [TISRA Art. 5(2)]. Therefore, although the owner of the vessel is a financial leasing company established in abroad, the financial leaser meeting the conditions envisaged in Art. 5 of TISRA can register the vessel, which he operates on his own behalf, in the TISR and flag the ship with the Turkish Flag. It should be concluded that the financial lessee, who is deemed as the shipowner against third parties, as per Art 1061(2) of the TCC, could benefit from the exemptions in Art. 12(1) of TISRA by virtue of the peculiar capacity bestowed in Art. 5(2) of TISRA. Explicit regulations were made that the financial lessee would not be demanded registration fee if the possession of the vessel is transferred to the financial lessee at the end of the financial lease contract, and if the financial lessee continued the registration of the vessel in TISR, which had been done by the financial lessee as the shipowner on his behalf [TISRA Art. 12(4.b. (d))]. It is possible to argue that this provision should apply in case the financial leasing company residing in abroad. There is no answer of the question whether the leasing rates paid to the leasing company, in case it is a Turkish company, are subject to corporate or revenue taxes. In such a period, the financial lessee is the operator and the financial leasing com-

pany is the shipowner. In the previous subtitle, it was determined that such an exemption shall not apply in favour of the shipowner for the charter rate. However, rates paid to the financial leasing company are higher than ordinary bareboat charter rates, and the financial lessee would have the possession and the ownership of the vessel at the end of the contract. Considering Art. 12(1) of TISRA, the monetary equivalent of the revenues earned from the transfer of a vessel registered in TISR seem unclear for the financial leasing company⁹⁵ within the frame of TISRA. Drafting an explicit regulation regarding this issue shall be appropriate.

d) Exemptions to be Addressed Regarding Time Charter Contract

Time charter contract is defined in Article 1131 of TCC. In the Code the parties of this contract are named as allocator (shipowner) and allocatee (charterer). The shipowner leaves the commercial management of the vessel to the charterer for the time defined in the contract [Art. 1131(1)], and the technical management and the possession of the vessel remains at the shipowner [Art. 1131(2)]. The legal nature of this contract is controversial in the doctrine⁹⁶. As possession remains at the shipowner, it is not possible to characterize this contract as a bareboat charter contract. It is possible to argue that the shipowner, who is the possessor of the ves-

⁹⁵ For evaluation of revenues earned from financial leasing contracts with regard to maritime law see Sezer, 166.

⁹⁶ For evaluations on the legal nature of the time charter contract see Çakalır, Y.: "Zaman Çarteri Sözleşmesi", İstanbul 1989 (unpublished dissertation), p. 43 etc.; Ülgener, M. F.: *Çarter Sözleşmeleri II, Zaman Çarteri Sözleşmesi*, İstanbul 2016, p. 5 etc.; Sözer, 367 - 369; Yazıcıoğlu, *Kender - Çetingil Deniz Ticareti*, 325.

sel, is the operator as per Art. 1061 of the TCC. In case this contract is considered as a freight contract, the charter hire to be paid to the shipowner would be subject to the exemption in Art. 12(1) of TISRA prior to the amendment made in 2017. The same outcome shall undoubtedly be valid for the stamp duty to be paid regarding Art. 12(2) of TISRA. Since the amendment made in 2017 made an explicit reference to time charter contract, there will be no doubt in reaching to the said outcome as of today. However, such an exemption shall not be possible for the freight earned by the charterer under the freight contracts entered into with third parties.

In 2017 the opinion of the Turkish Revenue Administration was asked as to whether the time charter contract, established in 2013, was exempt from stamp duty⁹⁷. It is understood that the opinion was asked after the amendment made to Art. 12(2) of TISRA in 2017. In the Ruling, the characteristics of the time charter contract were evaluated by making a reference to Art. 1131 of TCC, but the ruling was made in accordance with the amendment made to Art. 12 of TISRA in 2017. It is stated that time charter contracts established after 27/1/2017 were exempt from stamp duty as per Art. 12(2) of TISRA. It is stated that the said contract was not exempt from stamp duty, since the time charter contract addressed in the Ruling had been concluded in 2013. It is possible to assert that the decision taken in the Ruling was not appropriate regarding the views explained in the previous paragraph.

⁹⁷ Advance Ruling No. B.07.1.GİB.4.34.18.01-155-98007 (www.lexpera.com.tr).

In another Ruling⁹⁸, it was debated whether revenues, earned from the commercial management of the vessel by the charterer registered in TISR, were exempt from revenue and corporate taxes. This Advance Ruling was issued after the amendment made in 2017. It was explained that the registered owner could benefit from the advantages envisaged in Art. 12(1) of TISRA, and it was not possible for the charterer to benefit from these advantages. It is possible to argue that this outcome is appropriate regarding the explanations submitted above.

e) Right of Usufruct

TCC No. 6102 allows the shipowner to establish right of usufruct in the ship registry in favour of third party⁹⁹. In the establishment of the right of usufruct as per Art. 1059(3) of TCC, Art. 1015 which regulates the procedure of establishing a ship mortgage would be applicable¹⁰⁰. Therefore, it is necessary for the signatures for the establishment of usufruct to be approved by public notary and the right of usufruct to be registered in the ship registry as per Art. 1015 (2) of TCC [Art. 1015(1)]. It is obvious that these transactions are subject to legal charges. Similarly, the owner of the usufruct has full right of benefit on the vessel [Art. 1059(2)]. In other words, this person can operate the vessel on his own behalf and for

⁹⁸ Turkish Revenue Administration Taxation Department of Kocaeli, Taxpayer Services Department, Advance ruling No. B.07.1.GİB.4.41.15.01-125.05 [69403014340]-1460 <www.lexpera.com.tr>.

⁹⁹ The preamble to the article is as follows: “*First paragraph of this article is transferred from the first paragraph of Article 878 of Law No. 6762, removing the limitations on establishing the right of usufruct*”, Grand National Assembly of Turkey, Draft Code of Commerce, and Justice Committee Report (1/324), No: 96, Legislative Session: 23, Legislative Year: 2, p. 334.

¹⁰⁰ For right of usufruct to be established on vessels see.

his own benefit in shipping. In a similar way, it is possible for the right of usufruct to establish a time charter contract with third parties. As per Art. 14 of TISR Regulation, the relevant provisions of TCC would be applicable in TISR registration transactions and other transactions such as de-registration, sale, change of name, mortgage registration of vessels. Although TISRA entered into force in TCC No. 6762' period, the reference to TCC in the legislations shall be considered to be made to TCC 6102. In light with this information, there is no obstacle before establishing right of usufruct on vessels registered in TISR¹⁰¹. In case this outcome is considered appropriate, the revenues earned from the operation of the vessel registered in TISR by the owner of the usufruct right, who is also considered the shipowner against third parties as per Art. 1061(2) of TCC, should be exempt from revenue and corporate taxes. The same outcome should be accepted for legal charges for the establishment of the right of usufruct as per Art. 12(2) of TISRA. Although, establishment of usufruct on vessels is not a common practice today, it would be appropriate to include the "right of usufruct" within the transactions enumerated in the provision by amending Art. 12(2) of TISRA, considering that the legislation allows the establishment of such a *right in rem*.

f) Insurance Premium

A Municipality, which chartered a passenger ship registered in TISR and operated it on its own behalf, asked opinion from Turkish Revenue Ad-

¹⁰¹ For right of usufruct to be established on vessels as per Art. 1059 of TCC see Atamer, K.: *Gemi ve Uçak İpoteğinin Hukuksal Temelleri*, İstanbul 2012, p. 127 - 128; Atamer, *Cilt II*, 111.

ministration Taxation Department of Kocaeli whether the premiums of the hull insurance established for the vessel were exempt from the bank and insurance transactions tax¹⁰². In the Ruling, it was stated that insurance contract was not enumerated within the legal transactions listed in Art. 12(2) of TISRA, and thus the premium paid for the hull insurance policies organised by insurance companies is subject to bank and insurance transactions tax. Ownership interest is insured under hull insurances. Therefore this contract is vital for the sustainability of the management of the vessel. Thus, it should be considered by the lawmaker whether such financial exemption should also be adopted for insurance contracts.

CONCLUSION

In this study, the amendments to the TISRA in 2016 and 2017 were evaluated. It is determined that the first amendment was in connection with the definition of vessel and special purpose and special structured vessels. After the amendment to the Act, the Ministry included floating docks, electric production and conversion vessels, energy production/conversion vehicles, and drilling platforms in the special purpose and special structured vessels list. Thus, these vehicles, vessel characteristics of which are controversial, were able to be registered in TISR, and their owners were able to benefit from the financial advantages envisaged in Art. 12(1-2) of TISRA. However, it is seen that sea vehi-

¹⁰² Turkish Revenue Administration Taxation Department of Kocaeli, Taxpayer Services Department, Advance ruling No. B.07.1.GİB.4.41.15.01-BSMV-2011/1-159 <www.lexpera.com.tr>.

cles/vessels such as oil platforms, floating power plant, cable/pipe laying vehicles and pilot tugboats included in the vessel type list for ship registries determined by the General Directorate of Seas and Internal Waters, are not included in the special purpose and special structured vessels list. It seems purposeful to review the special purpose and special structured vessels list and consider to include the said vessels into the list.

After the amendment to Article 12 of the Law, three financial advantages have been brought up to the agenda. First one is that the sum earned from the transfer of the vessel registered in TISR, which causes a change of Registry is rendered exempt from revenues or corporate tax. Another important outcome is the exemption from stamp duty, and revenue or corporate tax for time charter or bareboat charter contracts, as revealed in the Rulings mentioned in this study. With the annexation of the contracts titularly in Art. 12(2.b.(b)) of TISRA, it was clarified that these contracts are exempt from stamp duties. Regarding the bareboat charter contract, the exemption from revenue and corporate taxes is valid for the charterer that operates the vessel, and regarding the time charter contract, it is valid for the shipowner. With TCC No. 6102 the limitations on the establishment right of usufruct on the vessel have been removed. The inclusion of right of usufruct in the legal transactions listed in Art. 12(2) of TISRA, shall clarify that there is an exemption regarding the charges that would arise in the establishment of the right of usufruct.

REFERENCES

- Algantürk Light, D.: “Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ile Getirilen Düzenlemeler”, İstanbul Barosu Dergisi, 2000, C. 74, S. 7 - 8 - 9, p. 797.
- Ataergin, S.: “Türk Uluslararası Gemi Sicili”, *Prof. Dr. Fahiman Tekil'in Anısına Armağan*, İstanbul 2003, p. 63.
- Atamer, K.: *Gemi ve Uçak İpoteğinin Hukuksal Temelleri*, İstanbul 2012.
- Atamer, K.: *Deniz Ticareti Hukuku Cilt I*, İstanbul 2017.
- Atamer, K.: *Deniz Ticareti Hukuku Cilt II*, İstanbul 2018.
- Aybay, G.: “Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ve Yönetmeliği Hakkında”, *Deniz Hukuku Dergisi*, 1999, C. 4, S. 3 - 4, p. 61.
- Aybay, G.: *Deniz Ticaret Hukuku ile ilgili notlandırılmış Yargıtay Kararları*, İstanbul 2000.
- Can, M.: *Deniz Ticareti Hukuku*, C. I, B. 2, Ankara 2003.
- Çağa, T. - Kender, R.: *Deniz Ticareti Hukuku I*, B. 16, İstanbul 2010.
- Çakalır, Y.: *Römorkaj Sözleşmesi*, Ankara 1985.
- Çakalır, Y.: *Zaman Çarteri Sözleşmesi*, İstanbul 1989 (unpublished thesis).
- Damar, D.: “Gemi Niteliğinde Olmayan Deniz Araçları ve Çatma”, *Prof. Dr. Rona Serozan'a Armağan*, C. 1, İstanbul 2010, p. 749.

Demir, İ.: “Türk Hukukunda Kılavuzluk ve Römorkaj Hizmetleri”, *Deniz Hukuku Dergisi*, 2011, C. 11, S. 1 - 4, p. 343.

Demir, İ.: “Kabotaj Kanunu Üzerine Bazı Düşünceler”, TFM, 2020, C. 6, S. 1, p. 60.

Demirkıran, H. M.: “Avrupa Topluluğu Gemi Sicili Çalışmaları ve Türk Uluslararası Gemi Sicili ile Karşılaştırılması”, *Deniz Hukuku Dergisi, Gündüz Aybay Anısına Armağan*, 2000, C. 5, S. 1 - 4, p. 129.

Deniz Kaner, İ.: *Deniz Ticareti Hukuku I - II*, B. 3, İstanbul 2019.

Deniz ve İçsular Düzenleme Genel Müdürlüğü, “Gemi Sicili için Gemi Cinsleri Tanımlamaları”, 2019, <<https://denizcilik.uab.gov.tr/uploads/pages/gemi-cins-tanimlari/gemi-cins-tanimlari.pdf>> (a.o. 17/3/2021).

Ekşi, N.: “Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanununun Hazırlanmasına Etki Eden Faktörler ve Kanunun Genel Esaslarının Değerlendirilmesi”, *Prof. Dr. Tahir Çağa'nın Anısına Armağan*, İstanbul 2000, p. 201.

İMEAK, *Denizcilik Sektör Raporu*, İstanbul 2020, <https://www.denizticaretodasi.org.tr/media/SharedDocuments/sectorraporu/sector_raporu_tr_2020.pdf> (a.o. 17/3/2021).

Kalpsüz, T.: *Deniz Ticareti Hukuku*, C. 1, Ankara 1971.

Kender, R.: *Denizde Kurtarma - Yardım (1910 Tarihli Brüksel Konvansiyonu ve Türk Hukukuna Göre)*, İstanbul 1962.

Kurt, H.: “Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanununun Değerlendirilmesi”, Ankara Barosu Dergisi, 2014, C. 72, S. 2, p. 270.

Kurt, H.: *Türk Uluslararası Gemi Sicili*, Ankara 2020.

Okay, M. S.: *Deniz Ticareti Hukuku I*, B. 3, İstanbul 1970.

Sezer, O.: *Türk Hukukunda Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Bağlamında Deniz Ticaretinin Vergilendirilmesi*, İstanbul 2020.

Sözer, B.: *Deniz Ticareti Hukuku - I*, B. 5, İstanbul 2019.

Süzel, C.: “Türk Mevzuatında Gemi Tanımı”, *Prof. Dr. Rona Serozan'a Armağan*, C. 2, İstanbul 2010, p. 1615.

Süzel, C.: “815 Sayılı Kabotaj Kanunu'nun Türk Ticaret Kanunu ve Avrupa Birliği Mevzuatı Uyarınca Değerlendirilmesi”, *Bahçeşehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2015, C. 10, S. 135 - 136, p. 29.

Şeker Öğüz, Z.: “Üzerinde İpotek Tesis Edilmiş Gemilerin Türk Gemi Sicilinden Terkin Edilerek Türk Uluslararası Gemi Siciline Kaydedilmesi Sorunu”, *Deniz Hukuku Dergisi*, 1999, C. 4, S. 3 - 4, p. 83.

TBMM, Dönem: 21 Yıl: 2, S. Sayısı: 217, Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu Tasarısı ve Plan ve Bütçe, Sağlık, Aile, Çalışma ve Sosyal İşler ve Sanayi, Ticaret, Enerji, Tabii Kaynaklar, Bilgi ve Teknoloji Komisyonları Raporları (1/507), <www.tbmm.gov.tr> (a.o. 17/3/2021).

TBMM Yasama Dönemi: 26, Yasama Yılı: 1, Sıra Sayısı: 411, Türkiye Varlık Fonu Kurulması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı (1/750)

ve İstanbul Milletvekili Mehmet Akif Hamzaçebi'nin; 19.4.2012 Tarihli ve 6292 Sayılı Orman Köylülerinin Kalkınmalarının Desteklenmesi ve Hazine Adına Orman Sınırları Dışına Çıkarılan Yerlerin Değerlendirilmesi ile Hazineye Ait Tarım Arazilerinin Satışı Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Teklifi (2/571) ile Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu, <www.tbmm.gov.tr> (a.o. 17/3/2021).

TBMM Yasama Dönemi: 26, Yasama Yılı: 2, Sıra Sayısı: 446, Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı (1/796) ile Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu, <www.tbmm.gov.tr> (a.o. 17/3/2021).

Tekil, F.: *Deniz Nakliyatı ve Sigorta Hukukunda Kurtarma ve Yardım*, İstanbul 1966.

Tekil, F.: *Deniz Hukuku*, İstanbul 2001.

Ülgener, F.: "Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ve Yönetmelik Tasarısı ile İlgili Bir Değerlendirme", *Deniz Hukuku Dergisi*, 1999, C. 4, S. 3 - 4, p. 15.

Ülgener, M. F.: *Çarter Sözleşmeleri II, Zaman Çarteri Sözleşmesi*, İstanbul 2016.

Ülgener, M. F.: *Çarter Sözleşmeleri I, B. 2*, İstanbul 2017.

Yazıcıoğlu, E.: “Avrupa Birliği’ne Uyum Sürecinde Türk Hukukunun Deniz Kabotajı Tekeline İlişkin Sorunları”, Deniz Hukuku Dergisi, 2001 - 2002, C. 6 - 7, S. 1 - 4, p. 61.

Yazıcıoğlu E.: *Kender - Çetingil Deniz Ticareti Hukuku*, B. 16, İstanbul 2020.

Yigen, S.: “Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilere Tanınan Ayrıcalıklar”, TAAD, 2015, C. 6, S. 22, p. 527.