

GEMİ ADAMLARININ ÜCRET GELİRLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

Prof.Dr. H.Hüseyin BAYRAKLI*

ÖZET

Gemi adamlarının ücret gelirlerinin vergilendirilmesi, bazı hallerde diğer ücret gelirlerinin vergilendirilmesinden farklılık arz etmektedir. Özellikle tam vergi mükellefi işverenlerin yanında çalışan gemi adamlarının ücret geliri süreli olarak gelir vergisinden istisna edilmiştir. Türk Uluslararası gemi siciline kayıtlı gemilerde çalışanların ücretleride vergiden istisna tutulmuştur.

ABSTRACT

Taxation of wage-income of seamen, in some cases differs from other wage-incomes' taxation. In particular, wage-income of seamen employed by a full tax-payer, is temporarily exempted from income tax. Income of those working on Turkish ships registered at international ship records, is exempted from taxation as well.

GİRİŞ

Gemi işletenlerin yanında çalışan hizmet erbabının vergilendirilmesi, elde edilen gelirin uluslararası sularda geçen hizmet karşılığı olması veya Türk Uluslararası Gemi Siciline (TUGS) kayıtlı gemi olması halinde vergilendirilmesi farklılık arz eder. Bu çalışmada, gemi adamı, TUGS, uluslararası sular ve elde edilen ücretin vergilendirilmesi üzerinde durulacaktır.

* Afyon Kocatepe Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü.

I. GEMİ ADAMI

Gemi adamı kavramının açıklanabilmesi için öncelikle gemi ve Türk Uluslararası Gemi Sicili (TUGS) üzerinde durulacaktır. Sonra gemi adamı kavramı incelenecektir.

A) GEMİ VE ÖZELLİKLERİ

Gemi, sözlükte “büyük su vasıtası¹”olarak tanımlanmaktadır. Hukuk literatüründe ise“ayrıldığı amaca uygun olarak kullanılması, denizde hareket etmesi yeteneğine bağlı bulunan ve pek küçük olmayan her türlü tekne gemi sayılır”² diye tanımlanmıştır.

Tabii oldukları hukuk kuralları açısından gemiler, deniz ve iç su gemileri olarak ayrılır. Fiilen denizde ulaştırma işlerinde kullanılan gemiler deniz gemisi, iç suda ulaştırma gemisi işlerinde kullanılan gemilere de iç su gemisi adı verilir³. Türkiye’de iç su gemileri sadece Van Gölü’nde taşımacılığa ayrılan gemiler olup, Ticaret Kanunu’ nun⁴ kara ticareti hükümlerine tabidir. Deniz gemileri ise, Ticaret Kanunu’ nun deniz ticareti hukuku hükümlerine tabidir.

Ticaret gemileri, denizde kar elde etme amacıyla çalıştırılan gemilerdir. Kar amacı taşıyan faaliyetler, yük ve yolcu taşımacılığı, yedeğinde gemi çekme işleri ve kazaya uğramış gemi ve personelinin kurtarılmasıdır.

B) TÜRK ULUSLAR ARASI GEMİ SİCİLİ

Gemi sicili, gemilerin kaydedildikleri sicildir. Bu sicil gemilerin milliyeti ve gemiye ait mülkiyet, ipotek ve diğer hakların kurulmasını ve ilan edilmesini sağlar⁵.

¹ Mehmet Doğan, *Büyük Türkçe Sözlük*, Birlik Yay, Milsan AŞ, İstanbul, 1986, s.342.

² Hüseyin Özcan, *Ansiklopedik Hukuk Sözlüğü*, B.4, Yeni Desen Matbaası, Ankara, 1975, s.216.

³Rayegan KENDER- Erol ÇETİNGİL, *Deniz Ticareti Hukuku (Temel Bilgiler)*, B. 4, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1988, s.34.

⁴ 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu, RG, T: 09-07-1956, No: 9353.

⁵ KENDER- ÇETİNGİL, s.42.

Milli gemi sicilleri, hükümetin uygun göreceği yerlerde tutulur⁶. Gemi sicilleri liman başkanlığında sicil memurları tarafından o yer Asliye Hukuk Mahkemesinin denetimi altında tutulur⁷.

Türk Uluslararası Gemi Sicili (TUGS), Denizcilik Müsteşarlığına bağlı olarak İstanbul'da oluşturulmuştur⁸.

Bir geminin TUGS' ye tescil edilebilmesi için şu şartları taşıması gerekir.

i. Gemi Türkiye'de ikamet eden gerçek kişiye ait olmalıdır. Bu kişi Türk uyruklu olabileceği gibi yabancı uyruklu kişi de olabilir.

ii. Gemi tüzel kişiliğe ait ise bu tüzel kişilik Türkiye'de Türk mevzuatına göre kurulmuş olmalıdır.

iii. Gemi hem TUGS' ye hem de MGS' ye tescil edilmiş olmamalıdır. Yabancı bir ülkenin gemi siciline kayıtlı gemilerde Türk gemi siciline kayıt edilemez⁹. Eğer MGS' ye kayıtlı ise MGS kaydı re'sen terkin edilerek TUGS' ye tescili yapılır¹⁰.

iv. Personel donanımı itibariyle kaptanın T.C vatandaşı olması gerekir. Donatanın T.C. vatandaşı olması veya Türk Ticaret Siciline kayıtlı ticaret şirketi olması durumunda kabotaj hakkı dışında personelin en az % 51'nin TC vatandaşı olması zorunludur¹¹.

C) GEMİ ADAMI KAVRAMI

Gemi adamı, bir hizmet sözleşmesine dayanılarak gemide çalışan kaptan, zabıt ve tayfalarla diğer kimselere gemi adamı denir¹².

Gemi adamının özellikleri şunlardan oluşabilir.

i. Gemi adamı gerçek kişilerden oluşur. Çünkü hizmet sözleşmesinin taraflarından iş gören olup, emeğinin karşılığında gelir elde eden

⁶ TTK, md.839/I.

⁷ TTK, md.839/II.

⁸ 4490 sayılı kanun, md.3/I.

⁹ Yargıtay 11.Hukuk Dairesi, E: 1987/3737, T: 19.06.1987.

¹⁰ TUGSY, md: 7 ve 21.

¹¹ TUGSY, md.21.

¹² 854 Sayılı Deniz İş Kanunu, RG. T: 29-04-1967, No: 12586.

kişidir¹³. Bu özelliği itibariyle elde ettiği gelir de ücret unsurunu oluşturur.

ii. Gemi adamı iş görme gayesiyle gemide bulunmuş olması nedeniyle iş verenle aralarında hizmet sözleşmesi bulunmalıdır. Hizmet sözleşmesi, tam iki tarafa borç yükleyen bir sözleşmedir. İşçi ve işveren karşılıklı edim değişimi söz konusudur¹⁴.

iii. İşveren ise donatandır. İşveren tek kişi ise donatan, ortaklık şeklinde ise donatma iştirakidir¹⁵.

Kanunda gemi adamı tanımlanırken, kaptan, zabıt ve tayfalardan söz ederken “diğer kimseler” den de söz etmiştir. Bu gemi adamları sınırlı sayıda belirtilmiştir. Bunun dışında çarkçı, gemi mühendisi gibi iş görenler de gemi adamı kavramı içinde yer almaktadır.

II. ULUSLARARASI SULARDA VE TÜRKİYE ULUSLARARASI GEMİ SİCİLİNE KAYITLI GEMİLERDE ELDE EDİLEN ÜCRET GELİRİ VE VERGİLENDİRİLMESİ

Çalışmamızın bu bölümünde uluslararası sular ve gemi adamlarının bu sulara elde ettiği ücretlerinin nasıl vergilendirildiği üzerinde duracağız. TUGS ve buna kayıtlı gemiler bir önceki başlıkta incelenmiş olması nedeniyle burada sadece vergilendirilmesi üzerinde durulacaktır.

A) ULUSLARARASI SULAR

Açık denizler, devletin egemenliği alanı dışında tutulan, bütün devletlerin kullanım yetkisine sahip olduğu deniz parçasıdır. Bu uluslararası sulara bir hukuki rejimin olmadığı anlamına gelmez. Uluslararası sulara serbest olan, ulaştırma, avlanma, deniz altı kablo

¹³ Turgut AKINTÜRK, *Borçlar Hukuku*, Sevinç Matbaası, Ankara, 1986, s.205.

¹⁴ AKINTÜRK, s.205.

¹⁵ KENDER-ÇETİNGİL, s.73

ve boru döşenmesi ve deniz üzerinde uçmaktır¹⁶. Bu serbesti istisnai hallerde sınırlanabilmektedir. Bu sınırlama, sadece ticaret gemileri üzerinde uygulanmak şartıyla, deniz haydutluğunun önlenmesi, durdurma ve arama ile kesintisiz izleme yetkisidir¹⁷.

B) GEMİ ADAMLARININ ÜCRET GELİRLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

Gelir vergisi sistemi içinde ücretlerin vergilendirilmesi üç şekilde yapılmaktadır. Bunlar, stopaj yöntemi, beyanname üzerinden vergilendirme ve asgari ücret üzerinden vergilendirilmedir¹⁸. Gemi adamlarının vergilendirilmesi de bu üç yöntemden birisi ile olur.

1. Tam Mükellefiyete Tabi Gemi Adamlarının Yanında Çalışan Gemi Adamlarının Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi

Tam mükellefiyete tabi kişilerin yanında çalışan gemi adamlarının vergilendirilmesi, çalıştıkları denizin hukuki statüsüne göre değişmektedir. Münhasıran uluslararası sulardaki hizmetleri karşılığı ödenen ücretler, gelir vergisinden istisna edilmiştir¹⁹. Elde edilen gelir,uluslararası suların dışındaki hizmet karşılığı ise, gelir vergisinin genel hükümleri çerçevesinde vergilendirilecektir.

Uluslararası sularda elde edilen ücret gelirlerinin gelir vergisinden istisna olabilmesi için şu şartların bulunması gerekir.

i. İş verenin tam vergi mükellefi olması gerekir. İş veren gerçek kişi ise GVK tam mükellefiyete ilişkin şartlarının yerine getirilmiş olması gerekir²⁰. Kurumlar vergisi mükellefi ise, Kurumlar Vergisi Kanununa göre tam vergi mükellefi olmalıdır²¹.

ii. Gemi adamlarına ödenen ücretler, münhasıran uluslararası sularda geçen hizmet karşılığı ödenmiş olmalıdır.

¹⁶ Sevin TOLUNER, *Milletlerarası Hukuk Dersleri – Devletin Yetkisi*, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını No. 432 , İstanbul ,1974, s.144.

¹⁷ TOLUNER, s.157.

¹⁸ Osman PEHLİVAN, *Vergi Hukuku-Genel İlkeler Ve Türk Vergi Sistemi*, Derya Kitabevi, Trabzon, 2000, s.222.

¹⁹ 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Geçici Mad.39/6, RG T: 06.01.1961, No: 10700.

²⁰ GVK, md. 3-5.

²¹ 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, md.9-10, RG, T: 10.06.1949, No: 7229.

iii. Ücret bir hizmet karşılığı elde edilmiş olmalıdır. Ücret bir işverene bağlı olarak elde edilmiş olması nedeniyle, gemi adamlarının işverenleri Deniz İş Kanunu (DİK) hükümlerine göre belirlenecektir²². DİK' e göre iş süresi günde 8 saat, haftada 48 saattir. Bu süreleri aşan çalışmalar fazla çalışma olarak kabul edilecektir. Gemide geçirdikleri her süre, iş süresi olarak geçirdikleri kabul edilmemelidir²³.

Gemi adamlarının uluslararası sular dışındaki hizmetleri karşılığı ödenecek ücretler, istisnadan yararlandırılmayacaktır.

Gemi adamlarının elde ettiği ücret gelirlerinin istisna kapsamı, verginin kaynakta kesilmesine engel teşkil etmektedir. İşveren vergiyi kaynakta kesmekle mükellef kişilerden ise, %10 oranında kaynakta vergi kesintisi yapmak zorundadır.

2. Türkiye Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerde Çalışan Gemi Adamlarına Ödenen Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi

TUGS' ye kayıtlı gemilerde çalışan gemi adamlarının vergilendirilmesine ilişkin hükümler hem 4490 sayılı kanunda²⁴ hem de TUGS' de²⁵ düzenlenmiştir. Buna göre "TUGS' ye kayıtlı gemilerde çalışacak personele ödenen ücretler gelir vergisi ve fonlardan istisnadır". Gemi işletmeciliği yapan firmaların gemide çalışanlar dışındaki diğer personelleri bu istisnadan yararlanamayacaktır²⁶.

Uluslararası sularda hizmet veren gemi adamları ile TUGS' ye kayıtlı gemi adamlarının vergilendirilmesi örtüşen ve farklılık taşıyan unsurlar bulunmaktadır.

i. İşveren her iki durumda da tam vergi mükellefi olması gerekmektedir. GUK kapsamında istisnadan yararlanabilmek için açıkça belirtildiği gibi işveren tam vergi mükellefi olması gerekmektedir. 4490 sayılı Kanunda ise, geminin TUGS' ye kayıt edilebilmesi için, gemi sahibinin Türkiye'de mukim olması, tüzel kişi

²² 854 sayılı Deniz İş Kanunu (DİK), RG, T: 29.04.1967, No: 12586.

²³ Yargıtay 9. Hukuk Dairesi, E: 1995/18197, K: 1995/19595, T: 01.06.1995.

²⁴ 4490 sayılı Kanun, md.12/V.

²⁵ TUGSY, md.26/3.

²⁶ 69 No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, RG, T: 03.11.2000, No: 24219.

ise Türkiye’de Türk mevzuatına göre kurulmuş bir tüzel kişi olmalıdır. Bu iki durum gelir ve kurumlar vergisi için tam mükellefiyet şartları içerisinde olduğu belirtilmiştir.

ii. GVK’ daki düzenleme, ücretin münhasıran uluslararası sularda verilen hizmet karşılığı iken TUGS’ ye kayıtlı gemilerde, geminin sadece TUGS’ ye kayıtlı olması yeterli görülmüştür.

iii. TUGS’ ye kayıtlı gemilerde çalışan hizmet erbabının ücret gelirleri tam olarak vergiden istisna edilmesine karşılık, GVK’ daki düzenlemede istisnanın verginin kaynakta kesilmesine şümulü bulunmamaktadır.%10’luk bir vergi kesintisine tabi olmaktadır.

SONUÇ

Bu çalışmamızda ücret gelirlerinin vergilendirilmesi üzerinde durulmuştur. Vergilendirme, daha çok istisna şeklinde düzenlenmiş olması nedeniyle, gemi adamlarının tam vergi mükellefi olan işverenlerinden uluslararası sularda elde ettiği ücretler ile TUGS’ ye kayıtlı gemilerde çalışan gemi adamlarının ücret gelirlerinin vergilendirilmesi ele alınmıştır.

Bu amaca yönelik olarak önce gemi ve TUGS kavramı üzerinde durulmuştur. Konu kapsamındaki gemiler ticari gemilerdir. TUGS ise, Denizcilik Müsteşarlığına bağlı olarak İstanbul’da kurulmuştur. Gemilerin TUGS’ ye tescil edilebilmesi için bazı özelliklere sahip olması gerekir.

Gemi adamlarının ücret gelirleri iki farklı statüde vergi dışında kalmaktadır.

Uluslararası sulardaki hizmet karşılığı elde ettikleri ücretlerin istisnadan yararlanabilmesi için, işverenin tam vergi mükellefi olması ve hizmetin uluslararası sularda sunulmuş olması gerekir. Bu istisna tam olmayıp, %10’luk vergi tevkif atına tabi olmaktadır.

TUGS’ ye kayıtlı gemilerde ise, geminin TUGS’ ye kayıtlı olması yeterli görülmektedir. Bu sadece gemide çalışan personel için geçerli olmaktadır.

Birbirine yakın iki konu olmakla birlikte, vergileme rejimi itibariyle aynı statüye tabi değildir.

KAYNAKÇA

AKINTÜRK Turgut, *Borçlar Hukuku*, Sevinç Matbaası, Ankara, 1986.

DOĞAN Mehmet, *Büyük Türkçe Sözlük*, Birlik Yay, Milsan A.Ş, İstanbul, 1986.

KENDER Rayegan-ÇETİNGİL Erol , *Deniz Ticaret Hukuku (Temel Bilgiler)*, B.4, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1988.

ÖZCAN Hüseyin, *Ansiklopedik Hukuk Sözlüğü*, B.4, Yeni Desen Matbaası, Ankara, 1975.

PEHLİVAN Osman, *Vergi Hukuku –Genel İlkeler Ve Türk Vergi Sistemi*, Derya Kitabevi, Trabzon, 2000.

TOLUNER Sevin, *Milletlerarası Hukuk Dersleri-Devletin Yetkisi*, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yay. No:432, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1974.