

Bu elektronik nüsha metin içi arama desteği amacıyla oluşturulmuştur. Orijinal nüsha ile bazı farklılıklar içerebilir. Atıflar için <http://www.serdaracar.av.tr/yayinlar.html> adresinden erişilebilecek orijinal nüsha kullanılmalıdır.

İkinci Sicilin Gemiadamına Ödenen Ücretler İçin Getirdiği Vergi İstisnasından Donatan mı Yoksa Gemiadamı mı Yararlanır?

Giriş

Türk denizciliğinin gelişmesini hızlandırmak ve ekonomiye katkısını arttırmak (m.1) amacı taşıyan 4490 Sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu 21.12.1999 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Kanun yine aynı maddesinde bu amacın Türk Uluslararası Gemi Siciline (İkinci sicil) kayıtlı gemiler ile turizm şirketi envanterlerine kayıtlı ticari yatların temin ve işletilmesinde bazı kolaylıklar sağlamak suretiyle gerçekleşeceğini hükme bağlamıştır. Bu kolaylıkların en önemlileri mali kolaylıklar olup kanunun 12. maddesinde düzenlenmiştir.

Sorunun Ortaya Konulması

Kanunun 12. maddesinde getirilen mali kolaylıklardan biri de; ikinci sicile kayıtlı gemilerde çalışan personele ödenen ücretler hakkında bir vergi istisnası getirilmesidir. Gerçekten, madde “Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerde çalışan personele ödenen ücretler gelir vergisi ve fonlardan müstesnadır” demektedir (12/5). Maddenin öngördüğü vergi istisnası yalnızca bu gemilerde çalışan gemiadamları hakkındadır. Yoksa bu gemilerle ilgili kara personeline ödenecek ücretler kanunun öngördüğü vergi istisnası kapsamına girmez¹. Ancak, maddenin ifadesi ile ilgili daha önemli bir sorun, maddede düzenlenen mali kolaylığın donatan için mi yoksa gemiadamı için mi öngörülmüş olduğudur. Daha açık bir deyişle, gemi ulusal sicilden ikinci sicile geçtiği zaman kanundaki vergi istisnası nedeniyle gemiadamının (brüt ücreti sabit kalmasına rağmen) net ücretinde otomatik bir artış mı olacaktır? Yoksa, donatan gemiadamının net ücretini sabit tutup brüt ücretini düşürerek bu vergi istisnasını kendisine mi yansıtacaktır?

Konuyla İlgili Hukuki Düzenlemeler

Hemen belirtelim ki 4490 Sayılı Kanunun 12/5 ve diğer maddelerinde bu hususta bir açıklık yoktur. Kanun yalnızca bu ücretlerin vergiden istisna tutulduğunu söylemiş, bu istisna sebebiyle ortaya çıkacak olan kazancın kime ait olacağını düzenlememiştir. Bununla birlikte, 12/son maddesinde bu kolaylıklara ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığı'nın görüşü alınarak Bakanlık (bugün itibarıyla Ulaştırma Bakanlığı) tarafından tespit edileceğini hükme bağlamıştır. Ancak, 4490 Sayılı Kanunun uygulanmasına ilişkin usul ve esasları düzenlemek üzere çıkarılan Türk Uluslararası Gemi Sicili Yönetmeliği'nde² bu konuda herhangi bir düzenleme mevcut değildir. Maliye

Bakanlığı'nın Seri 69 nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin³ konuyla ilgili düzenlemesi ise şu şekildedir:

(16.12.1999 tarihli ve 4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ile 491 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun uygulanmasında tereddüt edilen konulara ve gider indirimi kısıtlaması uygulamasına esas alınacak indirim oranına ilişkin olarak aşağıdaki açıklamaların yapılması gerekli görülmüştür:

1. *İstisnalara İlişkin Uygulama*

1.2. *Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerde Çalışan Gemiadamlarına Ödenen Ücretlere İlişkin İstisna:*

*4490 sayılı Kanununun 12 nci maddesinin beşinci fıkrasında, "Türk Uluslararası Gemi Sicilinde kayıtlı gemilerde çalışan personele ödenen ücretler gelir vergisi ve fonlardan müstesnadır" denilmektedir. Bu hükme göre, münhasıran **4490 sayılı Kanunla oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerde çalışan gemi adamlarına ödenen ücretler gelir vergisi ve fondan müstesna olacaktır. Gemi işletmeciliği yapan firmanın gemide çalışan personeli dışındaki personeline ödenen ücretler bu istisnadan yararlanamayacaktır.***

Görüldüğü üzere, Tebliğ hükümleri Kanunun gereksiz bir tekrarıdır ibaret olup, sorumuza cevap vermemektedir. İstanbul Defterdarlığı Vasıtalı Vergiler Gelir Müdürlüğü'nün B.07.4.DEF. 0.34.12/2.10-7211 5.1.2001/39 Sayılı ve "Uluslararası gemi sicilinde kayıtlı gemilerde çalışan personele ödenen ücretlerin Gelir Vergisi ve Damga Vergisine tabi olup olmadığı hk." konulu yazısında ise: *Türk Uluslararası Gemi siciline kayıtlı gemilerde çalışan gemi adamlarına ödenen ücretlerin 4490 sayılı Kanun ile gelir vergisinden istisna tutulduğu, fakat aynı Kanunda damga vergisi ile ilgili bir istisna öngörülmediğinden bu ücretlerin damga vergisine tabi olduğu* belirtilmiştir. Sonuç olarak, gerek Kanunda gerekse idari düzenleyici işlemlerde ve defterdarlık uygulamasında yukarıda sorduğumuz soruya verilmiş net bir cevap bulunmamaktadır. Yaptığımız incelemede bu konuda (yeni olması sebebiyle) şu ana kadar yayınlanmış bir mahkeme kararı da tespit edemedik.

Görüşümüz

Görüşümce, bu soruna vergi hukuku prensipleri içerisinde çözüm aramak gerekir. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunumuza göre, **vergi mükellefi**; vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişidir (m.8/1). **Vergi sorumlusu** ise, yine aynı maddede, "verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir" şeklinde tanımlanmıştır (m.8/2). Bu bilgiler ışığında, vergi sorumlusunun, vergi mükellefinin ödemesi gereken vergiyi kaynaktan keserek (stopaj) vergi dairesine yatıran bir **aracı** olduğu açıktır. Gerçekten, vergi sorumlusu **kendi nam ve hesabına değil, vergi mükellefinin nam ve hesabına hareket eder**. Bu sebeptendir ki, öğretilerde bazı müellifler vergi sorumlusuna "mutavassıt ödeyici" de demektedirler⁴.

Gemiadamı ücretlerinin vergilendirilmesi bakımından, gemiadamı vergi mükellefi, donatan ise vergi sorumlusudur. Kanun koyucu bu yolla vergiyi daha kolay ve daha emin bir şekilde toplamayı amaçlamaktadır. Çünkü, bu usulle gelir henüz sahibinin (gemiadamının) eline geçmeden vergilendirilmektedir. Gerçekten, 193 Sayılı Gelir Vergisi

Kanunu da 1. maddesinde verginin konusunun “Gerçek kişinin geliri, yani gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı” olduğunu hükme bağlamıştır. Yoksa, vergiyi fiilen ödeyenin donatan olması, donatanı vergi mükellefi yapmaz, vergi yine gemiadamının elde ettiği gelirden yani onun malvarlığından kesilir. Donatan sadece aracı durumundadır. Vergiyi doğuran olay vergi mükellefinin gelir elde etmesi olmakla onun kendi kişiliğinde gerçekleşir; halbuki vergi sorumlusu için aynı şeyi söylemeye olanak yoktur⁵. Gerçekten, vergi sorumluluğundan bahsedebilmesi için öncelikle devlet ile mükellef arasında bir vergisel borç ilişkisinin bulunması zorunludur⁶. Hal böyle olunca, 4490 Sayılı Kanunun 12/5 maddesi ile getirilen vergi istisnasının gemiadamına yönelik olduğundan kuşku duymamak gerekir.

Kaldı ki, donatan, gemiadamı için getirilen vergi istisnasından yararlanmaya muhtaç da değildir. 4490 Sayılı Kanunun 12. maddesinde donatan için bundan çok daha önemli mali kolaylıklar getirilmiştir. Kanuna göre, gemisi ikinci sicile kayıtlı olan donatanın bu geminin işletilmesinden ve devrinden elde edeceği kazançlar gelir ve kurumlar vergisiyle fonlardan istisnadır (m.12/1). Yine, bu gemilere ilişkin alım, satım, ipotek, tescil, kredi ve navlun mukaveleleri, damga vergisine, harçlara, banka ve sigorta muameleleri vergisine ve fonlara tabi tutulmaz (m.12/2). İşte, donatana ilk iki fıkrası ile mali kolaylıklar getiren madde, 5.fıkrası ile de gemiadamlarına yönelik bir mali teşvik getirmiş, bu yolla Türk Denizciliğinin gelişmesi amacına ulaşmak istemiştir (m.1).

Esasen, Kanun Koyucunun amacı da bu yöndedir. Gerçekten, 4490 Sayılı Kanunun TBMM’de yapılan müzakereleri sırasında bu konu ile ilgili olarak söz alan Oğuz Tezmen (DYP Grubu adına) ve Mehmet Zeki Çelik (FP Grubu adına), Kanunun 12/5 maddesindeki vergi istisnasının gemiadamı yararına konulduğunu; bunun sebeplerinin ise, Türk denizciliğinin uluslar arası alanda rekabet gücünü arttırmak, Türk gemiadamlarının yabancı gemiadamları karşısında haksız rekabete uğramasını önlemek, yabancı gemiadamı yerine Türk gemiadamı çalıştırılmasını teşvik etmek olduğunu belirtmişler ve bu açıklamalar hiçbir itirazla da karşılaşmamıştır⁷.

Donatan Kanunun 12/5 Maddesinde Düzenlenen Vergi İstisnasından Yararlanabilir mi?

Hemen belirtelim ki, -uygulama rastlanmamakla birlikte- 854 Sayılı Deniz İş Kanunu hükümleri içerisinde gemiadamı ücretinin azaltılmasını yasaklayan herhangi bir hüküm yoktur. Dolayısıyla, geminin ikinci sicile kaydını müteakip gemiadamı ile donatan bu vergi istisnasını dikkate alarak yeni/ek bir hizmet sözleşmesi yapabilir, gemiadamının brüt ücretinin azaltılmasını kararlaştırabilir. Bu durum, Borçlar Kanunumuzdaki **sözleşme özgürlüğü** prensibinin (m.19/1) bir gereğidir. Sorun, taraflar arasında bu çeşit bir anlaşmanın bulunmadığı durumlarda ortaya çıkmaktadır.

Acaba, donatan böyle bir anlaşma olmaksızın tek taraflı bir irade beyanı ile mesela bir ihtarnameyle yahut da fiili bir durum yaratarak bu vergi istisnasını kendisine yansıtabilir mi? Görüşümce, bu durum geçerli bir sözleşme değişikliği olarak kabul edilemez. Zira, Borçlar Kanunumuza göre, hizmet sözleşmesi tam iki taraflı bir akitir (m.313) ve sözleşmenin esaslı unsuru olan ücretin değiştirilebilmesi için gemiadamının kabulü gerekir. Bu kabulün şekline gelince; 854 Sayılı Deniz İş Kanununun 5.maddesine göre hizmet sözleşmesi yazılı olarak yapılmak gerekeceğinden, Borçlar Kanunumuzun 12.maddesi gereğince bu sözleşmede yapılacak değişikliklerin de **yazılı şekilde** yapılması

gerekir. Aksi halde, ücrette yapılan değişiklik kesin olarak hükümsüzdür⁸. Yazılı şekil şartı, ancak donatan ile gemiadamının karşılıklı imzalarını taşıyan bir yeni/ek sözleşme yapılması halinde yerine getirilmiş sayılabilir⁹. Dolayısıyla, donatanın tek taraflı bir irade beyanı ile gemiadamının ücretini düşürebilmesi mümkün değildir. Görüşümce, donatanın gemiadamına ücrette indirim yapan bir ihtarname göndermesi ve gemiadamının buna rağmen çalışmaya devam etmesi de zımnî kabul olarak değerlendirilemez. Emredici nitelikteki yazılı şekle ilişkin kanun hükmüne uyulmadığından, yapılan sözleşme değişikliği şekle aykırılık sebebiyle geçersizdir. Gemiadamının susması bu geçersizliğe sıhhat kazandırmaz, geçersiz olan yeni uygulamaya dayanan donatan eski ve geçerli olan sözleşme hükümlerini ihlal etmiş sayılır.

Donatanın Kanuna Aykırı Hareket Etmesinin Hukuki Yaptırımı

854 Sayılı Kanunun 14/II.a maddesine göre, ücreti eksik ödenen gemiadamının hizmet akdini haklı sebeple fesih hakkı bulunmaktadır. Aynı Kanunun 15. maddesinde de bu fesih hakkının “karşı tarafın bu çeşit davranışlarda bulunduğunu diğer tarafın öğrendiği günden başlayarak 6 iş günü içerisinde ve her halde fiilin vukuundan itibaren bir yıl içerisinde kullanılması” gerektiği hükme bağlanmıştır. Şu halde, donatanın gönderdiği ihtarnamede brüt ücretin 4490 Sayılı Kanunun 12/5 maddesinde yazılı vergi istisnası sebebiyle azaltıldığı açıkça bildirilmek koşulu ile altı günlük sürenin başlangıcı ihtarname tarihidir. Ancak, böyle bir durumda kanuna aykırılık her maaş ödeme devresinde tekrarlanacağından, altı günlük süre de yeniden işlemeye başlayacaktır¹⁰. Esasen 854 Sayılı Kanunun 48. maddesi karşısında, ihtarnameye altı iş günü içerisinde itiraz edilmemiş olması donatana bir hak bahşetmez. Zira, madde “Bu kanun hükümleri, gemiadamına daha elverişli hak ve menfaatler sağlayan kanun, toplu iş sözleşmesi, hizmet akdi, örf ve adetlerden doğan haklara hâlel getirmez” demektedir. Bir önceki paragrafta yaptığımız açıklamalar doğrultusunda, bu hükmün de gemiadamını himaye ettiği kuşkusuzdur.

Sonuç

Özetlersek, 4490 Sayılı Kanunun 12/1 ve 12/2 maddelerindeki vergi istisnaları donatanın yararına, 12/5 maddesindeki vergi istisnası ise gemiadamının yararına konulmuştur. Donatanın anılan Kanunun 12/5 maddesindeki vergi istisnasını kendine yansıtarak gemiadamının brüt ücretini düşürebilmesi için gemiadamı ile yazılı bir yeni/ek sözleşme yapması şarttır. Bunun tek taraflı bir idare beyanı yahut da fiili bir uygulama ile gerçekleştirilebilmesi mümkün değildir. Böyle bir durum, 854 Sayılı Kanunun 14. maddesine göre, gemiadamına hizmet sözleşmesini haklı sebeple fesih hakkı vereceği gibi, aynı Kanunun 16. maddesi hükmü gereğince, gemiadamının akdi bildirimli olarak fesih hakkı da her zaman bakidir.

¹ Görüşümce, maddede “personel” sözcüğü yerine “gemiadamı” sözcüğü kullanılsa idi daha isabetli olurdu. Nitekim, dip.3 deki Maliye Bakanlığı Tebliği’nde de aynı sonuca varılmıştır.

² 29.6.2001 Tarih ve 24447 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

³ 3.11.2000 Tarih ve 24219 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁴ Şerafettin AKSOY, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, İstanbul 1996, s.35; Selim KANETİ, Vergi Hukuku, İstanbul 1989, s.81; Mualla ÖNCEL / Ahmet KUMRULU / Nami ÇAĞAN, Vergi Hukuku, Ankara 2000, s.75; Sadık KIRBAŞ, Vergi Hukuku, Ankara 1999, s.80; Nurettin BİLİCİ, Vergi Hukuku, Ankara 2001, s.23.

⁵ Mualla ÖNCEL, “Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk”, Prof. Fadıl Sur’un Anısına Armağan, Ankara 1983, s.40; Nihal SABAN, Vergi Hukukunda Sorumluluk, Doktora Tezi, İstanbul 1991, s.9.

⁶ KANETİ, age, s.81; SABAN, age, s.49.

⁷ <http://www.tbmm.gov.tr/tutanak/donem21/yil2/bas/b035m.htm>, TBMM Tutanak Dergisi, 16.2.1999 tarihli 35. Birleşim

⁸ Aynı yönde bkz. Cevdet YAVUZ, Türk Borçlar Hukuku Özel Hükümler, İstanbul 1993, s.9; Nuri ÇELİK, İş Hukuku Dersleri, İstanbul 1998, s.202; Kenan TUNÇOMAĞ, Türk İş Hukuku, İstanbul 1971, s.184 vd; Ferit Hakkı SAYMEN, Türk İş Hukuku, İstanbul 1954, s.474; Sarper SÖZEK, İş Hukuku, İstanbul 2002, s.258; Yarg. İBK. 18.2.1959 Gün, E.1959/218, K.1959/17.

⁹ Yarg. 9.HD'nin 8.9.1967 Gün, E.7305 K.7352 Sayılı Kararı (Mustafa ÇENBERCİ, İş Kanunu Şerhi, Ankara 1984, s.369).

¹⁰ Yarg. 9.HD'nin 5.10.1995 Gün ve E.9523 K.30512 Sayılı, 7.2.1995 Gün ve E.20947 K35190 Sayılı, 28.11.1995 Gün ve E.26081 K.34799 Sayılı Kararları (ÇELİK, age, s.202).