

SERBEST BÖLGELERDE İSTİSNA UYGULANAN ÜCRETLERE AİT (STOPAJ) GELİR VERGİSİ İŞÇİYE Mİ / İŞVERENE Mİ AİTTİR?

Akın Gencer ŞENTÜRK, Avukat

İzmir, 04.04.2014

I. KONUNUN KISA SUNUMU ve SINIRLANDIRILMASI

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu (SBK) ile Serbest Bölgelerde faaliyette bulunan mükelleflere sınırsız ve süresiz vergi teşvikleri sağlanmış, böylece Serbest Bölgelerde vergi, resim ve harç mükellefiyetlerine ilişkin vergi kanunları hükümlerinin uygulanmadığı bir rejim ihdas edilmiştir.

Daha sonra 29.01.2004 tarih ve 5084 sayılı Yatırımların Ve İstihdamın Teşviki İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un (5084 s. K.) (RG: 06.02.2004 – 25365) ile SBK'nda vergi teşviklerine ilişkin sınırlandırıcı düzenlemeler yapılarak, Serbest Bölgelerde Türk vergi kanunları uygulanabilir hale getirilmiştir. Ancak, kazanılmış hakların korunması amacıyla, Kanun'a geçici madde eklenmiştir.

SBK'na eklenen Geçici md. 3/a hükmüne göre, 06.02.2004 tarihi itibarıyla Serbest Bölgelerde faaliyette bulunmak üzere faaliyet ruhsatı almış mükelleflerin, ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere, Serbest Bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetler dolayısıyla elde ettikleri kazançlar gelir veya kurumlar vergisinden istisnadır. Serbest Bölgelerde imalat faaliyetinde bulunan mükelleflerin ise Serbest Bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançlar, Türkiye'nin AB'ye tam üyeliğinin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar Gelir ve Kurumlar vergisinden istisnadır.

SBK Geçici md. 3/b hükmüne göre de, mükelleflerin Serbest Bölgelerde istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler 31.12.2008 tarihine kadar Gelir Vergisinden istisnadır. Ancak, 06.02.2004 tarihi itibarıyla ruhsatlarında belirtilen süre 31.12.2008 tarihinden daha önceki bir tarihte sona eriyorsa, istisna uygulamasında ruhsatta yer alan sürenin bitiş tarihi dikkate alınır.

12.11.2008 Tarih Ve 5810 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu İle Gümrük Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (5810 s. K.) (RG: 25.11.2008 – 27065) ile Serbest Bölgelerde çalışan ücretlilere ilişkin istisna uygulamasının uzatılmasına imkân tanınmaktadır.

İşte bu bağlamda, Serbest Bölgelerde istihdam edilen personele ödenen ücretler üzerinden uygulanan Gelir Vergisi istisnası şeklindeki teşvikin, kime yönelik olduğu, bir başka ifade ile maddi getirilerinden istihdam edenin mi (işveren) yoksa istihdam edilenin mi (işçi) yararlanacağı bu çalışmanın konusunu oluşturmaktadır.

II. OLAYDA UYGULANACAK NORM:

3218 SAYILI SERBEST BÖLGELER KANUNU'NUN GEÇİCİ 3. MADDESİ

A. MADDENİN, 5084 SAYILI KANUN İLE İHDAS EDİLEN İLK HALİ

SBK'nun Geçici 3. maddesi, söz konusu kanuna 5084 s. K.nun 9. maddesi ile eklenmiştir.

Maddenin söz konusu ilk hali aşağıdaki gibidir:

“Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla bu Kanuna göre kurulan serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin;

a) Bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançları, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın 31.12.1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi kapsamında yapılacak tevkifata etkisi yoktur.

b) Bu bölgelerde istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler 31.12.2008 tarihine kadar gelir vergisinden müstesnadır. Ancak, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla ruhsatlarında belirtilen süre 31.12.2008 tarihinden daha önceki bir tarihte sona eriyorsa, istisna uygulamasında ruhsatta yer alan sürenin bitiş tarihi dikkate alınır.

c) Bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri ile ilgili olarak yaptıkları işlemler 31.12.2008 tarihine kadar her türlü vergi, resim ve harçtan müstesnadır.

Serbest bölgelerde faaliyette bulunan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi kapsamında yapılacak tevkifata etkisi yoktur.

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

B. MADDE HÜKMÜNDE 5810 SAYILI KANUN İLE YAPILAN DEĞİŞİKLİK:

YÜRÜRLÜKTEKİ / OLAYA UYGULANACAK HÜKÜM

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'na, 5084 sayılı Kanunun 9. maddesiyle eklenmiş Geçici 3. maddenin, 01.01.2009 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere 5810 s. K.nun 7. maddesi ile maddenin ikinci fıkrasında değişiklik yapılmıştır.

Yapılan değişiklik sonrası, madde hükmü halen yürürlükteki haline gelmiş olup, aşağıda yer alan metinde değişiklikler koyulaştırılarak vurgulanmıştır.

“Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla bu Kanuna göre kurulan serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin;

a) Bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançları, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın 31.12.1960 tarihli ve 193

sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi kapsamında yapılacak tevkifata etkisi yoktur.

b) Bu bölgelerde istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler 31.12.2008 tarihine kadar gelir vergisinden müstesnadır. Ancak, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla ruhsatlarında belirtilen süre 31.12.2008 tarihinden daha önceki bir tarihte sona eriyorsa, istisna uygulamasında ruhsatta yer alan sürenin bitiş tarihi dikkate alınır.

c) Bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri ile ilgili olarak yaptıkları işlemler 31.12.2008 tarihine kadar her türlü vergi, resim ve harçtan müstesnadır.

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 kağıtlar damga vergisi ve harçlardan müstesnadır.

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

C. 5084 ve 5810 SAYILI KANUNLAR İLE YAPILAN DÜZENLEME ve DEĞİŞİKLİKLERİN ANALİZİ

1. Genel Değerlendirme

Yukarıda her ne kadar 5084 ve 5810 sayılı Kanunlar ile yapılan düzenleme ve değişikliklerin sadece 3218 sayılı SBK'nun Geçici 3. maddesi ile ilgili kısımlarına yer verilmişse de, her iki Kanun esasen birçok düzenleme içermekte olup, bunların bir bütün halinde ele alınması gerekli olmaktadır. Şöyle ki:

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 üzere kurulan serbest bölgelerin, sınırsız vergi teşvikine, 5084 s. K. ile son verilmiştir.

Yukarıda da değindiğimiz üzere söz konusu Kanun'un 9. maddesi ile SBK'na geçici 3. madde eklenmiş olup, bu madde ile 06.02.2004 tarihi itibarıyla serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin, bu bölgede gerçekleştirdikleri faaliyetler sonucunda elde ettikleri kazançları, faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilerek kazanılmış hakları korunmaya çalışılmıştır.

Ancak bu firmaların, üretim dışı faaliyetlerinden elde ettikleri gelirleri istisna kapsamı dışında tutulmuştur.

Öte yandan; 06.02.2004 tarihinden önce, faaliyet ruhsatlı mükelleflerin serbest bölgelerdeki firmada istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler 31.12.2008 tarihine kadar Gelir Vergisi'nden ve serbest bölgedeki faaliyetlerine ilişkin işlemleri yine 31.12.2008 tarihine kadar her türlü vergi, resim ve harç kapsamı dışında tutulmuştur.

Yine aynı Kanun ile 06.02.2004 tarihinden sonra serbest bölgelerde faaliyet göstermek amacıyla ruhsat alarak serbest bölgelerde kurulan veya Türkiye'nin diğer yerlerinde kurulup da serbest bölgede şube açan mükelleflerin, Gelir ve Kurumlar vergisi açısından ülkemizin diğer yerlerinde faaliyet gösteren mükelleflerden herhangi bir farkı kalmamıştır.

Ancak, 5084 s. K. ile SBK'na eklenen geçici 3. madde uyarınca, 06.02.2004 tarihinden sonra serbest bölgede faaliyet göstermek için ruhsat almış olan mükelleflerden imalat işi ile uğraşanların elde etmiş oldukları kazançlar Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergilendirme döneminin sonuna kadar Gelir ve Kurumlar vergisinden müstesna sayılmıştır. Yani, 06.02.2004 tarihinden sonra bölgede yeni faaliyete geçen imalat işi ile uğraşan mükellefler ile bu tarihten önce bölgede faaliyette bulunan her türlü mükellefler bu istisnadan yararlanabilecektir.

2004 yılında, 5084 s. K. ile serbest bölgelere yönelik mali avantajların kapsamının çok daraltılması, firmalar açısından olumsuzluk yaratmasının yanında, serbest bölgelere yönelik talebi de azaltmıştır. Söz konusu olumsuzlukları asgariye indirmek amacıyla 5810 s. K. yürürlüğe girmiş olup, bu Kanun ile Serbest Bölgeler Kanunu'nda kapsamlı değişiklik yapılmıştır.

Söz konusu Kanunla öncelikle, serbest bölgelerde yapılacak faaliyetlerin Ekonomik İşler Yüksek Kurulu yerine geçen Yüksek Planlama Kurulu'nca belirlenmesi ilkesi benimsenmiştir. Diğer taraftan Serbest Bölgeler Koordinasyon Kurulu oluşturularak, bölgelerin geliştirilmesi ve sorunların, Kurulu oluşturan kamu birimlerince ortaklaşa ele alınması amaçlanmıştır. Ayrıca, serbest bölgelerde, arazi kiralararak bina ve tesislerini inşa eden imalatçı kullanıcılar için azami 30 yıl, üretim dışında faaliyet gösteren diğer kullanıcılar için azami 20 yıl süre ile verilen faaliyet ruhsatlarının süresi azami 49 yıla çıkarılmış, faaliyet izinlerini verme yetkisi DPT Müsteşarlığı'ndan, DTM verilmiştir.

Yine yapılan değişikliklerle, serbest bölgelere özellikle günlük ihtiyaçların ve sarf malzemelerinin girişini kolaylaştırılması amacıyla ihracat işlemine tabi tutulacak Türkiye mahreçli mallar için esas alınan tutarın 500 ABD Dolarından 5000 ABD Dolarına yükseltilmesi suretiyle mükelleflere kolaylık sağlanmıştır. Ayrıca bu kapsamda, 18.02.2009 tarih ve 5838 sayılı Kanun ile 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 12. maddesinde yapılan değişiklikler ışığında, serbest bölgeye getirilen Türkiye mahreçli malların, ihracat işlemine tabi tutulup tutulmadığına bakılmaksızın KDV istisnasından faydalanabileceği Maliye Bakanlığı'nca kararlaştırılmıştır.

Öte yandan, 5084 s. K. ile serbest bölgelerde çalışanlar için sağlanan muafiyetin 2008 yılı sonu itibarıyla bittiği dikkate alınarak, bu kapsamda yapılan değişikliklerle, özellikle imalatçı firmalardan yaşanan sıkıntıların giderilmesi ve bölgelere imalatçı ihracatçı firma çekilmesi amacıyla, bu muafiyetlerin üreticiler için AB tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar devam ettirilmesi amaçlanmıştır. Bu bölgelerde

gerçekleştirilen faaliyetlerle ilgili olarak yapılan işlemler ve düzenlenen kağıtlar da damga vergisi ve harçlardan müstesna tutulmuştur.

Ayrıca, SBK ile 4458 sayılı Gümrük Kanunu (GK) arasındaki farklı hükümlerin uygulanmasından karşılaşılan zorlukların aşılması için AB'ye tam üyeliğin gerçekleşeceği tarihe kadar, GK'nun 152, 157 (birinci fıkrası hariç olmak üzere), 158 ve 185. maddelerinin, serbest bölgelerde uygulanmaması amaçlanmış ve GK'na bu amaçla geçici madde eklenmiştir. Aynı nedenle, serbest bölgeler, AB tam üyelik gerçekleştiği tarihe kadar gümrük rejimleri açısından Türkiye Gümrük Bölgesi dışında, menşe hükümlerinin uygulanması bakımından ise Türkiye Gümrük Bölgesi içinde sayarak Serbest Bölgeler Kanunu ile Gümrük Kanunu arasındaki uyumsuzluk giderilmiştir.

2. Kanun Gereççeleri Üzerinden Değerlendirme

a. 5084 Sayılı Yatırımların Ve İstihdamın Teşviki İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

Yapılan değişikliklere ilişkin gereççeler incelendiğinde;

5084 s. K. ile yapılan değişikliklerin;

“Vergiler ve vergi teşvikleri, ekonomik ve sosyal politika araçlarının en önemlileri arasındadır. Diğer ülkelere bakıldığında, genel olarak eğilimin, teşvik uygulamalarının artık eski önemini kaybetmesi ve oldukça sınırlandırılması yönünde ise de, özellikle bölgesel teşviklerin hala geniş ölçüde yer bulduğu ve küçük işletmelerin desteklendiği görülmektedir.

Ülkemizde de son yıllarda vergi istisna ve muafıklarının daraltılması yönünde adımlar atılmış olup, Tasarıda bu eğilim serbest bölgelerde uygulanmakta olan vergileme rejiminde yapılması öngörülen düzenlemeler ile devam etmektedir.”

şeklinde gereççelendirildiği, vergi teşviklerinin serbest bölgelerde daraltıldığı, ancak diğer hükümlerle, GSTİH miktarı diğer illere göre düşük illerde yeni vergi – sigorta primi teşviki, enerji desteği, yatırımlara bedelsiz arsa ve arazi tahsisi gibi yöntemlerle yatırımların başka bölgelere yönlendirilmesinin amaçlandığı görülmektedir. Yine gereççede, *“Ayrıca, serbest bölgelerde faaliyette bulunan mükelleflerin, geçiş döneminde yararlanabilecekleri vergi düzenlemeleri yapılmaktadır.”* şeklinde yer aldığı üzere, bu bölgelerdeki vergi teşvikleri için geçiş döneminde uygulanacak hükümler öngörülmüştür.

Bu şekilde gereççeler içeren 5084 S. K.nun tam adı **Yatırımların Ve İstihdamın Teşviki İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun** olup, adından dahi gereççede ifade edildiği üzere bu Kanunun tümüyle **YATIRIMLARI** ve dahi bu yatırımlar vesilesiyle **İSTİHDAMI** teşvike matuf olduğu ortaya çıkmaktadır. Ancak Kanunkoyucu, müteşebbisi yatırıma teşvik etme amacı gütmekte ise de anlaşılan bu yatırımların artık serbest bölgeler dışında ve özellikle GSYİH miktarı düşük olan illerde yapılmasını arzu etmektedir. Bu amaçla da artık serbest bölgelerdeki bazı vergisel teşvikler daraltılmakta / kaldırılmakta / zamanla ortadan kaldırılması planlanmaktadır.

Nitekim yine gerekçede;

*“...Bu geçici maddeyle, **bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla faaliyet ruhsatı bulunan mükelleflerin** bu ruhsatlar üzerinde yazılı süre boyunca dolaysız vergilere yönelik haklarının korunması amaçlanmıştır.*

İstihdam edilen personelin ücretlerine yönelik gelir vergisi istisnasından yararlanma hakları, faaliyet ruhsatlarında maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla kalan süre 5 yıldan uzun olsa dahi, 5 yıllık süre ile sınırlı tutulmuştur...”

şeklinde yer alan ifadeler yanında;

“...Ayrıca genel olarak ekonomik kalkınmaya katkıda bulunmak ve serbest bölgelerin istihdam yaratan alanlar olmasını teşvik edebilmek için serbest bölgelerde imalat faaliyetinde bulunan mükelleflerin...”

ifadesi ile esasen Kanunkoyucu'nun bir yandan serbest bölgelerdeki yatırımları başka bölgelere kaydırma amacı yanında, serbest bölgelerin istihdam yaratıcı özelliklerini koruma endişesi ve hatta bu yönde faaliyetlerin artması amacıyla serbest bölgelerdeki imalat faaliyetlerine özel bir önem atfettiği ortaya çıkmaktadır.

b. 5810 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu İle Gümrük Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

5084 s. K. ile yapılan değişiklikler ile bazı vergisel teşvikler için, Kanun düzenlemesinin beşinci yılsonu olan 31.12.2008 son uygulama tarihi olarak belirlenmişse de henüz bu tarihin dolmasına yaklaşık 6 ay kala yeni bir Kanun değişikliği gündeme gelmiştir.

5810 s. K. gerekçesinde yer aldığı üzere;

*“Tasarı ile; serbest bölgelerin yirmi yıllık geçmiş faaliyetleri değerlendirilerek, kuruluş amaçları tekrar ele alınmış ve serbest bölgelerin vizyonu; **ihracata yönelik yatırım ve üretimi teşvik etmek...**”*

amacı çerçevesinde yeni düzenlemeler yapılma yoluna gidilmiştir. Genel olarak tasarı, gerekçeler ve Kanunlaşan metin ele alındığında Kanunkoyucu'nun 5084 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler sonucu cazibesini yitirmekte olan ve 31.12.2008 tarihi itibarıyla gerçekleşeceği olası (serbest bölgelerden) kaçışı önleme amacı ile bir kısım teşviklerde yeniden düzenlemeler yapma yoluna gitmiştir.

Gerekçede;

*“3218 sayılı Kanunun geçici 3 üncü maddesinin ikinci fıkrası değiştirilerek, **2008 yılı sonu itibarıyla 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 muafiyetlerin üreticiler için Avrupa Birliğine üyelik tarihine kadar devam ettirilmesi amaçlanmıştır.”***

şeklinde yer alan ifadeler taşınan endişenin ve yaşanacak sorunlar için çözüm arayışının somut göstergesi olmaktadır.

3. 5084 ve 5810 s. Kanunlar ve Gerekçeleri Üzerinden Ara Sonuç

Bir kelime ve kavram olarak “teşvik”, “isteklendirme, özendirme” günlük anlamları (TDK – Güncel Türkçe Sözlük) yanında “belirli bir iktisadi veya sosyal amaca ulaşabilmek için maddi destek ve hukuki kolaylıklar biçiminde verilen ödül” şeklinde iktisadi bir anlam daha (TDK – İktisat Terimleri Sözlüğü) taşımaktadır.

Gerek bizzat 3218 s. K. ve gerekse bu Kanun’da değişiklikler getiren 5084 ve 5810 sayılı Kanunların tümüyle birer (iktisadi anlamda) teşvik düzenlemesi olduğu açıktır. Zaman içinde Kanunkoyucu bu teşvikleri,

- Her türlü faaliyeti teşvikten imalat faaliyetini teşvik,
- İmalat faaliyeti için ihracatı teşvik,
- İmalat ve ihracat faaliyeti için yatırımları teşvik

şeklinde yönlendirme yoluna gitmiştir.

Bir yandan ülkenin diğer yerlerine de (ve özellikle gelir düzeyi düşük illere) yatırımları yönlendirme amacı güden Kanunkoyucu bir yandan da mevcut yatırımların çıkışını ya da yeni yatırımların gelmeme olasılığını önleme anlamında zaman zaman daralttığı (serbest bölge) teşviklerini en azından imalat / ihracat / yatırım faaliyetlerine münhasır tekrar cazip hale getirme çabası içinde davranmıştır.

Tüm teşvikler ve bununla ilgili düzenlemeler bunun için yapılmıştır. O halde bir teşvik (ödül) var ise bu teşvik kime ait olacaktır sorusu bu çerçevede değerlendirilmelidir. **Buraya kadar ortaya konulan olgulara göre, Kanunkoyucu; ihracatı, ihracat için imalatı ve bu vesileyle imalat için yapılan yatırımlarla istihdamı teşvik etmektedir ki burada teşvik edilenin müteşebbis olduğu ortadadır.**

III. VERGİ HUKUKU YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRMELER

A. 3218 SAYILI SERBEST BÖLGELER KANUNU’NUN GEÇİCİ 3. MADDESİ İÇERDİĞİ VERGİ TEŞVİKLERİ NEDENİYLE “VERGİ KANUNU” OLARAK DEĞERLENDİRİLMEK DURUMUNDADIR

1. Anayasal Sınır

Olayda bir vergi, Gelir Vergisi söz konusudur ve öncelikle Anayasa’nın amir hükmü dikkate alınmak durumundadır. Buna göre, “Vergi Ödevi” başlıklı Anayasa madde 73 hükmü aşağıdaki gibidir:

“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.

Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır.

Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.”

Buna göre, vergi bir herkes için “ödev”dir ve ancak “kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır” ki bu aynı zamanda “vergilendirmede kanunilik ilkesi” olarak adlandırılmaktadır. Vergilendirmede kanunilik ilkesi ışığında, müstakar hale gelmiş Anayasa Mahkemesi ve Danıştay kararlarına göre, vergilerin konulması / değiştirilmesi / kaldırılması yanında vergi ile ilgili muafiyet ve istisnalar ile ilgili her türlü düzenleme içinde tek yol kanuni düzenlemedir.

2. Uygulanacak “Usul Kanunu”nun ve “Yorum Kuralı”nın Tespiti

Her hukuk dalı kendi içinde Anayasal çerçevede Kanunlar ile somutlaşan normlar çerçevesinde ele alınır ve uygulanır. Buna göre hukuk dalları itibariyle “*tutulacak yol, yöntem ve tarz*” için **Usul Kanunları** mevcuttur. Örneğin,

- İdari Yargılama Usulü Kanunu,
- Hukuk Muhakemeleri Kanunu,
- Ceza Muhakemesi Kanunu,
- Vergi Usul Kanunu,
- Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun

gibi...

Usul Kanunu’nun tespiti, uygulanacak yargılama yöntemi gibi hususların saptanması yanında, tarafların sahip olabilecekleri özgürlükleri (sözleşme özgürlüğü gibi) ya da **hukuk normlarının yorumlanma kuralları** gibi hususların da tespiti açısından önem arz etmektedir.

O halde, SBK Geçici 3. madde hükmü, içerdiği vergisel düzenlemeler nedeniyle Anayasa hükmü çerçevesinde vergi ile ilgili bir Kanun haline gelmektedir.

Devamla, vergilendirmede temel usul kanunu 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) olduğundan değerlendirmeler de bu usul kanunu yani VUK çerçevesinde yapılacaktır.

VUK’nun, “*Kanunun Şumülü*” başlıklı 1. maddesi

“Bu kanun hükümleri ikinci maddede yazılı olanlar dışında, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanır.

Yukarıda yazılı vergi, resim ve harçlara bağlı olan vergi, resim ve zamlar da bu kanuna tabidir.

Bu kanunun hükümleri kaldırılan vergi, resim ve harçlar hakkında da uygulanır.”

şeklinde olup, olayda Kanunun 2. maddesinde düzenlenen “*Gümrük ve Tekel Vergileri*” söz konusu olmadığından Kanunun 3/A maddesinde yer alan; “*Bu kanunda kullanılan ‘Vergi Kanunu’ tabiri işbu kanun ile bu kanun hükümlerine tabi vergi, resim ve harç kanunlarını ifade eder.*” hükmü ile de VUK’nun uygulanacağı tekraren teyit edilmiş olmaktadır.

O halde izlenecek usul tespit edilmiş olmaktadır ki bu, Vergi **Usul Kanunu**’nda düzenlenen usul olacaktır.

Bir kere usul Kanununu tespit ettiğimizde, Kanunun yorum kuralını da tespit etmiş olmaktadır. Buna göre VUK’nun yine 3/A maddesinde yer alan, “**Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri,**

konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır.” hükmü Anayasa'nın 73. maddesindeki vergilerin kanuniliği ilkesi ile belirlenen sınırlar aşılmamak kaydıyla yorum kuralı olmaktadır.

B. 3218 SAYILI SERBEST BÖLGELER KANUNU'NUN GEÇİCİ 3. MADDESİNİN İÇERDİĞİ VERGİ TEŞVİKLERİNİN BİR BÜTÜN OLARAK ELE ALINMASI

1. Madde Lafzının, Madde İçindeki Sistematiğe Göre Değerlendirilmesi

Yukarıda yer verdiğimiz Anayasa md. 73 (*vergilendirmede kanunilik ilkesi*) ve VUK md. 3/A (*lafzın açıklığı*) çerçevesinde SBK'nun Geçici 3. maddesi hükmü ele alındığında;

- Madde hükmü her şeyden önce, *“Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla bu Kanuna göre kurulan serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin”* şeklinde başlamaktadır. İlk fıkraya hükmü devam eden tüm hükümleri kapsamakta ve noktalı virgül ile bitmektedir.
- O halde madde üzerinde okuma, **“serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin”** ifadesi ışığında yapılacaktır. Serbest Bölgede faaliyette bulunmak üzere ruhsat alan kimdir sorusunun cevabı “müteşebbis / yatırımcı” şeklindedir. Buna göre Faaliyet Ruhsatı kime aitse maddenin devamında yer alan diğer tüm hükümler de onunla ilgilidir.
- Birinci fıkra (a) bendi, *“Bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançları”* demektir ki, bu bölgede faaliyet gösterenden kastın istihdam edilen değil, istihdam eden / müteşebbis / yatırımcı olduğu açıktır. Nitekim devam eden hükümde, *“...faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere...”* denilmesi de bunu göstermektedir.
- Birinci fıkra (b) bendi, *“Bu bölgelerde istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler 31.12.2008 tarihine kadar gelir vergisinden müstesnadır.”* demektir ve bu hüküm 31.12.2008 tarihinde sona ermiştir. Ancak maddenin düzenlenme tarzında *“Bu bölgelerde istihdam ettikleri...”* ve *“...personele ödedikleri ücretler...”* denmesi, istisnanın **“ödeme yapılana”** değil **“ödeyene”** bir başka ifade ile **“istihdam edilene”** değil **“istihdam edene”** ait olduğunu ortaya koymaktadır. Eğer Kanunkoyucu'nun amacı, istisnayı istihdam edilene tanımak olsa idi bunun Türkçe kuralları çerçevesinde **“istihdam ettikleri personele / ödedikleri ücretler”** şeklinde değil, **“istihdam edilen personelin / elde ettikleri ücretler”** şeklinde ifade edilmesi gerekirdi.
- Birinci fıkranın (c) bendi, *“Bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri...”* ile ilgili olup yine buradaki istisnanın faaliyeti gerçekleştirene yönelik olduğu açıktır.
- Özellikle olayla ilişkilendirilebilecek ikinci fıkra, **“Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar”** şeklinde başlamakta ve noktalı virgül (;) ile sonlanmaktadır. Devam eden hükümler bu başlangıç dikkate alınarak değerlendirilmelidir.

- İkinci fıkranın (a) bendi; *“Serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin...”* ifadesi ile başlamakta *“...bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından...”* şeklinde devam etmektedir. Hüküm *“...elde ettikleri kazançları gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır.”* şeklinde sonra ermektedir. Muhatabın, bölgede faaliyet gösteren / imalat yapan / imal ettiğini satan kişi/kurum olduğu açıktır. Bunların bu faaliyetten elde ettiği kazanç istisna tutulmaktadır.
- İkinci fıkranın (b) bendi; ***“Bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az % 85’ini yurtdışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler gelir vergisinden müstesnadır.”*** şeklindedir. Yukarıda açıkladığımız ve 31.12.2008 tarihinde sona eren birinci fıkranın (b) bendi ile buradaki hüküm aynı yoldadır. Ancak bu kez üretilen ürünün FOB bedelinin %85’ini yurtdışına ihraç etme şartı getirilmiştir.

İstisnanın uygulanması;

- Serbest bölgede ürün üretilmesi,
- Bu ürünlerin FOB bedelinin en az %85’inin yurtdışına ihraç edilmesi

şartına bağlıdır. Ne ürün üretim ne de ihraç konusunda istihdam edilenin bir katkısının / karar vermesinin mümkün olmadığı, bunların ancak istihdam eden müteşebbise bağlı olduğu açıktır.

Nitekim eğer bu şartlar ki özellikle yıl bazında FOB bedelin en az %85’inin ihraç edilme şartı ancak yılsonunda tespit edilebileceğinden, oysa ücretler aylık dönemler halinde ödendiğinden, şartların gerçekleşmemesi durumunda; ***“Yıllık satış tutarı bu oranın altında kalan mükelleflerden zamanında tahsil edilmeyen vergiler cezasız olarak, gecikme zammıyla birlikte tahsil edilir.”*** hükmü ile gecikme zammıyla birlikte tahsil edilecek verginin muhatabı istihdam eden / müteşebbis olarak belirlenmiştir.

İstihdam edenin bir yarar sağlamayacağı bir vergi istisnası nedeniyle gecikme zammıyla ödemeye muhatap olması, üretim / ihracat vs. konularda bir etkisi olmayan istihdam edilenin ise istisnadan yararlanabileceği düşüncesi Kanunun açık düzenlemesi karşısında kabul edilebilir değildir.

- İkinci fıkranın (c) bendi; *“Bu bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetlerle ilgili olarak yapılan işlemler ve düzenlenen kağıtlar damga vergisi ve harçlardan müstesnadır.”* şeklindedir ve yine müteşebbise / yatırımcıya yöneliktir.
- Maddenin son fıkrası, *“Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.”* hükmü ile Maliye Bakanlığı’na verilen yetkiye işaret etmektedir.

2. Ara Sonuç:

Lafız Açıktır / Yorum Gerekli Değildir

VUK'nun 3/A maddesi, **“Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır.”** şeklinde olduğuna ve yukarıdaki değerlendirmeye göre lafız açık olduğuna göre maddenin esasen yoruma ihtiyacı yoktur.

Ancak bir an için lafız açık kabul edilmese dahi devamla, (madde hükmü) **konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak** uygulanacağına (yorumlanacağına) göre bu unsur yönünden de analiz yapmakta yarar bulunmaktadır. Şöyle ki:

Ücret, (vergi hukuku yönünden) 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 61. 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.”** şeklinde tanımlanmıştır.

Bu yönden söz konusu hüküm ile 4857 sayılı İş Kanunu'nun (İK) 32. maddesinde yer alan; **“Genel anlamda ücret bir kimseye bir iş karşılığında işveren veya üçüncü kişiler tarafından sağlanan ve para ile ödenen tutardır.”** tanımı birbiri ile paraleldir.

GVK'nun 1. maddesi; **“Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tâbidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.”** şeklinde olup, 2. madde hükmünde **“Ücretler”** gelirin unsurlarından sayılmıştır. Anayasa'nın 73. maddesi, **“Herkes”** **“vergi ödemekle yükümlüdür”** hükmünü de içerdiğinden ücret geliri elde edenler, eğer Kanunlar ile açıkça istisna kılınmamış ise ücret gelirleri nedeniyle vergi ödemek durumundadırlar.

Yukarıda yer verdiğimiz SBK'nun Geçici 3. maddesi kendi içinde sürekli olarak SERBEST BÖLGEDE FAALİYET GÖSTEREN, RUHSAT ALAN kişi / kurumlardan bahsetmektedir. Bu kavramların **“ücretli”** ile ilgili olmadığı açıktır.

Diğer yandan başlangıçta yer verdiğimiz 5084 ve 5810 sayılı Kanunlar ile yapılan değişikliklerin kendisi ve dahi gerekçesi, bizzat 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu hükümleri ve gerekçesiyle yani serbest bölgelerin var olma nedenleriyle birlikte ele alındığında **var olan teşviğin / özendirmenin** bölgede faaliyet gösterilmesine / yatırım yapılmasına / imalat yapılmasına / ihracat yapılmasına yönelik olduğu açıktır. **Hiçbir yatırımcı / müteşebbis, istihdam ettiği personel daha fazla ücret geliri elde etsin diye yatırım kararı almayacağına; yatırımcının temel amacı kendi karını maksimize etmek olduğuna göre aksi bir yorum eşyanın tabiatına aykırı olacaktır.**

Bu çerçevede,

- Bir kere amaç, yatırımı ama özellikle imalat yatırımı ve dahi yetmez bu imalattan ihracatı artırmak ve bu sayede istihdam edilecek personeli artırmak olduğuna,
- İstisna uygulaması, imalat ve imalattan belirli bir oranda ihracat şartına bağlandığına

göre varılacak sonuç kendiliğinden ortaya çıkmaktadır.

C. İKİNCİL MEVZUAT DAHİ İSTİSNA UYGULAMASININ MÜTEŞEBBİS / YATIRIMCI İLE İLGİLİ OLDUĞUNU ORTAYA KOYMAKTADIR

Yukarıda yer verdiğimiz SBK'nun Geçici 3. maddesi son fıkrasında yer alan "Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir." hükmüne dayalı olarak Bakanlıkça yayınlanan 1 seri no.lu Serbest Bölgeler Kanunu Genel Tebliği'nin (RG: 12.03.2009 – 27167) ilgili bölümleri aşağıdaki gibidir:

"3..Gelir Vergisi İstisnası Uygulaması,

3.1. Üretilen ürünlerin Fob Bedeli;

3218 sayılı Kanun'un geçici 3. maddesi uyarınca, 01.01.2009 tarihinden geçerli olmak üzere, serbest bölgelerde faaliyette bulunan mükellefler tarafından bölgelerde üretilen ürünlerin toplam FOB bedelinin en az % 85'inin yurt dışına ihraç edilmesi kaydıyla, istihdam edilen personele ödenen ücretler gelir vergisinden istisna edilmiştir.

3.4. Muhtasar Beyannamenin Verilmesi ve Tecil- Terkin Uygulaması;

*İstisna kapsamında değerlendirilen ücretler üzerinden hesaplanan gelir vergisi, muhtasar beyanname ile **genel hükümlere uygun olarak** beyan edilecektir..."*

Görüldüğü üzere, bu ücretler açısından beyan (ve devamı yükümlülükler) **genel esaslara** tabidir. Dolayısıyla istihdam edileni yani ücretliyi farklı konuma koyan bir uygulama söz konusu değildir.

Ücretlerin vergilendirilmesinde bazı ücretler, tamamen vergi dışı tutulmuştur. Örneğin; Gelir Vergisi Kanunu'nun 23. maddesinde sayılan ücret ödemeleri vergiden istisna edilmiştir. Örneğin, GVK'nın 23/3. maddesinde; "Toprak altı işletmesi halinde bulunan madenlerde cevher istihsalı ve bununla ilgili diğer bütün işlerde çalışanların münhasıran yer altında çalıştıkları zamanlara ait ücretleri vergiden istisnadır." Bu işçilere ödenen ücretler üzerinden vergi alınmaz. Eğer işveren bu ücret ödemesi üzerinden herhangi bir şekilde vergi kesmiş ise, kesilen vergi işçinin hakkıdır. Bu hatanın düzeltilmesi istenir hatalı kesilen vergi işçiye iadesi sağlanır. Burada yapılan işlemde hazine payından söz edilemeyeceğinden bu tamamen işçinin hakkı olmaktadır

Olayımızda, serbest bölgede üretim yapan firmada çalışan işçiye ödenen ücretler vergiye tabi tutularak vergi hesaplanıp, ücret bordrosu düzenlenip vergiler hesaplandıktan sonra muhtasar beyanname ile vergiler vergi dairesine beyan edilmektedir. Vergi dairesi muhtasar beyanname ile beyan edilen vergileri tahakkuk ettirerek işverene borçlu duruma sokmaktadır. Görüldüğü üzere GVK'nun 23. maddesindeki ücret istisnaları ile olayımızdaki Gelir Vergisi Stopajı olayı farklı olmaktadır.

Çalışmaya konu olayda; işçiye yapılan ücret ödemesi üzerinden vergi hesaplanarak Muhtasar Beyanname ile vergi dairesine **GENEL ESASLARA GÖRE** beyan edilmesiyle, işçi ile kesilen verginin bağı kopmaktadır. Verginin kesilip muhtasar beyanname ile beyan edilmesiyle **kesilen vergi Hazine payı olmaktadır**. Devlet bu hakkından yatırımcıyı teşvik için yatırımcı lehine feragat etmektedir (tahsilinden vazgeçmektedir).

Buna göre; **“Gelir vergisi işçi ücretleri üzerinden kesilmiştir, devlet tarafından alınmayan / alınmasından vazgeçilen bu vergi de işçinin ücretinden kesildiği için, işçinin hakkı olarak işçiye geri ödenmesi gerekir.”** yolundaki yorum doğru olmamaktadır. Yorumun doğru olmadığı, **“Bu vergiler işçilere ödenecek ise, niçin yatırımcı olarak büyük sıkıntılara girip, üretimin %85’ni ihraç edeceğim diye firmalar sıkıntı içine girsin?”** sorusunun cevabının olmamasından dahi ortaya çıkmaktadır.

Ayrıca, eğer bu vergiler işçilere ödenecekse yatırımcı olarak bunda yatırımcının nasıl bir çıkarı olmaktadır? Örneğin, 1.000 Lira tutarındaki vergiyi işçiye ödemekle, devlete ödemek arasında yük açısından yatırımcı için bir fark bulunmamaktadır. Aynı tutar para her iki halde de yatırımcı firmadan çıkacaktır. Bu durumda **yatırımcıya teşvikten** bahsedilemeyecektir.

Öte yandan firma olarak üretimin % 85’ini ihraç edemez ise, işçiye yapılan ücret ödemesi üzerinden kesilerek vergi dairesi tarafından terkin edilen vergiler faizi ile birlikte **devlete geri ödenecektir**. İş müfettişinin görüşüne göre ihracat şartının gerçekleşmesi halinde kesilen vergiler işçiye ödenecek, şartın gerçekleşmemesi halinde kesilen vergiler firma tarafından cezalı olarak devlete geri ödenecektir. Böyle bir uygulamanın ne vergi mantığı ile ve ne de hak ve hukukla bir ilgisi olduğu söylenebilir.

Üstelik Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan söz konusu Genel Tebliğ’de;

- *Serbest bölge içinde üretim yapan mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretlere gelir vergisi istisnası uygulamasında, mükelleflerin bölgede ürettikleri ürünlerin toplam FOB bedelinin en az %85’ni yurt dışına ihraç etmeleri, yıllık satış tutarının bu oranın altında olmaması gerekmektedir. (Tebliğin 3.2.1 bölümü)*
- *Serbest bölgede üretilen ürünler ile satın alınan malların ihracının birlikte yapılması halinde, sadece bölge içinde üretilen ürünlerin toplam FOB bedelinin en az %85’nin yurt dışına ihraç edilmesi kaydıyla istisnadan yararlanılacaktır. Yurt dışı satışa ilişkin %85 şartının gerçekleştirilmesinde, bölge içinden ve Türkiye’den satın alınan mal bedelleri ile bölgeye ve Türkiye’ye satılan mal bedelleri dikkate alınmayacaktır. İstisna uygulamasında, bölgede üretilen ürünlerin kayıtları ile alınıp satılan mallara ilişkin kayıtlar ayrı hesaplarda takip edilecektir. (Tebliğin 3.2.2 bölümü)*
- *Öte yandan, üretimin yapıldığı ve istisnanın uygulandığı yılda stokta kalan ürünlerin, sonraki yıllarda toplam FOB bedeli bazında takip ve tespiti gereklidir. Bunun için serbest bölgede üretim yapan mükellefler, üretim yaptıkları yılda stoklarında kalan ürünleri sonraki yıllarda satmaları durumunda, üretimin yapıldığı yıla ilişkin FOB bedeli ile satışların yapıldığı yıllardaki FOB bedeli dikkate alınarak üretilen ürünlerin toplam FOB bedelini tespit edeceklerdir. İhraç edilen ürünlerin toplam FOB bedelinin üretilen ürünlerin toplam FOB bedeline oranı, %85 ve üzerinde gerçekleşmesi halinde istisnadan yararlanılacak, aksi durumda istisnadan yararlanılamayacaktır. Takip eden yıllarda da ihracat tutarları, yurt içi ve bölge içi satışları ile stok miktarları esas alınarak kanuni şartın gerçekleşme durumu benzer şekilde kontrol edeceklerdir. (Tebliğin 3.2.2 bölümü)*
- *Serbest bölgede üretim faaliyetinde bulunan üretici firmaların ürünlerini, aynı veya başka bir serbest bölgede faaliyette bulunan ihracatçılara, yurt dışına satılması*

kaydıyla teslim etmeleri de yurt dışına satış olarak değerlendirilecektir. İhracat kaydıyla yapılan teslimlerde, üretici firmalar istisnadan yararlanacağından, ihracatı gerçekleştiren firmaların istisnadan yararlanması mümkün değildir. Söz konusu malların, ihracatçıya teslim tarihini takip eden aybaşından itibaren üç ay içinde ihraç edilmesi zorunludur. Bu sürede ihraç edilmemesi halinde, bu mallara ilişkin yurt dışı satış gerçekleşmemiş olarak değerlendirilir. (Tebliğin 3.2.2 bölümü)

şeklinde yapılan düzenlemeler ve özellikle burada kullanılan “İhracat kaydıyla yapılan teslimlerde, **üretici firmalar istisnadan yararlanacağından, ihracatı gerçekleştiren firmaların istisnadan yararlanması mümkün değildir.**” açıklaması zaten olayın tümüyle imalatçı / ihracatçı / müteşebbis ile ilgili olduğunu ortaya koymaktadır.

D. VERGİ İDARESİ YORUMLARI DA, VERGİ TEŞVİĞİNİN ÜCRETLİ/ İSTİHDAM EDİLENLE İLGİLİ OLMADIĞI YOLUNDADIR

T.C. Ekonomi Bakanlığı'nın (Serbest Bölgeler, Yurt Dışı Yatırım ve Hizmetler Genel Müdürlüğü), 20.06.2012 tarih ve 44350 sayılı yazı ve 28.06.2012 tarih ve 0000520000677 sayılı faksına istinaden T.C. Maliye Bakanlığı'nın (Gelir İdaresi Başkanlığı) 29.06.2012 tarih ve B.07.1.GİB.0.06.43-120.03.08.03-25-68472 sayılı yazısında olay vergi tekniği açısından ele alınmış ve şu hususlara yer verilmiştir:

- *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 beyannamesine ithal edilir. Beyanname üzerinden gelir stopaj 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 vazgeçerek 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 ithal edilerek tahakkuktan terkin işlemi uygulanır.***

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

Yine aynı yazıda, yazıda yer alan hükümler ve açıklamalara göre;

Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3'üncü maddesinin ikinci fıkrasının (b) bendinde yer alan gelir stopajı teşviki getiriliş gerekçesine ve tasarının TBMM'deki görüşme aşamalarında yapılan değerlendirmeler de dikkate alınarak yayımlanan Genel Tebliğdeki tahakkuktan terkin uygulamasının hukuka uygun olduğu,

- 1. Tahakkuktan terkin uygulamasının bir sonucu olarak tahakkuk ettirilerek işveren tarafından ödenmesi gereken vergi tutarının bir kısmından yine işveren lehine vazgeçildiğinin açık olduğu,**
- 2. Verginin tarh, tahakkuk, tahsil aşamaları ile bu konudaki uygulamalara ilişkin usul ve esasların ancak Bakanlığımızca belirlenebileceği,**

sonucu **tekraren** belirtilmiştir.

IV. KONUNUN “VERGİ ADALETİ” ve “ÇALIŞMA BARIŞI” YÖNLERİNDEN DEĞERLENDİRİLMESİ

A. VERGİ ADALETİ AÇISINDAN

Yatırımlarda vergi teşviki, sadece serbest bölgelere mahsus bir uygulama değildir. Dolayısıyla konu sadece SBK açısından da değerlendirilemez. Örneğin 2012/3305 sayılı **“Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar”** (RG: 19.06.2012-28328) 15.06.2012 tarihinde kabul edilerek yürürlüğe girmiştir. Karar'da teşvik edilecek bölgeler, sektörler ve öngörülen teşvik unsurları belirtilmiştir. Adı geçen Karar'da; 6. bölge için getirilen teşvik unsurlarından birisi **“Gelir Vergisi Stopaj Desteği”**dir.

Kararın 14. maddesinde **“Gelir Vergisi Stopaj Desteği”** ile ilgili olarak;

“...Bu Karar uyarınca 6. bölge için düzenlenen teşvik belgeleri kapsamında gerçekleştirilecek yatırımlarla sağlanan ilave istihdam için, belgede kayıtlı istihdam sayısını aşmamak kaydıyla, işçilerin ücretlerinin asgari ücrete tekabül eden kısmı üzerinden hesaplanan gelir vergisi, yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçtiği tarihten itibaren on yıl süreyle verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden terkin edilir...”

denilmektedir.

Konuyla ilgili olarak 283 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği yayımlanmıştır. Genel Tebliğ'de; **Gelir Vergisi Stopajı** ile ilgili olarak yapılan açıklamalarda; (4.4. Uygulamadan yararlanacak mükellefler) bölümünde, gelir vergisi stopajı teşvikinden;

- Ekonomi Bakanlığı tarafından düzenlenen yatırım teşvik belgesine sahip olan,
- Tebliğ'in 4.3. numaralı bölümünde yer verilen iller ve ilçelerde gerçekleştirilen yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlayan,
- Ücret ödemeleri üzerinden gelir vergisi stopajı yaparak muhtasar beyanname vermek zorunda olan,
- 2012/3305 sayılı bakanlar kurulu kararında aranılan şartları topluca taşıyan **mükellefler** yararlanacaktır.

Görüldüğü üzere Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde, "**Gelir Vergisi Stopaj istisnasından**" işçilerin değil, yatırımcının yararlanacağını açıkça ifade edilmiştir.

Nitekim Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan (1), (2) ve (4) Seri No.lu **Yatırımların ve İstihdamın Teşviki Tebliğlerinde** konu ile ilgili olarak şu açıklamalar yer almaktadır:

- "... 4. Sağlanan Teşvik Tutarının belirlenmesi; Teşvik uygulamasıyla, teşvik kapsamında **değerlendirilecek işçiler dolayısıyla hesaplanacak gelir vergisinin tamamının ve bir kısmının, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden gelir vergisinden terkin edilmesi suretiyle istihdam üzerindeki yükün (istihdamın işverene maliyetinin) azaltılması amaçlanmıştır.**" (2 Seri No.lu Tebliğ).
- "... 6. Sağlanan Teşvik Tutarının Belirlenmesi; Daha öncede belirtildiği üzere, yeni **istihdam sağlayan işverenlerin, bu istihdam nedeniyle hesaplanacak gelir vergisinin tamamının veya bir kısmının, verecekleri muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden gelir vergisinden terkin edilmesi suretiyle istihdam üzerindeki yükün (istihdamın işverene maliyetinin) azaltılması amaçlanmıştır.**" (1 Seri No.lu Tebliğ)
- (4) Seri No.lu Tebliğ'de de aynı ifadelere yer verilmiştir.

Görüldüğü üzere Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan üç ayrı tebliğde aynı vurgu yapılmıştır.

Her ne kadar serbest bölgelerde imalat faaliyetinde bulunan firmalardaki işçilere yapılan ücret ödemeleri üzerinden tevkif edilen vergilerin vergi dışı kalmasıyla, yurt içinde yapılan ve teşvik belgesine bağlı yatırımlarda ilave istihdam edilen işçilere yapılan ücret ödemeleri üzerinden yapılan gelir vergisi tevkifatlarının vergi dışı kalmasının şartları farklı ise de, yurt içi faaliyetle ilgili bir teşvikte, istihdam edenin / müteşebbisin yararlandığı maddi unsurları serbest bölgede üstelik imalat ve ihracat faaliyetinde bu kez istihdam edilen / ücretli lehine yorumlamak tutarlı olmayacaktır.

B. ÇALIŞMA BARIŞI AÇISINDAN

Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan 1 seri no.lu Serbest Bölgeler Kanunu Genel Tebliği'nde aşağıdaki açıklamalar yer almaktadır:

- Birden fazla konuda (üretim, mal satışı vs.) faaliyette bulunmak üzere izin alınması halinde, **sadece üretim faaliyetinin yürütüldüğü işyerleri itibarıyla Sosyal**

Güvenlik Kurumuna (Devredilen Sosyal Sigortalar Kurumu) verilen aylık prim ve hizmet belgesinde yer alan işçilere ilişkin ücretler üzerinden söz konusu istisna uygulanacaktır.

- **Yurt içinden serbest bölgeye fason imalat kapsamında getirilen veya dahilde işleme rejimi kapsamında yurt dışından bölgeye getirilen maddelerin bölge içinde çeşitli işlemlere tabi tutulduktan sonra ülke içine geri gönderilen veya bu ürünlerden yurt dışına ihraç edilen ürün bedelleri, %85 ihracat tutarının hesaplanmasında dikkate alınmayacaktır. Bölgedeki işletmelerin fason imalat yanında ayrıca bölge içinde üretim ve ihracat yapmaları durumunda ise, Kanunda belirtilen şartları taşıyıp taşımadıklarının tespitinde fason imalat dışında üretim yapılan ve ihraç edilen ürün bedelleri dikkate alınacaktır.**
- Serbest bölge dışında üretilerek bölgeye getirilen ve bölgede sadece paketleme ve ambalajlama gibi bir takım işlemlere tabi tutulan ürünlerin daha sonra serbest bölgeden yurt dışına ihraç edilmesinde, ürün esas olarak bölge içinde üretilmediğinden, söz konusu ürünle ilgili olarak istisna hükümleri uygulanmayacaktır.
- İstisna şartlarının ihlal edilmesi halinde, yıl içinde işten ayrılan personel dahil uygulanan gelir vergisi tevkifat istisnası nedeniyle tecil edilen vergiler cezasız olarak, gecikme zammıyla birlikte işverenden tahsil edilecektir.

Buna göre eğer istisna istihdam edilene / ücretliye ait kabul edilirse;

- İşveren imalat yapıyorsa istisna söz konusudur, başka faaliyetlerde istisna uygulanmayacaktır. Dolayısıyla imalatta çalışan işçi diğer faaliyette çalışan işçiye göre daha fazla bir net gelir elde edecektir.
- İşveren yaptığı imalattan ortaya çıkan ürünleri ihraç ediyorsa istisna oluşacak, ancak yurtiçine satıyorsa istisna olmayacaktır. İşçi yönünden bu ayrımın izahı yoktur. Aynı işyerinin farklı üretim bölümlerinde (örneğin bir işçi buzdolabı diğer işçi ticari tip soğutucu bölümünde çalışıyor ise) çalışan işçiler örneğin buzdolabı ihraç ediliyorsa / ticari tip buzdolabı yurtiçine satılıyor ise farklı ücret elde edeceklerdir.
- İşyerinde bir bölüm fason üretim yapıyor diğeri normal üretim yapıyorsa, örneğin iki ayrı konfeksiyon bölümünün bir tanesinde makinacılar hazır gelen malzeme ile fason dikim yapıyorsa diğerinde ise firma kendi markasını dikiyorsa farklı ücretler söz konusu olacaktır. Fason üretim yapılan bölümdeki işçi aynı işi yaptığı diğer personele göre daha az bir ücret elde edecektir.
- Aynı işi yapan iki ayrı işyerinden birisi, ürettiklerinin %50'sini ihraç ettiği için istisna uygulamayacak ve işçi az ücret alacak, diğeri %85 ihracat yapmış ise işçisi daha yüksek ücret alacaktır.

- İşveren yıl içinde tüm işçilerine istisna uygulayarak ücret ödemiş, ancak yılsonunda %85 ihracat şartının gerçekleşmediği ortaya çıkmıştır. Fazla ödenmiş hale gelen ücretlerin işçilerden geri alınması bir sorundur, üstelik yıl içinde işten ayrılan varsa daha büyük bir sorun var demektir. Üstelik işveren geri alma sırasında vergi dairesine ödediği gecikme zamlarını isterse iki kat sorun var demektir.

Örnekler çoğaltılabilir. Ancak her durumda hem farklı işyerleri arasında hem de aynı işyerinin farklı bölümlerinde aynı işi yapan işçilerin farklı bir ücret almasına yönelik yorumlar çalışma barışını tehlikeye atacaktır sonuçlar doğurmaya müsaittir. İşverenin bunu işçisine izah etmesi mümkün olmayacaktır.

V. SONUÇ

Yukarıda ortaya konulduğu üzere bizzat SBK'nun ve bu Kanun ile Serbest Bölgelerin ihdas amacı, müteşebbislerin / yatırımcıların bu bölgede faaliyette bulunmaya ve bu sayede ihracatı ve döviz kazandırıcı faaliyetleri artırmaya yöneliktir.

Bölgelerde başlangıçta sınırsız vergi teşviki söz konusu ise de daha sonra 5084 s. K. ile bu teşviklerde bir sınırlamaya gidilmiştir.

Ancak bu amaç değişikliği sonrasında özellikle imalatçı firmalarda yaşanacak sıkıntılar öngörülmüş, teşvik sınırlandırılması nedeniyle Bölgeden özellikle imalatçı firmaların kaçışı nedeniyle doğabilecek işsizlik sorunu göz önüne alınarak 5810 s. K. ile teşvik amacı bu kez ve ihracat / döviz kazandırıcı faaliyet yanında bu kez imalat / istihdam yönünden teşvik amacı revize edilmiştir.

Bu tarihsel süreçte temel norm olan 3218 s. K. hükümleri dikkate alındığında daha en başından itibaren teşviklerin ve doğal olarak bu kapsamda personele ödenen ücretlere ilişkin Gelir Vergisi teşvikinin yatırımcıya / müteşebbise yönelik olduğu ortaya çıkmaktadır. Daha sonra yapılan Kanun düzenlemeleri bu amacı daha da belirgin hale getirmiştir.

Esasen bu amaç çerçevesinde değerlendirme yapıldığında, teşvikin ihracat / döviz kazandırıcı faaliyet gibi geniş bir amacın daha sonra ihracat / imalat amacına yönlendirildiği ve burada imalatın özellikle istihdam sağlama anlamında öncelik kazandığı görülmektedir. İstihdamın teşvikin amaç olduğu bir noktada maddi kazancın istihdam edene değil istihdam edilene ait olduğunu kabul etmek gerek tutarlılık ve gerekse açık Kanun lafzı yanında gerekçeler ile de örtüşmeyecektir.

Konunun değerlendirilmesinde temel yanlış, istihdam edilen personel ücretinden kesildiği noktasından hareketle sağlanan vergi teşvikinin de ücretliye ait olduğu noktasındadır. Oysa bir kere ücret üzerinden vergi alınması ile Hazine ile ücretli arasındaki ilişki sonlanmakta ve artık bir Hazine payı olan vergi istihdam edene bırakılarak Devlet tarafından müteşebbis / istihdam eden teşvik edilmektedir. Artık burada işverene sağlanan maddi teşvik ücretlinin vergisi değil, Hazine payı olmaktadır. Personel ücretleri üzerinden kesilen Gelir Vergisi sadece bir teşvik ölçüsü olmaktan ibarettir.

KAYNAKÇA:

Mesut ÇIRAK: “Serbest Bölgelerde Üretim Faaliyetinde Bulunan Firmalara Sağlanan Teşvikler Birer Tuzak mı?” Yaklaşım, Eylül 2012, Sayı: 237

Bülent SEZGİN: “Serbest Bölgelerde Ödenen Ücretlerin Vergilendirilmesi”, E-Yaklaşım, Nisan 2011, Sayı: 220

İlhan ÇETİN: “Serbest Bölgelerde İstihdam Edilen Ücretlilerin Vergilendirilmesi”, E-Yaklaşım, Ağustos 2010, Sayı: 212

Cevdet BOZKURT: “5084, 5810 Ve 5911 Sayılı Kanunlar Kapsamında Serbest Bölgeler Mevzuatında Değişikliklerin Karşılaştırılması”, E-Yaklaşım, Ağustos 2009, Sayı: 200

Cevdet Okan BAHAR: “Türk Serbest Bölgelerinde Faaliyet Gösteren Mükelleflerin ‘Geçiş Döneminde’ Vergilendirilmesi”, Yaklaşım, Nisan 2009, Sayı: 196

Erhan GÜMÜŞ: “Serbest Bölgelerde Çalışan Ücretlilerde Vergi İstisnası”, Yaklaşım, Mart 2009, Sayı: 195

UYARI

Makale olarak kaleme alınmış metinlerde ifade edilen görüşler, kaleme alındığı tarihte yazarın savunduğu görüşlerdir. Bu görüşler, mevzuatta meydana gelen / gelecek gelişmeler ile değişmiş olabilir. Her durumda, özellikle mevzuata yapılan yollamalar, bir başka kaynaktan daha teyit edilmeden kullanılmamalı ve ifade edilen görüşlerin, başka ortamlarda kabul görmeyebileceği gözden uzak tutulmamalıdır. Yazarın bu konuda bir taahhüdü de bulunmamaktadır. Mevzuatımızın özellikle vergi mevzuatımızın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz. Bu çalışmada yer alan bilgi ve açıklamalardan dolayı Av. Akın Gencer ŞENTÜRK'e sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Çalışma ve yazılardan kaynak gösterilmek şartıyla alıntılar yapılabilir. Ancak çalışma ve yazıların bir bütün halinde kullanımı tüm ortamlar ve kullanım şekilleri için telif sahibinin yazılı iznine bağlıdır.