

SERBEST BÖLGELERDE FAALİYETTE BULUNAN MÜKELLEFLER İLE İSTİHDAM ETTİKLERİ PERSONELE YÖNELİK İSTİSNALAR FARKLI DÜZENLENMİŞTİR

Akın Gencer ŞENTÜRK, Avukat

İzmir, 16.09.2011

I. GİRİŞ

Serbest Bölgeler ilk düzenlendikleri dönemde sınırsız olarak tanımlanabilecek vergisel muafiyet ve istisnalar ile teşvik edilmiş, ancak zaman içinde bunların kötüye kullanıldığı ve haksız rekabet yaratıldığı, amaç dışı faaliyetler yapıldığı düşünceleri ile kısıtlamalara gidilmiştir.

Sözü edilen “sınırsız” istisna ve muafiyetlerin kısıtlanması sırasında özellikle dolaysız vergiler yönünden kazanılmış hakların korunmasına özen gösterildiği, istihdam edilen çalışanlar için önce yumuşak bir geçiş dönemi öngörülerek istisnanın sonlandırılması planlanmışken daha sonra üretimi teşvik anlamında tekrar yeni bir istisna ihdas edildiği görülmektedir.

Ancak bu şekilde normlarda yapılan değişikliklerin uygulayıcılar tarafından tam kavranmadığı, bölgede faaliyet gösteren firmaların kazançlarına yönelik istisna ile istihdam edilen personel ücretlerine yönelik istisnaların birbirine karıştığı; Kanunkoyucunun kazanılmış hakları korumada gösterdiği özenin uygulamada çok dikkate alınmadığı görülebilmektedir.

Çalışmamız bu nedenle serbest bölgelerde uygulanan istisnaları, başlıkta belirtildiği üzere faaliyet gösteren mükellefin kazancına yönelik istisna ve istihdam edilen personel ücretlerine yönelik istisna olarak sınırlayarak kaleme alınmıştır. Başta KDV ve ÖTV olmak üzere diğer vergiler bu çalışma içinde değerlendirilmemiştir. Bu bağlamda açıklamalarımız sınırlanan çerçevede aşağıdaki gibidir:

II. TEMEL NORMLAR ve ZAMAN İÇİNDE YAŞANAN DEĞİŞİM

15.06.1985 – 24.04.2003 Tarihleri Arası Dönem

06.06.1985 tarih ve 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu kabul edilerek, 15.06.1985 tarih ve 18785 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmış ve Kanun yayımı tarihi olan 15.06.1985 tarihinde yürürlüğe girmiştir. (3218 s. K. md. 14)

Kanunun “*Muafiyet ve Teşvikler*” başlıklı 6. maddesi,

“Serbest bölgeler gümrük hattı dışında sayılır.

Bu bölgelerde vergi, resim, harç gümrük ve kambiyo mükelleflerine dair mevzuat hükümleri uygulanmaz.

İşleticiler ve kullanıcılar yatırım ve üretim safhalarında Bakanlar Kurulu'nca belirlenecek teşviklerden yararlandırılabilir.

Türkiye'deki tam ve dar mükellef gerçek ve tüzelkişilerin serbest bölgedeki faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazanç ve iratlar, Türkiye'nin diğer yerlerine getirildiğinin kambiyo mevzuatına göre tevsiki halinde de, Gelir ve Kurumlar Vergileri'nden muaftır."

şeklindedir.

Madde hükmü, gerek serbest bölgeleri gümrük hattı dışında saydığından ve gerekse buralarda vergi, resim ve harç mükellefiyetlerine dair mevzuat hükümlerinin uygulanmayacağı öngörüldüğünden vergi kanunlarında serbest bölgelere dair bir hüküm yer almadığı halde her türlü vergi için (Gelir, Kurumlar, Emlak, KDV, ÖTV, vs...) bu bölgelerde istisna / muafiyet uygulaması söz konusudur.

24.04.2003 – 06.02.2004 Tarihleri Arası Dönem

29.01.2004 tarih ve 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun 06.02.2004 tarih ve 25365 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış ve Kanunun 8. maddesi ile Serbest Bölgeler Kanunu'nun yukarıda yer verdiğimiz 6. maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"Serbest bölgeler gümrük bölgesi dışında sayılır.

Bu bölgelerde gümrük ve kambiyo mükellefiyetine dair mevzuat hükümleri uygulanmaz.

Kullanıcıların tutmak zorunda oldukları defterler ile düzenleyecekleri belgelere ilişkin olarak, 4.1.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun hükümlerine bağımlı olmaksızın düzenleme yapmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir.

İşleticiler ve kullanıcılar yatırım ve üretim safhalarında Bakanlar Kurulunca belirlenecek vergi dışı teşviklerden yararlandırılabilir."

Yayın tarihi olan 06.02.2004 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren bu değişiklik ile birlikte, yine aynı tarihte yürürlüğe girmek üzere Kanunun 9. maddesi ile 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'na;

"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.”

şeklinde geçici 3. madde eklenmiştir.

Görüldüğü üzere 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun 6. maddesinde yer alan ve “*sınırsız*” diyebileceğimiz istisnalar kaldırılmış, ancak eklenen geçici 3. madde ile de değişikliğin yürürlüğe girdiği 06.02.2004 tarihinden önce Faaliyet Ruhsatı almış olan mükelleflerin,

- Kazançlarına ilişkin Gelir ve Kurumlar Vergisi istisnalarının, Faaliyet Ruhsatlarının geçerlilik süresi sonuna kadar,
- Bu mükelleflerin istihdam ettikleri personele ilişkin ücretler üzerindeki Gelir Vergisi istisnasının ise 31.12.2008 tarihine kadar,

istisna kalması temin edilmiştir.

Böylece serbest bölgede faaliyette bulunan ve bir anda istisnaların kaldırılması nedeniyle vergi yüküyle karşı karşıya kalan mükelleflerin bizzat kendi kazançları üzerinden hesaplanan Gelir ve Kurumlar Vergisi yükü ile karşılaşmaları ile kazanılmış haklarının ihlal edilmesi önlenmiş, aynı zamanda personel ücretleri üzerindeki vergi yükü için de 31.12.2008 tarihine kadar bir istisna öngörülerek 4 yıllık bir süreç içinde yumuşak geçiş amaçlanmıştır.

3218 sayılı Kanunu'nun 06.02.2004 tarihinde yürürlüğe girmiş bu hali ile 06.02.2004 tarihi bir milat olarak kabul edilmiş, bu tarihten önce Faaliyet Ruhsatı alanlar için geçerlilik süresi sonuna kadar, faaliyet türü ne olursa olsun bu faaliyet alanından elde edilmiş kazançlar için istisna uygulanması öngörülmüşken (birinci fıkra) bu tarihten sonra Faaliyet Ruhsatı alacaklar için farklı bir düzenleme öngörülmüştür.

Buna göre, 06.02.2004 tarihinden sonra Faaliyet Ruhsatı alacak mükellefler öncelikle, bölgede imalat yapacaklar ya da başka işlerle uğraşacaklar olarak ayrımlanmış ve imalat dışında başkaca bir alanda faaliyet gösterecekler için kazanç yönünden Gelir veya Kurumlar Vergisi istisnası öngörülmemiştir.

Bölgelerde imalat yapacaklar için ise, bu bölgede imal ettikleri ürünleri satışından elde edilen kazançlar için Gelir ve Kurumlar Vergisi istisnası öngörülmüş olup, madde metninde “*bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları*” şeklinde yer aldığı üzere bu istisna imalat ve imal edilen ürünün satışına bağlanmış, ancak satışın ihracat olması şartı aranmamıştır.

Burada öngörülen ve kazanca uygulanan Gelir veya Kurumlar Vergisi istisnası uygulama süresi sonu, 06.02.2004 tarihinden önce Faaliyet Ruhsatı alanlardan farklılaştırılmış ve Avrupa Birliği'ne tam üyelik tarihine kadar geçerli kalması öngörülmüştür.

Her durumda 06.02.2004 tarihinden sonra Faaliyet Ruhsatı alanlar ister imalat isterse başkaca faaliyet gösterebilirler, 06.02.2004 tarihinden önce Faaliyet Ruhsatı alanlardan farklı

olarak istihdam ettikleri personel için Gelir Vergisi uygulamakla yükümlü tutulmuşlardır. Oysa 06.02.2004 tarihinden önce Faaliyet Ruhsatı alanlar için, faaliyet türü ne olursa olsun bu istisna uygulaması 31.12.2008 tarihine kadar devam edecektir.

06.02.2004 – 01.01.2009 Tarihleri Arası Dönem

Yukarıda açıklandığı üzere 06.02.2004 tarihine kadar konu vergi ve muafiyet / istisna olduğunda esas norm 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun 6. maddesi iken bu tarihten itibaren aynı Kanunun geçici 3. maddesi olmuştur.

Geçici 3. maddenin yukarıda yer verdiğimiz ilk halinde;

- 06.02.2004 tarihi öncesi Faaliyet Ruhsatı alanlar için, faaliyet türleri ne olursa olsun bu Ruhsatların geçerlilik süresi sonuna kadar faaliyetlere ilişkin kazancın Gelir ve Kurumlar Vergisinden istisna; istihdam ettikleri personel ücretlerinin de 31.12.2008 tarihine kadar Gelir Vergisinden istisna olduğunu,
- 06.02.2004 tarihinden sonra Faaliyet Ruhsatı alanların bu faaliyetlerinin ancak imalat olması halinde imal ettikleri kazançların Gelir ve Kurumlar Vergisinden istisna olduğunu, ancak ücretliler için Gelir Vergisi yönünden bir istisnanın söz konusu olmadığını,

hatırlayarak ancak 06.02.2004 tarihinden önce Faaliyet Ruhsatı alanların istihdam ettikleri personele ilişkin ücretler için öngörülen Gelir Vergisi istisnasının son bulma tarihi olan 31.12.2008 tarihinin de yaklaşmakta olduğunu vurgulayarak devam edelim:

İşte bu noktada 12.11.2008 tarihinde 5810 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu İle Gümrük Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun kabul edilmiş ve 25.11.2008 tarih ve 27065 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Anılan Kanunun 7. maddesi ile 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3. maddesinin ikinci fıkrası;

“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.”

şeklinde değiştirilmiştir.

Yapılan değişiklik ile, değişiklik öncesi ikinci fıkrada yer alan, “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.” şeklindeki hükmün değişiklik sonrasında; “Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar” ve “a) Serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır.” şeklinde küçük bir ifade farkıyla ancak neredeyse birebir muhafaza edildiği görülmektedir.

O halde yapılan bu değişikliğin, serbest bölgede faaliyet gösteren mükelleflerin bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlara ilişkin Gelir ve Kurumlar Vergisi istisnası yönünden bir etkisi yoktur ve önceki hükümde yer alan 06.02.2004 tarihinden önce veya sonrasında Faaliyet Ruhsatı alanlar için nasıl bir ayırım yapılarak düzenleme yapılmış ise bu düzenleme halen daha geçerli kalmaya devam etmektedir.

Peki değişiklik ile hukuk alanında ne olmuştur? Her şeyden önce bu değişiklik 01.01.2009 tarihinde yürürlüğe girmektedir. O halde yapılan değişiklik ve yürürlük tarihi dikkate alındığında, 31.12.2008 tarihinde ücretliler için artık Gelir Vergisi istisnası uygulanmayacağına göre burada yeni bir düzenleme vardır.

Bu düzenleme, 06.02.2004 tarihinden önce Faaliyet Ruhsatı alanların istihdam ettikleri personel ücretleri için münhasır bunlara uygulanan istisnanın sona ermesi ile yeni bir istisna getirmekte ve bu kez 01.01.2009 tarihinden geçerli olmak üzere Faaliyet Ruhsatı ne zaman alınmış olursa olsun, serbest bölgede imalat yapan mükelleflerin burada ürettikleri ürünlerin en az %85’inin ihraç edilmesi şartıyla üstelik Avrupa Birliği’ne tam üyelik gerçekleşinceye kadar uygulanmak üzere ücretliler için yeni bir istisna getirmektedir.

Görüldüğü üzere, bölgede faaliyet gösteren mükelleflerin kazançlarına yönelik istisnada 06.02.2004 tarihi öncesinde Faaliyet Ruhsatı alanlarda faaliyet türü için özel bir tanımlama yapılmadan Gelir ve Kurumlar Vergisi istisnası uygulandığı halde, 06.02.2004 tarihinden sonra Faaliyet Ruhsatı alanlar için bu istisna sadece imalat ve imal edilen ürünün satışından kaynaklanan kazanç için uygulanmaya devam edecektir.

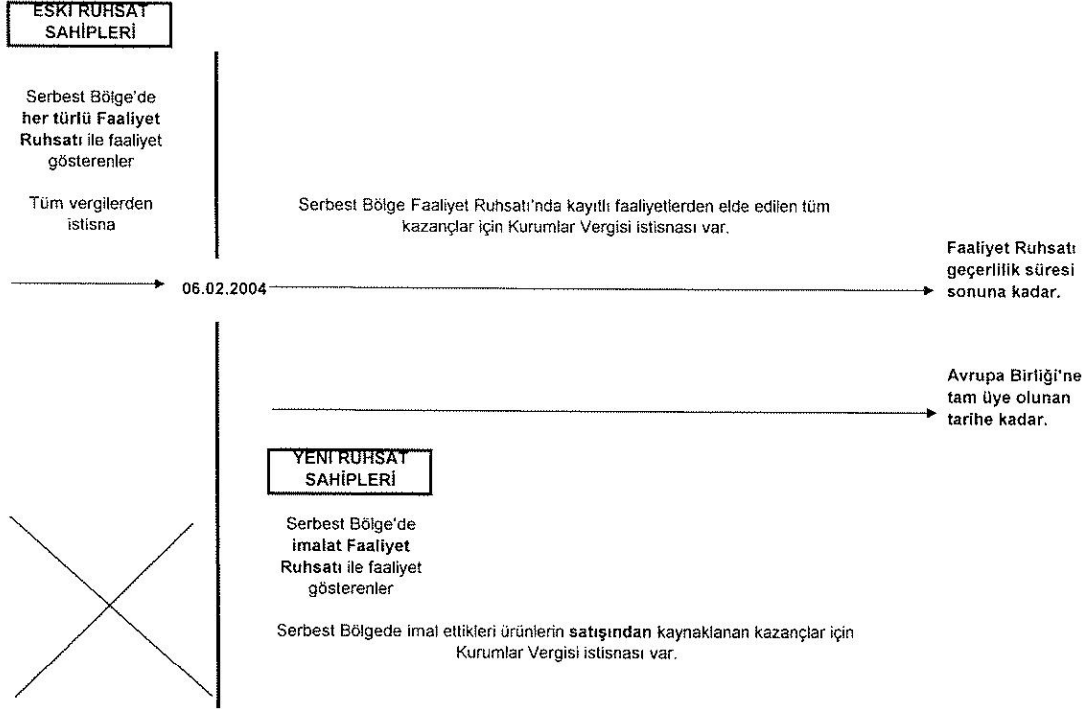
Yeni getirilen ve sadece imalat faaliyeti yapan mükelleflerin istihdam ettikleri personel ücretlerine yönelik, imal edilen ürünün ihracı ve bu ihracın da en az %85 oranında olmasının, mükellef kazancı ile ilgili Gelir ve Kurumlar Vergisi istisnası ile bir ilgisi yoktur. En basit fark, 06.02.2004 tarihinden önce Faaliyet Belgesi alanlar için faaliyet türü ayrımı olmadığından kazançta yönelik Gelir ve Kurumlar Vergisi istisnası uygulanmasına karşın bunların istihdam ettikleri ücretliler için Gelir Vergisi istisnası uygulanmayacağı şeklindedir.

Yine bir diğer fark, 06.02.2004 tarihinden sonra Faaliyet Ruhsatı alan imalatçı bir firma için imal edilen ürünlerin satışına ait kazancın Gelir veya Kurumlar Vergisinden istisna tutulması için kazancın imal edilen ürünün satışı ile ilgili olması yeterli görülmesine karşın, ücretliler için

Gelir Vergisi istisnası uygulanması için üretilen ürünün en az %85'inin ihraç edilmesi şartının aranması ile ortaya çıkmaktadır. Örneğin ürettiği ürünleri Türkiye'ye satan bir firma Faaliyet Ruhsat tarihi ne olursa olsun bu kazancı için Gelir ve Kurumlar Vergisi istisnasından yararlanabileceken istihdam ettiği personel için Gelir Vergisi istisnası uygulayamayacaktır.

İstisna Hükümlerinde Yaşanan Değişimlerin Zaman Çizelgesi İle Karşılaştırılması

Yukarıda yer verdiğimiz normlar ve değişikliklerin serbest bölgede faaliyette bulunan mükellefin kazancına yönelik Gelir ve Kurumlar Vergisi yönünden karşılaştırılarak analizi aşağıdaki çizelgede yer almaktadır.



Aynı yöntemin bu kez ücretliler için uygulanan Gelir Vergisi istisnası yönünden uygulanması ile oluşan durum aşağıdaki gibidir.

ESKİ RUHSAT SAHIPLERİ

Serbest Bölge'de her türlü Faaliyet Ruhsatı ile faaliyet gösterenler
Tüm vergilerden istisna

06.02.2004

Bölgede istihdam edilen personel ücretleri Gelir Vergisi'nden istisna.

31.12.2008 tarihine kadar

YENİ RUHSAT SAHIPLERİ

Serbest Bölge'de her türlü Faaliyet Ruhsatı ile faaliyet gösterenler

Bölgede istihdam edilen personel ücretleri için Gelir Vergisi istisnası yok.

01.01.2009

Avrupa Birliği'ne tam üye olunan tarihe kadar.

ESKİ RUHSAT SAHIPLERİ

Serbest Bölge'de imalat Faaliyet Ruhsatı ile faaliyet gösterenler

YENİ RUHSAT SAHIPLERİ

Serbest Bölge'de imalat Faaliyet Ruhsatı ile faaliyet gösterenler

Bölgede gerçekleştirilen imalattan elde edilen ürünlerin FOB bedelinin en az %85'inin ihrac edilmesi şartıyla istihdam edilen personel ücretleri için Gelir Vergisi istisnası var.

III. SONUÇ

Yukarıda yer verdiğimiz açıklamalara göre;

- Serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin durumun değerlendirilmesinde öncelikle 06.02.2004 tarihine kadar 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun 6. maddesi dikkate alınacak ve madde hükmünde geniş bir şekilde düzenlendiği üzere bu bölgede faaliyet gösteren firmalar için hem kazançları ve hem de istihdam ettikleri personel ücretleri için istisna uygulaması yapılacaktır.
- 06.02.2004 tarihinden itibaren; 06.02.2004 tarihi öncesinde Faaliyet Ruhsatı alan mükellefler, faaliyet türleri ne olursa olsun bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar için Gelir ve Kurumlar Vergisinden istisnadan yararlanacaklardır. Bu istisna uygulaması Faaliyet Ruhsatı geçerlilik süresi sona erdiğinde bitecektir. Aynı şekilde 06.02.2004 tarihinden önce Faaliyet Ruhsatı almış mükelleflerin istihdam ettikleri personel ücretleri içinde faaliyet türü ne olursa olsun 31.12.2008 tarihine kadar Gelir Vergisi istisnası söz konusudur.
- 06.02.2004 tarihinden sonra Faaliyet Ruhsatı alan mükellefler için bu bölgedeki faaliyetlerinden elde ettikleri kazançta yönelik Gelir ve Kurumlar Vergisi istisnası ancak faaliyetin imalat olması halinde ve imal edilen ürünlerin satışından kaynaklanan kazanç ile sınırlı olarak mümkün olacaktır. 06.02.2004 tarihinden sonra Faaliyet Ruhsatı alan mükelleflerin kazançları imal edilen ürünlerin satışı ile ilgili değilse ya da Faaliyet Ruhsatı imalat konulu değilse kazançta yönelik Gelir ve Kurumlar Vergisi istisnası söz konusu olmayacaktır.
- Son olarak 06.02.2004 tarihinden sonra Faaliyet Ruhsatı alan mükelleflerin Faaliyet Ruhsatları imalat konulu ise ve imal edilen ürünlerin %85'i ihraç edilmişse, bunlar tarafından istihdam edilen personel ücretleri için Gelir Vergisi istisnası uygulanacaktır.

Faaliyet gösteren mükellefin kazancı ile istihdam edilen personel ücretlerine ilişkin istisnalar farklı karakterlerde, farklı şartlar altında düzenlenmiştir. Dolayısıyla birine dair normdan hareketle diğerine dair uygulama yapılması mümkün bulunmamaktadır.

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.