

Serbest Bölgelerde İstihdam Edilen Personelin Ücretlerinin Vergilendirilmesinde Son Durum

Öz

27 Şubat 2017 tarihinden önce, 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3. maddesine göre serbest bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az % 85'ini yurtdışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler gelir vergisinden istisna tutulmuştur. Bu istisna teşviki uygulamada çelişkilere yol açmıştır. Bu istisnanın işçiye mi, yoksa işverene mi ait olduğu konusunda tartışmalar ve uyuşmazlıklar ortaya çıkmış, konu yargıya taşınmıştır. En sonunda 27 Şubat 2017 tarihli 6772 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ile Bazı Kanun

ve Kanun Hükmünde Kararnelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile konu açıklığa kavuşturulmuştur. Söz konusu düzenlemeye göre personele ödenen ücretler üzerinden ödenen vergilerin tahakkuk eden vergiden terkin edileceği hükmü getirilerek tereddüde yol açan "istisna" ifadesi kaldırılmıştır. Böylece verilen teşvikin işverene ait olduğu netleştirilmiştir. Bu makalede bu istisna hükmünün ilk düzenlemesinden son düzenlemesine kadar olan süreç ve bundan sonra yatırımcıların dikkat etmesi gereken hususlar ele alınmıştır.

Anahtar Sözcükler:

Serbest Bölge, istisna, teşvik, ücret.

The Final Situation on Taxation of the Wages of Employees Employed in Free Zones

Abstract

Before 27 February 2017, according to provisional article 3 of the Free Zone Act No. 3218, the wages paid to personnel employed by the tax payers who export at least %85 of FOB compensation of the products produced in free zones were considered to be an exception for income tax. This exception incentive caused some conflicts in practice. The arguments and conflicts emerged on whether this exception was for employees or for employers and the issue has been taken to the court. Finally, the conflicts about the issue have been clarified with

the Free Zone Act No. 6772 dated 27 February 2017. According to this regulation, the provision has been implemented that the taxes paid over the wages of employees, will be removed from accrued tax and the word "exception" which caused conflicts was removed. Therefore, it has become clear that the incentive belongs to employer. In this article, the process of the provision of exception starting from its first regulation to its final regulation and the issues that should be taken into consideration by the investors shall be discussed.

Keywords:

Free Zone, exception, incentive, wage.

*İstanbul Arel Üniversitesi-ayseyigitsakar@gmail.com

I. Giriş

Serbest bölgeler, bir ülkenin siyasi sınırları içinde olmakla beraber, gümrük bölgesi dışında sayılan, o ülkede geçerli ticari, mali ve ekonomik alanlara ilişkin hukuki ve idari düzenlemelerin uygulanmadığı veya kısmen uygulandığı, sınai ve ticari faaliyetler için daha geniş teşviklerin tanıdığı ve fiziki olarak ülkenin diğer kısımlarından ayrılan, mal ve kişilerin giriş ve çıkışları belirli noktalardan ve kontrollü olarak yapılan yerlerdir¹.

Küresel pazarda yatırımcılar, rakipleriyle rekabet edebilmek, maliyetlerini en aza indirerek en fazla kâr elde etmek gibi amaçlarla, ithalat, ihracat ve gümrük vergileri gibi kısıtlamaların olmadığı, çeşitli vergi muafiyet ve istisnaların sağlandığı serbest bölgelere yönelmektedirler. Ülkeler ise ihracat için yatırım ve üretimi artırmak, yabancı sermaye ve teknoloji girişini hızlandırmak, ekonominin girdi ihtiyacını ucuz ve düzenli şekilde temin etmek, dış finansman ve ticaret imkânlarından daha fazla yararlanmak amacıyla serbest bölgeler kurmaktadır.

Serbest bölgelerde; ithalat, ihracat, montaj, malların çeşitli işlemlere tabi tutulması, ambalajlama, depolama, yükleme, boşaltma hizmetleri, bankacılık, sigortacılık faaliyetleri ve üretim ve sınai faaliyetler yapılabilmektedir. Bu bölgelerde üretilecek mallar için gerekli hammadde vb. girdiler için gümrük vergisi ödenmediği için, bu ürünlerin yurt dışına ihracatında fiyatlar yurt içinde üretilenlere göre daha düşüktür².

Ekonomi Bakanlığının verilerine göre ülkemizde de temel olarak ihracata dayalı yatırım ve üretimi teşvik etmek amacıyla 1987 yılından bu yana 18 adet serbest bölge faaliyetini sürdürmektedir³. Bunlar bölgelere göre sırasıyla: Akdeniz Bölgesinde, Mersin, Antalya ve Adana-Yumurtalık Ser-

best Bölgeleri, Ege Bölgesinde Ege (İzmir), Denizli ve İzmir Serbest Bölgeleri, Marmara Bölgesinde, İstanbul Atatürk Havalimanı, İstanbul Endüstri ve Ticaret, İstanbul Trakya, Avrupa, Kocaeli, Tübitak-Mam Teknoloji ve Bursa Serbest Bölgeleri, Karadeniz Bölgesinde, Trabzon, Rize ve Samsun Serbest Bölgeleri, Güneydoğu Anadolu Bölgesinde Gaziantep Serbest Bölgesi, İç Anadolu Bölgesinde, Kayseri Serbest Bölgesidir. Ayrıca İç Anadolu Bölgesinde Karaman Serbest Bölgesinin Yer ve Sınırlarının Belirlenmesi ve Kurulup İşletilmesine Dair 2017/ 11030 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı 13 Aralık 2017 tarihinde Resmi Gazete yayımlanmıştır⁴.

Ülkemizde serbest bölgelerde faaliyette bulunan yatırımcılara sağlanan teşviklerden biri olan ve 3218 sayılı *Serbest Bölgeler Kanunu'nun*⁵ geçici 3. maddesinin 2. fıkrasının (b) bendinde yer alan *"Bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az % 85'ini yurtdışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler gelir vergisinden müstesnadır"* hükmü, uygulamada çelişiklere yol açmıştır. Bu istisnanın işçiye mi yoksa işverene mi ait olduğu konusunda tartışmalar ve uyuşmazlıklar ortaya çıkmış, konu yargıya taşınmış ve en sonunda 6772 sayılı *Serbest Bölgeler Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*⁶ ile konu açıklığa kavuşturulmuştur. Bu makalede bu istisna hükmünün ilk düzenlemesinden son düzenlemesine kadar olan süreç ve bundan sonra yatırımcıların dikkat etmesi gereken hususlar ele alınacaktır.

II. 6772 sayılı Kanun Öncesindeki Durum

Serbest Bölgeler Kanunu (SBK)'nın 6. maddesi "muafiyet ve teşvikleri" düzenlemektedir. Kanunun değişmeden önceki ilk şeklinde bu bölgelerde vergi, resim, harç, gümrük ve kambiyo mev-

1 Ayşe YİĞİT ŞAKAR, Vergi Hukukunda Serbest Bölgeler, Yaklaşım Yayınları, 2008, s. 25-26.

2 YİĞİT ŞAKAR, s.23.

3 https://www.ekonomi.gov.tr/portal/content/conn/UCM/path/Contribution%20Folders/web/Yat%-c4%b1r%4%b1m/Serbest%20B%3%b6lgeler/ekler/genel_bilgi.pdf?lve (Erişim: 17.12.2017).

4 RG. 13.12.2017, 30269.

5 RG. 15.06.1985, 18785.

6 RG. 24.02.2017, 29989.

zuatına dair yükümlülükler uygulanmadığı için istihdam edilen personele ödenen ücretlerden de gelir vergisi alınmamıştır. 06.02.2004 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere 5084 sayılı *Yatırımların ve İstihdamın Teşviki İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun*⁷ ile 6. maddede değişiklik yapılarak “*bu bölgelerde vergi, resim, harç yükümlülüğüne dair mevzuat hükümleri uygulanmaz*” ibaresi kaldırılmış, tam ve dar yükümlülerin bölgedeki süresiz, sınırsız gelir ve kurumlar vergisi muafiyeti uygulamasına son verilmiştir. Muafiyet kaldırılmakla birlikte, 5084 sayılı Kanun’un 9. maddesi ile hâlihazırda faaliyet gösteren yükümlülerin belli bir süre için haklarının korunması amacıyla Serbest Bölgeler Kanunu’na geçici 3. madde eklenerek geçiş dönemine ilişkin istisna uygulaması düzenlenmiştir.

Serbest Bölgeler Kanunu’nun geçici 3. maddesinin 1. fıkrasının (b) bendinde, 06.02.2004 tarihi itibarıyla bu Kanun’a göre kurulan serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış yükümlülerin, serbest bölgelerde istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler 31.12.2008 tarihine kadar gelir vergisinden müstesna tutulmuştur. Maddeyle ayrıca ruhsatta yer alan sürenin 31.12.2008 tarihinden daha önceki bir tarih olması durumunda istisnanın ruhsatta yer alan süre sonunda biteceği hükme bağlanarak, ücretlere süreli istisna getirilmiştir. Bu değişikliği takiben, 2008 yılı sonu itibarıyla serbest bölgelerde çalışanlar için sağlanan gelir vergisi istisnasının kalkacak olması nedeniyle özellikle üretici firmalarda yaşanan sıkıntıların giderilmesi ve bölgelere üretici ihracatçı firmaların çekilmesi amacıyla bu istisnanın üreticiler için Avrupa Birliği’ne üyelik tarihine kadar devam ettirilmesi gerekçesiyle⁸ 5810 sayılı *Serbest Bölgeler Kanunu ile Gümrük Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*⁹ ile geçici 3. maddenin 2. fıkrasında bazı değişiklikler yapılarak (a), (b), (c) bentleri eklenmiştir. Söz konusu değişiklik ile 2. fıkranın (b) bendinde yer

alan düzenlemeye göre Avrupa Birliği’ne tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar; bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az % 85’ini yurt dışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler gelir vergisinden müstesna tutulmuştur.

Maliye Bakanlığı Serbest Bölgeler Kanunu’nun geçici 3. maddesinin son fıkrasında verilen yetkiye istinaden, serbest bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az % 85’ini yurt dışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretlere uygulanacak gelir vergisi istisnası hakkında *1 Seri No’lu 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu Genel Tebliği*¹⁰ ve *2 Seri No’lu 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu Genel Tebliği*¹¹ ile düzenlemeler yapmıştır. 1 Seri No’lu 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Genel Tebliği’ne göre istisna kapsamında değerlendirilen ücretler üzerinden hesaplanan gelir vergisi, muhtasar beyannameyle genel hükümlere uygun olarak beyan edilmekte ve tecil-terkin yöntemi ve iade yöntemi olmak üzere iki tür uygulama yapılmaktaydı. Bunlardan *tecil-terkin yönteminde*, mükellef Serbest Bölgeler Kanunu kapsamında istisna edilecek tutarı muhtasar beyanname ile beyan etmekte, vergi dairesi ise bu tutarı tarh ve tahakkuk ettirerek tecil etmekte idi. İstisna uygulamasından yararlanan mükellefin yurt dışı ihracat tutarının toplam satış tutarına oranı, %85 veya üzerinde gerçekleştiğini YMM faaliyet raporu ile belgelemesi halinde, vergi dairesi tarafından tecil edilen vergi terkin edilmekteydi. İade yönteminde ise mükellef personele ödediği ücret üzerinden tevkif ettiği vergiyi muhtasar beyanname ile beyan ederek ödemekteydi. Mükellef, yıl sonunda yurt dışı ihracat tutarının toplam satış tutarına oranının, %85 veya üzerinde gerçekleştiğini YMM faaliyet raporu ile belgelese, vergi dairesi tarafından düzeltme işlemi yapılarak, ödediği vergileri iade alabilmekteydi.

Serbest bölgede faaliyette bulunan mükel-

7 RG. 06.02.2004, 25365.

8 <http://www2.tbmm.gov.tr/d23/1/1-0605.pdf> (Erişim: 17.12.2017).

9 RG. 25.11.2008, 27065.

10 RG. 12.03.2009, 27167.

11 RG. 29.07.2010, 27656.

leflerin imal ettikleri ve yurt dışına ihraç ettikleri ürün satış tutarlarının ürün toplam satış tutarlarına oranı, Kanunda öngörülen oranda yani %85 oranında gerçekleşmemesi halinde, yıl içinde vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil edilen gelir vergisi işverenden cezasız olarak, gecikme zammıyla birlikte tahsil edilmekteydi.

İstisna uygulamasındaki bu durum, istisnanın işçiye mi ve işverene mi ait olduğu hususunda farklı yorumlara yol açmıştır. Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3. maddesinin 2. fıkrasının (b) bendinde yer alan istisna hükmüne ve 1 Seri No'lu 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu Genel Tebliği'ne dayanarak serbest bölgede çalışan işçilere ödenen ücretler üzerinden tevkif edilen vergilerin iade edilmesi halinde, bu iadelerin işverenlerce işçilere geri ödenmesi gerektiği ileri sürülmüştür. İstisna şartını sağlayan firmalara iade edilen vergiler, işçilerce firmalardan talep edilmiş ve taraflar ortaya çıkan uyuşmazlık nedeniyle yargıya gitmişlerdir.

Konuya ilişkin işveren tarafından açılan davayı kabul eden ilk derece mahkemesinin kararını oyçokluğuyla bozan Yargıtay 9. Hukuk Dairesi, gelir vergisi istisnasının işçiye ait olduğu sonucuna varmıştır¹². Maliye Bakanlığı ise, işçiye iadesi talep edilen vergilerin işçiye değil işverene ait olduğu yönünde görüş bildirmiştir. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 29.06.2012 tarih ve B. 07.1.GİB.0.06.43120.03.08.03-25 sayılı Ekonomi Bakanlığı Serbest Bölgeler Yurt dışı Yatırım ve Hizmetler Genel Müdürlüğü'ne verdiği Özelge'de tahakkuktan terkin uygulamasının bir sonucu olarak tahakkuk ettirilerek işveren tarafından ödenmesi gereken vergi tutarının bir kısmından yine işveren lehine vazgeçildiği belirtilmiştir¹³.

İş müfettişleri tarafından bu konunun eleştirilmesi üzerine konu hakkında Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı İş Teftiş Kurulu Başkanlığı tarafından, Ekonomi Bakanlığı Serbest Bölgeler Yurt Dışı Yatırım ve Hizmetler Genel Müdürlüğü'ne serbest bölgede imalat faaliyetinde çalışan işçilerden kesi-

len vergilerin işçilere ödenip ödenmeyeceği konusu sorulmuş, serbest bölgelerle ilgili mevzuatı düzenleyen Bakanlık tarafından verilen 24.05.2012 tarih ve B.19.0.SGB.0.03.01./M-17 sayılı yazıyla verilen cevapta; "işçi ücretlerinden kesilen vergilerin, işçilere ödenmesinin mümkün olmadığı" belirtilmiştir¹⁴.

Konuya ilişkin 2014 yılında yazmış olduğum bir makalede, serbest bölgede çalışan işçilere yapılan ücret ödemeleri üzerinden kesilen vergilerin, üretici firmalara verilmiş bir teşvik olduğunu ifade etmiş¹⁵, Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3. maddesindeki hükmün değiştirilmesi gerektiğini "istisnanın muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle işveren lehine terkin edilmesi şeklinde uygulanacağı" ifadesi eklenerek uygulamadaki belirsizliğin giderilmesi gerektiğini ifade etmiştim¹⁶. Nitekim 24.02.2017 günlü Resmi Gazete'de yayımlanan 6772 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'la, Serbest Bölgeler Kanunu'nun konuya ilişkin geçici 3. maddesi değiştirilerek, mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretlere uygulanacak gelir vergisi istisnası uygulamasına son verilmiştir.

III. 6772 sayılı Kanun Sonrası Durum

6772 sayılı Kanun ile Serbest Bölgeler Kanunu'nda yapılan değişiklik sonrasında "serbest bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az %85'ini yurt dışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan gelir vergisi, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek sure-

12 Yargıtay 9. Hukuk Dairesi, 28.12.2016, E.2016/35340, K. 2016/22796.

13 http://www.asbas.com.tr/dosyalar/Teftis_Programi.pdf (Erişim:17.12.2017).

14 Mesut ÇIRAK, "Serbest Bölgelerde Üretim Faaliyetinde Bulunan Firmalara Sağlanan Teşvikler Birer Tuzak mı?", Yaklaşım, Sayı:237, Eylül, 2012, s. 137.

15 Aynı yönde Görüş için Bkz. Bumin DOĞRUSÖZ, "Serbest Bölgelerde Ücret İstisnası", Dünya Gazetesi, 25.08.2015. <https://www.dunya.com/kose-yazisi/serbest-bolgelerde-ucet-istisnasi/25067> (Erişim:17.12.2017).

16 Bkz. Ayşe YİĞİT ŞAKAR, "Serbest Bölgelerdeki Personele Ödenen Ücretlere Tanınan Gelir Vergisi İstisnasından Kim Yararlanacak: İşçi mi? İşveren mi?", Mali Çözüm Dergisi, Eylül - Ekim 2014, s. 15-30.

6772 Sayılı Kanun ile Değişiklik Öncesi

“Geçici 3. Madde 2-b) Bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az % 85’ini yurtdışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler gelir vergisinden müstesnadır. Bu oranı % 50’ye kadar indirmeye ve kanuni seviyesine kadar yükseltmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir. Yıllık satış tutarı bu oranın altında kalan mükelleflerden zamanında tahsil edilmeyen vergiler cezasız olarak, gecikme zammıyla birlikte tahsil edilir.”

6772 Sayılı Kanun ile Değişiklik Sonrası

“Geçici 3. Madde 2 -b) Bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az %85’ini yurt dışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan gelir vergisi, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilir. Bu oranı %50’ye kadar indirmeye ve kanuni seviyesine kadar yükseltmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir. Bakanlar Kurulu bu yetkiyi, stratejik, büyük ölçekli veya öncelikli yatırımlar ile konusu, sektörü ve niteliği itibarıyla proje bazında desteklenmesine karar verilen yatırımlara yönelik olarak, bölge, sektör ya da faaliyet alanı itibarıyla farklılaştırarak veya kademelendirerek kullanabilir. Yıllık satış tutarı bu oranın altında kalan mükelleflerden zamanında tahsil edilmeyen vergiler cezasız olarak, gecikme zammıyla birlikte tahsil edilir.”

tiyle terkin edilir” hükmü getirilerek tereddüde yol açan istisna ifadesi kaldırılmış, verilen teşvikin işverene ait olduğu netleştirilmiştir. Dolayısıyla, bu düzenlemeden sonra çalışanlar bu teşvik unsuru üzerinden hak iddia edemeyeceklerdir.

Ayrıca, değişiklik öncesinde Bakanlar Kuruluna %85 oranını %50’ye kadar indirme konusunda genel yetkisi değiştirilerek Bakanlar Kurulunun yetkisi sınırlandırılmıştır. Bakanlar Kurulu %85 oranını %50 ye kadar indirme yetkisini sadece stratejik, büyük ölçekli veya öncelikli yatırımlar ile konusu, sektörü ve niteliği itibarıyla proje bazında desteklenmesine karar verilen yatırımlarla sınırlı olarak kullanabilir.

IV. Sonuç

Serbest bölgelerdeki iş yerlerinde iş huzuruna katkı yapacağı beklenen¹⁷ 6772 sayılı Kanun

ile yapılan bu değişikliğin, net ücret üzerinden iş sözleşmesi yapan firmalardaki etkisi ile brüt ücret üzerinden iş sözleşmesi yapan firmalar üzerindeki etkisi farklı olacaktır.

6772 sayılı Kanun değişikliği, iş sözleşmeleri ister net ücret üzerinden isterse brüt ücret üzerinden akdedilsin, her iki durumda da işverenin sosyal sigorta prim maliyetlerini arttırıcı bir etki yaratacaktır. Ancak, iş sözleşmesini brüt ücret üzerinden akdeden ve değişiklik öncesinde işçiye gelir vergisi istisnasını ödeyen, nette çalışanına yıllık aynı tutarı ödemeye devam etmeyi amaçlayan mükelleflerde sosyal güvenlik primlerinin artışına ilave olarak brüt ücret artışı ve gelir vergi matrahı artışı da söz konusu olacaktır.

Bu durumda değişiklik sonrası net ücret ve brüt ücret üzerinden iş sözleşmesi yapanların dikkat etmesi gereken hususlar şunlardır:

Net ücret üzerinden yapılan iş sözleşmelerinde tüm vergi ve sosyal sigorta prim yükü işverene ait olduğundan istisna edilen gelir vergisi zaten işveren uhdesinde kalmaktadır. 6772 sayılı Kanun

¹⁷ Recep BİYİK, “Serbest Bölge Teşviklerinde Neler Değişti?”, Dünya Gazetesi, 24.02.2017. <https://www.dunya.com/kose-yazisi/serbest-bolge-tesviklerinde-neler-degisti/351219> (Erişim:17.12.2017).

öncesinde de sosyal sigorta primlerini gelir vergisi dâhil ücretler üzerinden hesaplayıp ödeyen mükellefler için bu değişiklik, herhangi bir ek maliyet yaratmamaktadır. Ancak, ücretin gelir vergisi istisnasına tabi olması nedeniyle sosyal sigorta primlerini gelir vergisi dahil edilmemiş brüt tutarlar üzerinden hesaplayan mükelleflerde, hesaplanan sosyal sigorta primi matrahının gelir vergisi dâhil brüt ücret üzerinden hesaplanması gerekmektedir. 6772 sayılı Kanun sonrasındaki yeni uygulama kapsamında prim maliyetleri ve dolayısıyla işçilik toplam maliyetleri ciddi oranlarda artabilecektir¹⁸.

6772 sayılı Kanun öncesinde, serbest bölgelerde faaliyette bulunan ve brüt ücret üzerinden iş sözleşmesi yapan bazı mükellef firmalar, gelir vergisi istisnasını işçiye tanıtmış bir hak olarak değerlendirerek ücret hesaplamasının ardından işçiye ödemişlerdir. Yapılan değişikliğin bu mükelleflerde etkisi şöyle olacaktır¹⁹: Uygulamada yapılan değişiklik, nette personeline yıllık aynı tutarı ödemeye devam etmek isteyen mükellefler açısından, işçinin brüt ücret tutarının, gelir vergisi matrahının ve SGK prim matrahının artmasına sonuç olarak yol açmaktadır. Bu kapsamda personele yıllık aynı net tutarı ödemeye devam etmek isteyen brüt anlaşmalı işverenlerin, kanunun yürürlük tarihinden itibaren brüt ücretten akdedilen sözleşmelerini de yeni hesaplama mantığına göre revize etmeleri gerekecektir.

Yıllık satış tutarının belgelenmesi konusunda Yeminli Mali Müşavir Raporu sunulması uygulaması devam etmektedir. Bu konu hakkında kanunda bir açıklama yer almasa da, genel tebliğ ile yeni uygulama yönteminin nasıl olacağı hususunda bir açıklama yapılması söz konusu olabilir. Aksi halde, bu teşvikten yararlanan bütün serbest bölge şirketlerinin her yıl incelenmesi gerekecektir ki bu da İdare açısından büyük bir iş yükü oluşturur²⁰.

18 Burcu PULULAR, "Dikkat! Serbest Bölgelerde Gelir Vergisi İstisna Uygulaması Değişti", Vergide Gündem, Ernst Young Türkiye, Mayıs 2017, s.11.

<http://en.vergidegundem.com/files/ebooks/2017/may/VGMayis/mobile/index.html#p=10> (Erişim: 16.12.2017).

19 PULULAR, s.11.

20 Bumin DOĞRUSÖZ, "Serbest Bölgelerde Ücretlerin Vergilendirilmesi", Dünya Gazetesi, 28.02.2017. [https://www.dunya.com/kose-yazisi/serbest-bolgelerde-odenen-uc-](https://www.dunya.com/kose-yazisi/serbest-bolgelerde-odenen-uc)

KAYNAKÇA

- Bıyık, Recep, "Serbest Bölge Teşviklerinde Neler Değişti?", Dünya Gazetesi, 24.02.2017. <https://www.dunya.com/kose-yazisi/serbest-bolge-tesviklerinde-neler-degisti/351219>(Erişim: 17.12.2017).
 - Çırak, Mesut, "Serbest Bölgelerde Üretim Faaliyetinde Bulunan Firmalara Sağlanan Teşvikler Birer Tuzak mı?", Yaklaşım, Sayı:237, Eylül, 2012, s. 137.
 - Doğrusöz, Bumin, "Serbest Bölgelerde Ücret İstisnası", Dünya Gazetesi, 25.08.2015. <https://www.dunya.com/kose-yazisi/serbest-bolgelerde-ucet-istisnasi/25067> (Erişim:17.12.2017).
 - Doğrusöz, Bumin, "Serbest Bölgelerde Ücretlerin Vergilendirilmesi", Dünya Gazetesi, 28.02.2017. <https://www.dunya.com/kose-yazisi/serbest-bolgelerde-odenen-ucetlerin-vergilendirilmesi/351652> (Erişim: 17.12.2017).
 - Pulular, Burcu, "Dikkat! Serbest Bölgelerde Gelir Vergisi İstisna Uygulaması Değişti", Vergide Gündem, Ernst Young Türkiye, Mayıs 2017.
 - <http://en.vergidegundem.com/files/ebooks/2017/may/VGMayis/mobile/index.html#p=10>(Erişim: 16.12.2017).
 - Yargıtay 9. Hukuk Dairesi, 28.12.2016, E.2016/35340, K. 2016/22796.
 - Yiğit Şakar, Ayşe, "Serbest Bölgelerdeki Personele Ödenen Ücretlere Tanınan Gelir Vergisi İstisnasından Kim Yararlanacak: İşçi mi? İşveren mi?", Mali Çözüm Dergisi, Eylül - Ekim 2014.
 - Yiğit Şakar, Ayşe, Vergi Hukukunda Serbest Bölgeler, Yaklaşım Yayınları, 2008.
 - https://www.ekonomi.gov.tr/portal/content/conn/UCM/path/Contribution%20Folders/web/Yat%c4%b1r%c4%b1m/Serbest%20B%20c3%b6lgeler/ekler/genel_bilgi.pdf?lve (Erişim: 17.12.2017).
 - <http://www2.tbmm.gov.tr/d23/1/1-0605.pdf> (Erişim: 17.12.2017).
 - http://www.asbas.com.tr/dosyalar/Teftis_Programi.pdf (Erişim:17.12.2017).
- retlerin-vergilendirilmesi/351652 (Erişim: 17.12.2017).