

SERBEST BÖLGELERDEKİ PERSONELE ÖDENEN ÜCRETLERE TANINAN GELİR VERGİSİ İSTİSNASINDAN KİM YARARLANACAK: İŞÇİ Mİ? İŞVEREN Mİ?

WHO WILL GET BENEFIT FROM THE INCOME TAX EXCLUSION UPON THE WAGES PAID TO THE PERSONNEL IN THE FREE ZONES? THE EMPLOYEE? THE EMPLOYER?

Doç. Dr. Ayşe YİĞİT ŞAKAR*

ÖZ

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3 üncü maddesi gereğince, Serbest Bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az % 85'ini yurtdışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler gelir vergisinden müstesnadır.

İşveren personel ücretlerinden gelir vergisi kesecek, yıl sonuna kadar tecil edilen bu vergi, ihracat şartının gerçekleştiği Yeminli Mali Müşavir Raporu ile ispatlandığında, işveren lehine terkin edilecektir. Yani Devlet tahakkuk etmiş bu vergiyi, ihracatı ödüllendirme amacıyla işverene bırakmaktadır. % 85 ihracat şartını yerine getiremeyen mükelleflerden ise vergiler cezasız olarak, fakat gecikme zammıyla birlikte tahsil edilecektir. Düzenleme ihracatı teşvik amaçlı ve işveren lehine bir düzenlemedir. Personelin net ücretlerini arttırmak gibi bir amacı yoktur.

Hukuki durum bu olmakla birlikte, konu işçi sendikaları ve iş müfettişleri tarafından yanlış yorumlanmakta ve ücretlerin gelir vergisinden istisna edildiği gerekçesiyle gelir vergisi kesilmemesi, kesilenlerin de personele iade edilmesi gerektiği iddiasıyla dava açılmaktadır. Bu makalede uyuşmazlığa sebep olan durum açıklığa kavuşturulmakta ve çözüm önerilmektedir.

Anahtar Sözcükler: Serbest bölge, gelir vergisi, serbest bölgelerde gelir vergisi istisnası, ücret, ücretlere tanınan istisna.

ABSTRACT

According to the temporary third Article of **Free Zones Act** no:3218; the wages paid to the personnel, who are employed by the taxpayers that export at least 85% of the FOB value of the products produced in the free zones, are excluded from income tax.

* T.C. İstanbul Arel Üniversitesi Vergi Hukuku Öğretim Üyesi

The employer will take income tax from the personnel wages, and this tax that is deferred until end of the year will be erased in favor of the employer when the condition of the export is verified by the Sworn- in Certified Public Accountant report.

In other words, the government leaves this accrued tax to the employer with the aim of rewarding exports. The taxes will be punishment free but will be collected with late payment penaltie from the tax payers who cannot fulfill the 85% export condition.

The set up aims to encourage exporting and is in favor of the employer. It doesn't have an aim to increase the net wages of the personnel.

While this is the official situation, the subject is wrongly interpreted by the worker unions and labor inspectors and lawsuits are opened with the claims that the income wages aren't collected because of the wages' exclusion from income tax and the claim that the collected are return to the personnel.

In this article, the situation that causes inconsistency is cleared and a solution is proposed.

Keywords: Free zone, income tax, income tax exclusion in free zones, wages, exclusion on wages.

GİRİŞ

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu(SBK) 'nun geçici 3 üncü maddesi gereğince, serbest bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az % 85'ini yurtdışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler gelir vergisinden müstesnadır.

Gerek Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı İş Müfettişleri tarafından yapılan incelemeler sonucunda gerekse işçi sendikaları tarafından; “ serbest bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az % 85'ini yurtdışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler gelir vergisinden müstesnadır ” hükmüne dayanarak serbest bölgede çalışan işçilere ödenen ücretler üzerinden tevkif edilen vergilerin işçilere geri ödenmesi gerektiği ileri sürülmektedir. Bu paralar işçilerce firmalardan talep edilmekte ve taraflar bu nedenle yargıya gitmektedir.

Bu makalede uyuşmazlık konusu durum irdelenecek ve bu konuda çözüm önerilecektir.

1. SERBEST BÖLGELERİN KURULUŞ AMACI

Ülkelerin dış ticaret alanında karşılıklı çıkan ithalat-ihracat kısıtlamaları, gümrük vergileri gibi bir takım etkenler, dünya pazarında rekabet etmelerini engellemektedir. Küresel düzeyde rekabet edebilmek için, **serbest bölgeler** (*free zones*) gibi devlet müdahalesinin olmadığı veya az olduğu, gümrük muafiyeti ve çeşitli teşviklerin sağlandığı ve ucuz işgücünün bulunduğu bölgelere ilgi artmaktadır. Bu bölgelerde; ithalat, ihracat, montaj, malların çeşitli işlemlere tabi tutulması, ambalajlama, depolama, yükleme, boşaltma hizmetleri, bankacılık, sigortacılık faaliyetleri ve endüstriyel faaliyetler yapılabilmektedir.

Ülkemizde, **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 kurulmaktadır. Bu bölgelerde üretilen mallar için gerekli hammadde vb. girdiler için gümrük vergisi ödenmediği için, bu ürünlerin dünya pazarlarına ihracatında fiyatlar yurtiçinde üretilenlere göre daha düşüktür (Yiğit Şakar, 2008, 23).

Serbest bölgeleri, ülkenin siyasi sınırları içinde olmakla beraber, gümrük bölgesi dışında sayılan, ülkede geçerli ticari, mali ve iktisadi alanlara ilişkin hukuki ve idari düzenlemelerin uygulanmadığı veya kısmen uygulandığı, sınıflı ve ticari faaliyetler için daha geniş teşviklerin tanındığı ve fiziki olarak ülkenin diğer kısımlarından ayrılan, mal ve kişilerin giriş ve çıkışları belirli noktalardan ve kontrollü olarak yapılan yerler olarak tanımlamak mümkündür (Yiğit Şakar, 2008, 25-26).

2. SERBEST BÖLGELERE TANINAN “ÜCRETLERDE GELİR VERGİSİ İSTİSNASI”NIN YASAL DAYANAKLARI

Serbest Bölgeler Kanunu (SBK)’ nun 6 ncı maddesi “muafiyet ve teşvikleri” düzenlemektedir. Serbest bölgelerde uygulanan sınırsız ve süresiz vergisel teşviklerin yasal dayanağını oluşturan bu madde, 06.02.2004 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere 5084 sayılı Kanun’un (T.C. Yasalar, 2004) 8 inci maddesiyle değiştirilmiş ve ayrıca 9 uncu maddesiyle geçici 3 üncü madde eklenmiştir. Söz konusu değişikliklerle 06.02.2004’ den itibaren, SBK’nun 6 ncı maddesinin ikinci fıkrasında yer alan, “*bu bölgelerde vergi, resim, harç, gümrük ve kambiyo yükümlülüğüne dair mevzuat hükümleri uygulanmaz*” ibaresi kaldırılmış, hüküm, “*bu bölgelerde gümrük ve kambiyo yükümlülüğüne dair mevzuat hükümleri uygulanmaz*” şeklinde düzenlenmiştir. Yapılan düzenleme ile serbest

bölgelerde vergi mevzuatına ilişkin hükümlerin uygulanmasına başlanılmış, tam ve dar yükümlülerin bölgedeki süresiz, sınırsız gelir ve kurumlar vergisi muafiyeti sona ermiştir. 5084 sayılı Kanunla serbest bölgelere tanınmış olan süresiz ve sınırsız vergi teşvikleri kaldırılmış olmakla birlikte, bu bölgelerde hâlihazırda faaliyet gösteren yükümlülerin belli bir süre için haklarının korunması amacıyla geçiş döneminde mevcut istisnaların uygulanmasına devam edilmesi öngörülmüştür. SBK'na 5084 sayılı Kanunun 9 uncu maddesiyle eklenen geçici 3 üncü madde ile de geçiş dönemine ilişkin istisna uygulaması düzenlenmiştir.

5084 sayılı Kanun öncesinde bu bölgelerde faaliyet gösteren gerçek ya da tüzel kişilerin yükümlülük tesis etmelerine gerek olmadığı gibi, vergi levhası asma zorunluluğu, anlaşmalı matbaa ya da noter tasdikli fatura kullanma veya defter ve belgeleri ibraz ve muhafaza gibi ödevleri de yoktu. Çünkü 06.02.2004 tarihinden önce bu bölgelerde vergi mevzuatı uygulanmamaktaydı. 5084 sayılı Kanun ile birlikte, serbest bölgeler Türkiye'nin diğer herhangi bir bölgesi gibi her türlü vergi, resim, harç mevzuatının uygulandığı, ancak duruma göre gerekli şartları taşıyanlar için gelir ve kurumlar vergisi istisnası hakkı tanınmış teşvikli bölgeler haline gelmiştir.

SBK'nun geçici 3 üncü maddesinin birinci 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. Örneğin, işverenin ruhsat süresi 31.12.2011 tarihinde doluyorsa, 01.01.2009 tarihinden itibaren elde edilen ücretler gelir vergisine tabi olacaktır. Eğer ruhsat süresi 31.12.2007 tarihinde sona eriyorsa, 01.01.2008 tarihinden itibaren elde edilen ücretler gelir vergisine tabi olacaktır. Bu personelin ücretleri vergiye tabi olduğu gibi, işveren de bu vergileri kesmek ve muhtasar beyanname ile beyan etmek ve ödemek sorumluluğu altındadır (Yiğit Şakar, 2008, 266).

Serbest bölgelerde istihdam edilen personelin ücretleri, SBK'nun geçici 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi ile 31.12.2008 tarihine kadar gelir vergisinden istisna edilmişti. Ancak, belirlenen süre dolmadan, 5810 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ile Gümrük Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un (T.C. Yasalar, 2008) 7'nci maddesi ile SBK'nun geçici 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında bazı değişiklikler yapılmış ve **değişikliğin hem**

genel gerekçesi hem de madde gerekçesi “2008 yılı sonu itibariyle serbest bölgelerde çalışanlar için sağlanan gelir vergisi_muafiyetinin kalkacak olması nedeniyle özellikle üretici firmalarda yaşanan sıkıntıların giderilmesi ve bölgelere üretici ihracatçı firmaların çekilmesi amacıyla bu muafiyetin üreticiler için Avrupa Birliği’ne üyelik tarihine kadar devam ettirilmesi amaçlanmıştır.” şeklinde açıklanmıştır(http://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/tasari_teklif_gd.onerge_bilgileri?kanunlar_sira_no=65533).

Bu gerekçe ile yapılan değişiklik sonrasında 01.01.2009 tarihinden geçerli olmak üzere, SBK’nın geçici 3 üncü maddesinin ikinci fıkrası aşağıdaki gibidir:

“Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar;

- a. Serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci ve 30 uncu maddeleri uyarınca yapılacak tevkifata etkisi yoktur.
- 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.**
- c. Bu bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetlerle ilgili olarak yapılan işlemler ve düzenlenen kâğıtlar damga vergisi ve harçlardan müstesnadır.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

Kanun hükmünden de anlaşılacağı üzere ikinci fıkranın (b) bendi, serbest bölgelerde istihdam edilen personele yapılacak olan ücret ödemelerine ilişkindir. Yapılan düzenleme ile esas itibariyle üretim işletmeleri ile üretimin yanında, alım-satım veya hizmet konusunda faaliyette bulunan işletmelerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler, bir takım şartların yerine getirilmesi koşuluyla, gelir vergisinden istisna edilmiştir. Buna göre serbest bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az %85’ini yurtdışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler gelir vergisinden istisna edilmiş ve bu oranı %50’ye kadar indirmeye ve kanuni seviyesine ka-

dar yükseltmeye Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır. Yıllık satış tutarı bu oranın altında kalan mükelleflerden zamanında tahsil edilmeyen vergiler cezasız olarak, gecikme zammıyla birlikte tahsil edilecektir.

Serbest bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az % 85'ini yurtdışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretlere uygulanacak gelir vergisi istisnası ile ilgili ayrıntılı düzenlemeler **1 Seri No'lu 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu Genel Tebliği** (Maliye Bakanlığı, 2009) ile **2 Seri No'lu 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu Genel Tebliği**'nde (Maliye Bakanlığı, 2010) yer almaktadır.

İstisnadan yararlanabilmek için bazı şartların yerine getirilmesi gerekmektedir:

- İmalat faaliyetinde bulunmak.
- İmalat faaliyetinin serbest bölgede gerçekleştirilmesi
- Serbest bölgede üretimi gerçekleştirilen ürünlerin FOB bedelinin en az %85'ini yurt dışına ihraç edilmesi.
- Vergi dairesine aylık ve yıllık olarak üretim ile istihdam bildirimlerinin yapılması
- İstisna kapsamında değerlendirilen ücretler üzerinden hesaplanan gelir vergisinin, muhtasar beyannameyle genel hükümlere uygun olarak beyan edilmesi. Gelir vergisinin tecil edilmesi.
- Üretim ve satış tutarlarının YMM'ler tarafından Serbest Bölge Faaliyet Tasdik Raporu ile tespit edilmesi

1 Seri No'lu 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu Genel Tebliği'nin 3.1. Paragrafında yer alan düzenlemeye göre bölge içinde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin üretime ilişkin istihdam ettikleri tüm personele ödedikleri ücretler gelir vergisinden istisna edilecektir. Üretim faaliyeti ile birlikte başka konularda da faaliyette bulunan mükelleflerin satış, pazarlama, muhasebe, lojistik vb. departmanlarda çalışan personeli de istisna kapsamında değerlendirilecektir (Maliye Bakanlığı, 2009).

a. Uygulamanın Başlangıcı ve İstisna Uygulamasında Süre

SBK' nun geçici 3 üncü maddesinin değiştirilen ikinci fıkrasının (b) bendinde yer alan ücret istisnası, 01.01.2009 tarihinden geçerli olmak üzere Kanunun yayımı tarihinden itibaren yürürlüğe girmiş olup, Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar uygulanacaktır.

b. Ücret İstisnasının Uygulanmayacağı Haller

Ücret istisnasının uygulanmayacağı haller ile ilgili düzenlemeler 1 Seri No'lu 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu Genel Tebliği'nin 6. paragrafında yapılmıştır. (Maliye Bakanlığı, 2009) . Söz konusu tebliğe göre, Serbest bölgedeki ücret istisnası, bu bölgelerde üretilen ürünlerin toplam FOB bedelinin en az %85'inin yurt dışına ihraç edilmesi halinde mümkün olup, aşağıda belirtilen hallerde ücret istisnasından yararlanılamayacaktır:

- Serbest bölgede üretilen ürünlerin toplam FOB bedelinin %85'inden az bir kısmın yurt dışına ihraç edilmesi halinde çalışanlara ödenen ücretler,
- Serbest bölgede çalışan personelin çeşitli nedenlerle serbest bölge dışında çalıştığı sürelerle ilişkin ödenen ücretler,
- Serbest bölgede üretim faaliyeti dışında hizmet veya mal satışı faaliyetlerinde bulunan mükellefler nezdinde çalışanlara ödenen ücretler,
- Tebliğ ekinde yer alan belgeleri belirtilen süreler içinde ilgili vergi dairesine vermeyen mükelleflerin istihdam ettikleri çalışanlara ödenen ücretler.

Serbest bölgelerde üretim faaliyeti dışında hizmet veya mal satışı faaliyetlerinde bulunan mükellefler nezdinde ödenen ücretler için gelir vergisi istisnası uygulanması söz konusu değildir (Sezgin, 2010, 179).

c. Gelir Vergisi İstisnasının Uygulamasında Üretilen Ürünlerin FOB Bedeli:

Bu konu ile ilgili düzenlemeler 1 Seri No'lu 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu Genel Tebliği'nin 3.1. Paragrafında yapılmıştır (Maliye Bakanlığı, 2009) . Söz konusu tebliğe göre, istisna uygulaması bakımından üretilen ürünlerin toplam FOB bedelinin tespiti gereklidir. Üretilen ürünlerin **birim FOB bedeli, üretilen mallardan satışı yapılanların satış tutarı toplamının satılan ürün miktarına bölünmesiyle elde edilen tutardır.** Toplam FOB bedeli, üretilen ürünlerin birim FOB bedeli ile toplam üretilen ürün miktarının çarpılmasıyla elde edilen tutardır.

d. Vergi Dairesine Aylık ve Yıllık Olarak Üretim İle İstihdam Bildirimlerinin Yapılması:

Vergi dairesine aylık ve yıllık olarak üretim ile istihdam bildirimlerinin yapılması ile ilgili düzenlemeler 1 Seri No'lu 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu Genel Tebliği'nin 3.3. Paragrafında yapılmıştır (Maliye Bakanlığı, 2009) . Söz konusu tebliğe göre, serbest bölgede faaliyette bulunan mükellef-

lerden üretim faaliyetinde bulunanların çalıştırdıkları tüm personelin, üretim faaliyetiyle birlikte başka faaliyetleri de bulunanların sadece üretim konusundaki faaliyetlerinde çalışanlara ait ücretleri ve yararlanılan gelir vergisi tevkifat tutarına ilişkin Ek:1’de yer alan “Gelir Vergisi Tevkifat Tutarlarına İlişkin Bildirim”i, her aya ait muhtasar beyannamenin verilme süresi içinde, e-beyanname şeklinde verenler tarafından elektronik ortamda, diğer mükelleflerce kâğıt ortamında yetkili vergi dairesine vermeleri gerekmektedir.

Öte yandan, yıl içinde gelir vergisi istisna hükümlerinden yararlanmayan ve yıl sonunda istisna şartlarını yerine getiren mükelleflerle ilgili olarak, Ek:2’de yer alan “Gelir Vergisi Tevkifat Tutarları ile İade Edilecek Tutarlara İlişkin Bildirim”i, Aralık ayına ait muhtasar beyannamenin verilme süresi içinde e-beyanname şeklinde verenler tarafından elektronik ortamda, diğer mükelleflerce kâğıt ortamında yetkili vergi dairesine vermeleri durumunda bu Tebliğle belirlenen koşullarla istisna uygulamasından yararlanılabilecektir.

Gelir Vergisi Kanununun 98 inci maddesinin son fıkrası uyarınca muhtasar beyannamelerini üçer aylık dönemler halinde veren mükelleflerde ise, bu Tebliğin ekinde yer alan bildirimleri her vergilendirme dönemine (üçer aylık) ait muhtasar beyannamenin verilme süresi içinde, e-beyanname şeklinde verenler tarafından elektronik ortamda, diğer mükelleflerce kâğıt ortamında yetkili vergi dairesine vermeleri gerekmektedir.

e. Muhtasar Beyannamenin Verilmesi ve Tecil-Terkin Uygulaması

“İstisna kapsamında değerlendirilen ücretler üzerinden hesaplanan gelir vergisi, muhtasar beyannameyle genel hükümlere uygun olarak beyan edilecektir.

SBK’nun kapsamında istisna edilecek tutar, Ek:1’de yer alan “Gelir Vergisi Tevkifat Tutarlarına İlişkin Bildirim”in “İstisna edilecek tutara ilişkin bilgiler” Tablosunun (g) sütununda gösterilecektir. Bu sütunda yer alan tutar, Muhtasar Beyannamenin “TABLO-2 Tahakkuka Esas İcmal Cetveli” bölümünün “3/b- Tecil Edilecek Tutar” satırına aktarılacak ve vergi dairesince bu tutarlar tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil edilecektir. “İstisna uygulamasında, **asgari geçim indirimi** mahsup edilerek kalan tutar tecile konu olacaktır. Bu nedenle, asgari geçim indirimi Gelir Vergisi Kanununun 32 nci maddesi ile 265 Seri Numaralı *Gelir Vergisi Genel Tebliği*’nde belirtilen usul ve esaslara göre hesaplanarak Ek.1’de yer alan asgari geçim indirimine ilişkin satırda gösterilecek ve muhtasar beyannamenin ilgili sütununa aktarılacaktır (Maliye Bakanlığı, 2009)”. Serbest bölgelerdeki ücret istisnası, bu bölgelerde üretilen

ürünlerin FOB bedelinin en az %85'inin yurt dışına ihraç edilmesi halinde, tecil edilen verginin terkin edilmesi şeklinde uygulanacaktır.

İşverenler, Ek:2'de yer alan Bildirimi, Aralık ayına ait muhtasar beyannamenin verilme süresi içinde ilgili vergi dairesine vereceklerdir. Bunun üzerine, yıl içinde verilen muhtasar beyannameler üzerinden hesaplanan ve ödenen ücretlere ilişkin gelir vergisi tevkifat tutarları, Tebliğle belirlenen koşullarla ilgili vergi dairesi tarafından 213 sayılı Kanun hükümlerine göre düzeltme işlemi yapılarak **mükellefe red ve iade edilecektir** (Maliye Bakanlığı, 2009)".

f. Üretim ve Satış Tutarlarının YMM Serbest Bölge Faaliyet Tasdik Raporu ile Tespit Edilmesi:

İstisna uygulamasında;

- Serbest bölgede üretilen ürünlerle bölge içinden, Türkiye'den veya dışarıdan alınan ürün tutarları,
- Bölge içine, Türkiye'ye veya yurt dışına satış tutarları,
- Bölgede üretilen ürünlerin toplam FOB bedelinin en az % 85'inin yurt dışına ihraç edildiği,

hususlarının Tebliğde açıklanan usul ve esaslara uygun olduğunun yeminli mali müşavirler tarafından düzenlenecek faaliyet raporu ile tevsik edilmesi üzerine, tecil edilen vergi terkin edilecektir. Düzenlenecek YMM faaliyet raporuna, Gümrük Çıkış Beyannamesi, Faaliyet Ruhsatı ile Kapasite Raporu örnekleri de eklenecektir (Maliye Bakanlığı, 2009).

SBK' nun geçici 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasının (b) bendi kapsamındaki gelir vergisi istisnası hükümlerinden yararlanılabilmesi için YMM'ler tarafından düzenlenen Serbest Bölge Faaliyet Tasdik Raporunun en geç faaliyette bulunulan takvim yılını takip eden yılın Şubat ayının 15 inci günü akşamına kadar muhtasar beyannamenin verildiği vergi dairesine teslim edilmesi gerekmektedir (Maliye Bakanlığı, 2010).

g. İstisna Şartlarının Gerçekleşmemesi

Serbest bölgede faaliyette bulunan mükelleflerin imal ettikleri ve yurt dışına ihraç ettikleri ürün satış tutarlarının ürün toplam satış tutarlarına oranı, **Kanunda öngörülen oranda gerçekleşmemesi halinde, yıl içinde işten ayrılan personel de dahil olmak üzere yıl içinde vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil edilen gelir vergisi işverenden cezasız olarak, gecikme zammıyla birlikte tahsil edilecektir** (Maliye Bakanlığı, 2009).

Bu durumdaki mükellefler tarafından Ek:1’de yer alan ve aylık muhtasar beyanname ekinde ilgili vergi dairesine verilerek vergi dairesince tecil edilen gelir vergisi tutarı, vergi cezası uygulanmadan 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde yer alan oranda gecikme zammıyla birlikte tahsil edilecektir (Maliye Bakanlığı, 2009).

3. MALİYE BAKANLIĞI GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI’NIN KONUYA İLİŞKİN GÖRÜŞÜ

Gelir İdaresi Başkanlığı’nın 29.06.2012 tarih ve B. 07.1.GİB.0.06.43-120.03.08.03-25 sayılı Ekonomi Bakanlığı Serbest Bölgeler Yurtdışı Yatırım ve Hizmetler Genel Müdürlüğü’ne verdiği *Özelge*’de tahakkuktan terkin uygulamasının bir sonucu olarak tahakkuk ettirilerek işveren tarafından ödemesi gereken vergi tutarının bir kısmından **yine işveren lehine** vazgeçildiği belirtilmiştir (http://www.asbas.com.tr/dosyalar/Teftis_Programi.pdf).

Gelir İdaresi Başkanlığı’nın görüşü aşağıdaki gibidir:

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 61 inci maddesinde “ *Ücret işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir. Ücretin ödenek , tazminat, kasa tazminatı, (Mali Sorumluluk Tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim , ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şart ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez..*” hükmüne, aynı Kanunun 94 üncü maddesinde tevkifat yapmak zorunda olanlara, 23 ve müteakip maddelerinde ise gelir vergisinden istisna tutulan ücretlere yer verilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu’nun;

- 84 üncü maddesinde, muhtasar beyannamenin, işverenler veya tevkifatı yapan diğer kimseler tarafından kesilen vergilerin matrahları ile birlikte, toplu olarak vergi dairesine bildirmesine mahsus olduğu,
- 96 ncı maddesinde vergi tevkifatının, 94 üncü madde kapsamına giren nakden veya hesaben yapılan ödemelere uygulanacağı, hesaben ödeme deyiminin, vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade edeceği, vergi tevkifatının, ücret ödemelerinde safi tutar üzerinden yapılması gerektiği,
- 97 nci maddesinde, işverenlerin, hizmet erbabına ödedikleri ücretler-

den 94 üncü madde gereğince yaptıkları vergi tevkifatının Vergi Usul Kanunu'nda yazılı ücret bordrosunda veya bordro yerine geçen diğer kayıtlarda göstermeye mecbur oldukları, yapılan vergi tevkifatının vergi kesenin kayıt ve hesaplarında ayrıca gösterileceği,

- 98 inci maddesinde, 94 üncü madde gereğince vergi tevkifatı yapmaya mecbur olanların bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri karlar ve iratlar ile bunlardan tevkif ettikleri vergileri ertesi ayın yirmi üçüncü günü akşamına kadar ödeme veya tahakkukun yapıldığı yerin bağlı olduğu vergi dairesine bildirmeye mecbur oldukları, hükümleri yer almaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Ücretlere ait kayıt ve vesikalar" başlıklı bölümünün 238 inci maddesinde, " İşverenler her ay ödedikleri ücretleri için ücret bordrosu tutmaya mecburdurlar. Gelir Vergisi Kanunu'na göre vergiden muaf olan ücretlerle diğer ücret üzerinden vergiye tabi hizmet erbabına yapılan ücret ödemeleri için bordro tutulmaz" hükmü yer almakta olup, anılan maddede ücret bordrolarında bulunması gereken bilgiler de sayılmaktadır.

Yukarıdaki düzenlemelere göre,

- Gelir vergisinden muaf olan ücretler için ücret bordrosu düzenlenmez, başka ödemeler ve diğer mevzuat için ücret bordrosu düzenlense dahi bu ödemeler bordroya dahil edilmez.
- Gelir vergisinden kısmen veya tamamen istisna edilen ücret ödemeleri, ücret bordrosu üzerinde vergi matrahına dahil edilmemek suretiyle istisna uygulanır. İstisna tutarlar için muhtasar beyanname verilmez, başka ödemeler için muhtasar beyanname verilse dahi istisna tutarlar beyannameye ithal edilmez.
- Ücret bordrosu düzenlenen bazı durumlarda gelir stopaj vergisi ilgili mevzuata göre hesap edilir ve nakden veya hesaben ödemenin yapıldığı dönemin muhtasar beyannamesinde ithal edilir. Beyanname üzerinden gelir stopajı vergisi kendi mevzuatına uygun olarak tahakkuk ettirilir. **Devlete ödenecek duruma gelen gelir stopaj vergisini devlet işveren (vergi sorumlusu) lehine kısmen veya tamamen almaktan vazgeçer.** Bu uygulama teknik olarak "**tahakkuktan terkin**" işlemi diye nitelendirilir.

Yukarıda ilk iki durumda hak sahibi ücretli olduğundan net maaşında muaf veya istisna olan ücret tutarına isabet eden vergi kısmı kadar artış olur. Üçüncü durumda **yani tahakkuktan terkin işlemi uygulanan durumda ise ücret üzerinden kesilen vergiyi devlet, kısmen veya tamamen almaktan vazge-**

çerek işverene bırakır. Başka bir ifadeyle, istisna veya muafiyetten faydalanacak kişi ücretli ise ücret ve hesaplanan vergi muhtasar beyannameye ithal edilmez, **faydalanacak kişi işveren** (vergi sorumlusu) ise muhtasar beyannameye dahil edilerek tahakkuktan terkin işlemi uygulanır.

Bu nedenle, istisna veya muafiyetten faydalanacak kişinin belirlenmesinde ölçüt belirsiz değil açıktır.

SBK'nun geçici 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasının (b) bendi hükmünün gerekçesinde “özellikle üretici firmalarda yaşanan sıkıntıların giderilmesi ve bölgelere ihracatçı firmaların çekilmesi amacıyla bu muafiyetin üreticiler için Avrupa Birliğine üyelik tarihine kadar devam ettirilmesi amaçlanmıştır” görüşü yer almaktadır.

Bakanlığa verilen yetkiye istinaden 12.03.2009 tarihi ve 27167 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan **1 seri No.lu 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu Genel Tebliği**'nde uygulamaya ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir.

Düzenleme ile yapılan anılan Genel Tebliğin bir kısmının veya tamamının; verilen yetkinin Bakanlığımızın kanun hükmünü aşan, istisna kapsamını daraltan şeklinde kullandığı, Tebliğin kanuna, kanun hükmünün de Anayasaya aykırı olduğuna dair nedenlerle Tebliğin yürütmenin durdurulması ve iptal edilmesi için Danıştay nezdinde dava açılmıştır. Danıştay Dördüncü Dairesince verilen: 07.04.2010 tarihi ve E:2009/3570- K:2010/1900 sayılı; 16.12.2011 tarihi ve E:2009/5196-K:2011/752 sayılı; 21.04.2011 tarihi ve E:2009/5771-K:2011/2690 sayılı; Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca verilen 25.12.2009 tarihi ve 2009/59 sayılı kararlar ile Anayasaya aykırılık iddiaları ciddi görülmemiş ve Genel Tebliğ ile yapılan düzenlemeler “kanun hükmünü aşan ya da kanunda öngörülen istisnanın kapsamını daraltan nitelik taşımadığı”, “düzenlemede hukuka aykırılık görülmediği” gerekçeleriyle davacı talepleri kabul edilmemiştir.

Yukarıda yer alan hükümler ve açıklamalara göre; SBK'nun geçici 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasının (b) bendinde yer alan **gelir vergisi stopajı teşviki getiriliş gerekçesine ve tasarının TBMM'ndeki görüşme aşamalarında yapılan değerlendirmeler de dikkate alınarak yayımlanan Genel Tebliğdeki tahakkuktan terkin uygulamasının** hukuka uygun olduğu; tahakkuktan terkin uygulamasının bir sonucu olarak tahakkuk ettirilerek işveren tarafından ödenmesi gereken vergi tutarının **bir kısmından yine işveren lehine vazgeçildiğinin açık** olduğu; verginin tarh, tahakkuk, tahsil aşamaları ile bu konudaki uygulamalara ilişkin usul ve esasların ancak Maliye Bakanlığınca belirlenebileceği belirtilmiştir.

Serbest Bölgede faaliyette bulunan bir firmanın, SBK kapsamında ücretlere uygulanan istisna nedeniyle tecil edildikten sonra terkin edilen gelir vergilerinin personele iade edilip edilmeyeceği hakkında Gelir İdaresi Başkanlığı, Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 22.05.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.41.15.01-120.03.08.03[61-2012/6]-126 sayılı verdiği özeldede (Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı, 2012), Maliye Bakanlığı'nın yukarıdaki görüşü 1 Seri No'lu Serbest Bölgeler Kanunu Genel Tebliği'nde yer alan düzenlemeler doğrultusunda tekrarlanmıştır.

4. EKONOMİ BAKANLIĞI'NIN KONUYA İLİŞKİN GÖRÜŞÜ

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 kesilen vergilerin işçilere ödenip ödenmeyeceği konusu sorulmuş, serbest bölgelerle ilgili mevzuatı düzenleyen Bakanlık tarafından verilen 24.05.2012 tarih ve B.19.0.SG-B.0.03.01./M-17 sayılı yazıyla verilen cevapta; “işçi ücretlerinden kesilen vergilerin, işçilere ödenmesinin mümkün olmadığı” belirtilmiştir (Çırak, 2012, 137).

KONUYA İLİŞKİN GÖRÜŞÜM VE SONUÇ

5810 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ile Gümrük Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un (T.C. Yasalar, 2008) 7 nci maddesi ile SBK'nun geçici 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasındaki değişikliğin hangi amaçla getirildiğini ve istisnadan kimin faydalanacağını anlamak için 5810 sayılı Kanun'un getiriliş gerekçesine bakmak gerekmektedir. Yasa koyucu, değişikliğin sebebini **hem Genel Gerekçede hem de Madde Gerekçesinde**, “*2008 yılı sonu itibariyle serbest bölgelerde çalışanlar için sağlanan gelir vergisi muafiyetinin kalkacak olması nedeniyle özellikle üretici firmalarda yaşanan sıkıntıların giderilmesi ve bölgelere üretici ihracatçı firmaların çekilmesi amacıyla bu muafiyetin üreticiler için Avrupa Birliği'ne üyelik tarihine kadar devam ettirilmesi amaçlanmıştır*” şeklinde açıklamıştır (http://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/tasari_teklif_gd.onerge_bilgileri?kanunlar_sira_no=65533).

SBK'nun geçici 3 üncü maddesinin son fıkrasında bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkili olduğu hükmü getirilmiştir. Maliye Bakanlığı bu hükme dayanarak serbest bölgede istihdam edilecek personelin ücretlerine uygulanacak istisnanın usul ve esas-

larını 1 Seri No'lu Serbest Bölgeler Kanunu Genel Tebliği ile düzenlemiştir. Tebliğde yer alan düzenlemeler yukarıda ayrıntısıyla anlatılmıştır.

Buradan hareketle, istisnanın getirilmesindeki temel amaç, ihracatın arttırılmasını teşvik etmek ve 31.12.2008 tarihi itibariyle gelir vergisi istisnasının kalkması sebebiyle üretim yapan firmalarda yaşanacak işçi maliyet artışları sonucu oluşabilecek mali sıkıntıların giderilmesidir. Madde gerekçesinden de açıkça anlaşılacağı üzere, **serbest bölgede çalışan işçilere yapılan ücret ödemeleri üzerinden kesilen vergilerin, üretici firmalara verilmiş bir teşvik olduğu gayet açıktır.**

Yani teşvikin getiriliş amacı istihdam edilen personelin gelir vergisinden istisna edilen kazancın işçiye geri ödenmesi değil, işçinin ücretinden kesilen gelir vergisinden asgari geçim indirimi de düşüldükten sonra kalan kısmının tahakkuk eden, yani ödenmesi gereken aşamaya gelen verginin yılsonuna kadar tecil edilerek, ihracat koşulunun sağlaması halinde de devletin alacağını almaktan vazgeçerek bunu işveren lehine terkin etmesidir. Bu durum, bir bakıma **alacaklı devletin tahakkuk aşaması tamamlanarak tahsil aşamasına gelen verginin tahsilinden vazgeçerek işverene hibe etmesidir. vergi dairesi tarafından terkin edilerek üretici firmadan alınmayan bu vergiler yatırımcının yatırım maliyetini azaltıcı bir teşvik olmaktadır** (Beyanname Düzenleme Kılavuzu, 2012, 413; Ünlü, 2012, 88) **hazine, hakkı olan bu vergiyi yatırım maliyetinin düşürülmesi için almamaktadır.**

Serbest bölgelerdeki teşvik mevzuatını düzenleyen Maliye Bakanlığı ve Ekonomi Bakanlığı da aynı görüşü paylaşmaktadır. Yani işçilerden kesilen verginin işçinin hakkı olarak işçiye ödenmeyeceği, aksine işçiden kesilen verginin hazine payı olarak yatırımcı lehine feragat edileceği gerçeği ortaya çıkmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 23-24-25-26-27-28-29 uncu maddelerinde sayılan ücret ödemeleri vergiden istisna edilmiştir (Yiğit Şakar, 2011, 243-262). **Bu istisnalar ile serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan işverenlerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretlere getirilen istisnanın uygulama esasları birbirinden farklıdır.**

Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan istisnalardan yararlanacak işçilere ödenen ücretler üzerinden vergi kesintisi yapılmaz ve istisna edilen kısım muhtasar beyanname ile beyan edilmez. Eğer işveren bu ücret ödemesi üzerinden hatalı olarak vergi kesmiş ise, kesilen vergi işçinin hakkıdır. Bu hata, düzeltme kurallarına göre düzeltilerek, kesilen verginin işçiye iadesi sağlanır.

Serbest bölgede üretim yapan firmada çalışan işçiye ödenen ücretlerde ise, ücret ödemeleri vergiye tabi tutularak vergi hesaplanır, ücret bordrosu düzenle-

nir, vergiler hesaplandıktan sonra muhtasar beyanname ile vergi dairesine beyan edilir. Vergi dairesi muhtasar beyanname ile beyan edilen vergileri tahakkuk ettirerek vergi sorumlusu olan işvereni borçlu duruma sokmaktadır. Tahakkuk ettirilen vergi yıl sonuna kadar ihracat şartına bağlı olarak tecil edilir, söz konusu şart sağlandığında ise tecil edilen vergi **işveren lehine terkin** edilir. Yıl içinde verilen muhtasar beyannameler üzerinden hesaplanan ve ödenen ücretlere ilişkin gelir vergisi tevkifat tutarları, vergi dairesi tarafından 213 sayılı Kanun hükümlerine göre düzeltme işlemi yapılarak **işverene** red ve iade edilir. Böylece Devlet vergi alacağı hakkında yatırımcıyı teşvik için yatırımcı lehine feragat etmektedir (tahsilinden vazgeçmektedir) (Çırak, 2012, 138) ” .

“Gelir vergisi işçi ücretleri üzerinden kesilmiştir, devlet tarafından alınmayan bu vergi de işçinin ücretinden kesildiği için, işçinin hakkı olarak işçiye geri ödenmesi gerekir” düşüncesi kanaatimce doğru ve adil değildir. Zaten üretici firma üretimin % 85’ini ihraç edemez ise, işçiye yapılan ücret ödemesi üzerinden kesilerek vergi dairesi tarafından terkin edilen vergiler gecikme zammı ile birlikte devlete ödenecektir. Bu durum işveren için bir risk oluşturmakta, ihracatı gerçekleştirememesi durumunda işveren bir de gecikme zammı külfetine katlanmak zorunda kalmaktadır.

Sonsöz olarak, “serbest bölgelerde ücretler gelir vergisinden istisna edilmiştir, bu kesinti yapılmamalıdır. Yapılan kesintiler de iade edilmelidir” görüşü tamamen yanlıştır. Bu kesintiler yapılacak, yıl sonu itibarıyla ihracat şartı gerçekleşmezse Devlete ödenecek, ihracat şartı gerçekleşirse “teşvik ödemesi” olarak Devletçe işverene bırakılacaktır. O halde Serbest Bölgeler Kanunu’nun geçici 3 üncü maddesindeki hükme *“istisnanın muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle işveren lehine terkin edilmesi şeklinde uygulanacağı”* ifadesi eklenerek belirsizlik giderilmiş olacaktır.

KAYNAKÇA

Beyanname Düzenleme Kılavuzu. (2012) İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.

Çırak, Mesut (2012). “Serbest Bölgelerde Üretim Faaliyetinde Bulunan Firmalara Sağlanan Teşvikler Birer Tuzak mı?” **Yaklaşım.** 237 (2012): 134-138.

http://www.asbas.com.tr/dosyalar/Teftis_Programi.pdf [çevrimiçi erişim: 22.01.2014]

http://www.tbmm.gov.tr/develop/owa/tasari_teklif_gd.onerge_bilgileri?kanunlar_sira_no=65533. [çevrimiçi erişim: 22.01.2014]

Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı (22.05.2012) **B.07.1.**

GİB.4.41.15.01-120.03.08.03[61-2012/6]-126 sayılı özelgesi. Kocaeli: Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı. 22. 01.2014 tarihinde <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028> adresinden erişildi.

Maliye Bakanlığı (12.03.2009). **Serbest Bölgeler Kanunu 1 No'lu Genel Tebliği.** Ankara: Resmi Gazete (27167 sayılı).

Maliye Bakanlığı (29.07.2010). **Serbest Bölgeler Kanunu 1 No'lu Genel Tebliği.** Ankara: Resmi Gazete (27656 sayılı).

Sezgin, Bülent (2010). “Serbest Bölgelerde İstihdam Edilen Personele Ödenen Ücretlerin Vergilendirilmesi” **Mali Çözüm**, 102 (2010):165-180.

T.C. Yasalar (06.02.2004). **5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun.** Ankara : Resmi Gazete(25365 sayılı)

T.C. Yasalar (15.11.2008). **5810 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ile Gümrük Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun.** Ankara: Resmi Gazete (27065 sayılı)

Ünlü, Ufuk (2012). “Gelir Vergisi Stopajı Teşvikinde Yapılan Son Değişiklikler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 287(2012): 88.

Yiğit Şakar, Ayşe (2008). **Vergi Hukukunda Serbest Bölgeler.** Ankara: Yaklaşım Yayınları.

Yiğit Şakar, Ayşe (2011). “Türk Vergi Sisteminde Ücretlere Tanınan Muafiyet ve İstisnalar”, **Sicil**. 23 (2011): 243-262.