

Dikkat! Serbest bölgelerde gelir vergisi istisna uygulaması değişti!

Burcu Pulular

Giriş

Bilindiği üzere serbest bölgeler; ülke sınırları içinde olmakla beraber gümrük bölgesi dışında sayılan, ülkede geçerli ticari, mali ve iktisadi alanlara ilişkin hukuki ve idari düzenlemelerin bazılarının uygulanmadığı veya kısmen uygulandığı, içinde faaliyet gösteren işletmeler için daha geniş teşvik ve avantajların sağlandığı, ülkenin diğer kısımlarından fiziki olarak ayrı kabul edilen yerler olarak tanımlanabilmektedir.

Birçok gelişmekte olan ülkede olduğu gibi ülkemizde de serbest bölgelerin kuruluş amacı uluslararası ticaret ve yatırım olanaklarından daha etkin yararlanmak ve ilave istihdam alanları oluşturmaktır. Bu nedenle serbest bölge kullanıcılarına faaliyetlerinde rekabet üstünlüğü yaratacak başta vergi olmak üzere birçok konuda avantaj sağlanmıştır.

Serbest bölgede istihdam edilen personelin ücretlerinin gelir vergisinden istisna edilmesi, bu avantajların en önemlilerinden biridir. Söz konusu gelir vergisi istisnasına ilişkin hükümlere, 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3. maddesinin 2. fıkrasının (b) bendinde yer verilmiştir. Bu madde ile düzenlenen gelir vergisi stopajı teşvikinin, serbest bölge içinde faaliyet gösteren işverene mi, yoksa istihdam edilen işçiye mi sağlandığı ve istisnanın bordo hesaplamalarında nasıl uygulanacağı hususları, 24.02.2017 tarihine kadar bazı açılardan tartışmalar içeren konular olmuştur.

24.02.2017 tarihinde yürürlüğe giren 6772 sayılı Kanun ile söz konusu teşvikin nasıl uygulanacağı ve bahse konu teşvikten kimin faydalanacağı hususu açıklığa kavuşturulmuştur.

Yazımızda serbest bölgelerde uygulanan gelir vergisi stopaj teşvikinin yasal dayanakları, bu teşvikin işverene mi işçiye mi tanındığı konusunun neden tartışıldığı, akabinde uygulamanın netleştirildiği 6772 sayılı Kanun'un serbest bölgedeki mükellefleri ve istihdam ettikleri çalışanların ücret maliyetlerini nasıl etkileyeceği ile ilgili görüş ve açıklamalarımıza yer verilmiştir.

A. Serbest bölgelerdeki gelir vergisi stopaj teşvikinin yasal dayanakları

1985 yılında yürürlüğe giren 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun 6. maddesinde bölgedeki muafiyetler ve teşvikler açıklanmış olup, Kanun'un ilk halinde bölgede elde edilen kazançların muafiyet kapsamında olduğu belirtilmiştir. 2004 yılında yürürlüğe giren 5084 sayılı Kanun'la ise serbest bölgeler bir anlamda vergiye tabi hale getirilmiş, istisnalara da süre sınırlandırılması getirilerek haksız rekabetin ortadan kaldırılması amaçlanmıştır.

3218 sayılı Kanun'a 5084 sayılı Kanun'la eklenen geçici 3. maddeye göre, serbest bölgelerde istihdam edilen personele ödenen ücretler 31.12.2008 tarihine kadar gelir vergisinden istisna edilmiştir. Ancak faaliyet ruhsatının süresi 31.12.2008 tarihinden önce dolarsa, bu takdirde istisna, ruhsatta yer alan sürenin bitiş tarihine kadar geçerli olacaktır.

Ancak 2008 yılı sonuna gelmeden, 5810 sayılı Kanun'un 7'nci maddesi ile Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3. maddesinin ikinci fıkrasında bazı değişiklikler yapılmış olup, serbest bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az % 85'ini yurtdışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler, Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Konuya ilişkin uygulama esaslarına 12.03.2009 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanan 1 seri numaralı 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu Genel Tebliği ile 29.07.2010 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanan 2 seri numaralı 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu Genel Tebliği'nde yer verilmiştir.

Son olarak da 24.02.2017 tarihinde yayımlanan 6772 sayılı Kanun ile 3218 sayılı Kanun'un gelir vergisi stopaj teşvikini düzenleyen geçici 3. maddesinin 2. fıkrasının (b) bendi aşağıdaki gibi değiştirilmiştir:

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

B. Serbest bölge mevzuatındaki gelir vergisi stopaj teşviki kime ait?

Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3. maddesinde yapılan bu son değişiklik öncesi, ücret gelir vergisi istisnasının işverene mi yoksa personele mi tanındığı hususu tartışmalı bir konu olarak gündemde kalmıştır. İşbu bahisle iş müfettişleri tarafından da gelir vergisi, işçi ücretlerinden kesildiğinden bu teşvikin işçiye sağlanan bir teşvik olduğu yönünde raporlar kaleme alınmıştır. Konuya ilişkin işveren tarafından açılan davayı kabul eden ilk derece mahkemesinin kararı, temyiz aşamasında Yargıtay tarafından oyçokluğuyla bozulmuştur. Dolayısıyla Yargıtay, oyçokluğuyla bu istisnasının işverene değil, işçiye tanındığı sonucuna varmıştır.¹

Öte yandan 29.06.2012 tarihinde Maliye Bakanlığı tarafından Ekonomi Bakanlığına verilen B.07.1.GİB.0.06.43- 120.03.08.03-25 sayılı yazıda; "... tahakkuktan terkin uygulamasının bir sonucu olarak tahakkuk ettirilerek işveren tarafından ödenmesi gereken vergi tutarının bir kısmından yine işveren lehine vazgeçildiğinin açık olduğu ..." belirtilmiştir. Dolayısıyla Maliye Bakanlığının görüşünün; serbest bölge mükelleflerine sağlanan gelir vergisi teşvikinin işverene verildiği yönünde olduğu açıktır.

Bahsedilen teşvikten kimin faydalanacağını anlamak için öncelikle 5810 sayılı Kanun'un genel gerekçesine ve bu Kanun'un 7. maddesine bakmak gerekmektedir. Hem genel gerekçe hem de madde gerekçesi, "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 muafiyetin üreticiler için Avrupa Birliği'ne üyelik tarihine kadar devam ettirilmesi amaçlanmıştır." şeklinde açıklanmıştır. Bu gerekçe kapsamında çıkarılan Kanun metninde, açık bir biçimde personele ödenen ücretlerin gelir vergisinden istisna olacağı belirtilmekle birlikte, Maliye Bakanlığınca yapılan düzenlemenin tahakkuktan terkin veya öde/şartları sağlarsan iade al şeklinde uygulanması, istisnanın kime tanındığı tartışmasını da beraberinde getirmiştir.

Öte yandan 3218 sayılı Kanun'un geçici 3. maddesini değiştiren 6772 sayılı Kanun'un gerekçesinde; "3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun temel amacı, ihracata yönelik yatırım ve üretimi teşvik etmek olup bu amaç çerçevesinde Kanun'un getirdiği teşvikler genel olarak üretici ve ihracatçılara yöneliktir. Böylece, üretici ve ihracatçılara istihdam nedeniyle katlandıkları mali yüklerin hafifletilmesi açısından önemli bir destek sağlanmaktadır. Gelir stopaj teşviki işçilere sağlanan avantaj olmayıp işverenlerin istihdam maliyetini azaltmaya yönelik bir teşviktir. Dolayısıyla, çalışanların bu teşvik unsuru üzerinden hak iddia etmeleri söz konusu olmayacaktır. Bu düzenlemeyle, işçi üzerinden hesaplanan gelir vergisi stopajı teşvikinin işverene ait olduğu hususunun açıklığa kavuşturulması ve uygulamada ortaya çıkan ihtilafların giderilerek öngörülebilirliğin sağlanması amaçlanmaktadır." şeklinde açıklanmış ve madde metnindeki istisna hükmü değiştirilmiştir.

Bu kapsamda yeni düzenleme ile birlikte **gelir vergisi stopaj teşvikinin işverene tanındığı hususu netleşmiş** ve böylelikle stopaj teşvikinin işverene mi yoksa işçiye mi ait olduğu tartışması da son bulmuştur.

¹ 9.Hukuk Dairesi E.2016/35340, K. 2016/22796

C. Yapılan değişikliğin; ücret anlaşmaları, bordro hesaplamaları ve işçi ücret maliyetlerine etkisine ilişkin örnek durumlar

6772 sayılı Kanun öncesinde, serbest bölgelerdeki bazı mükellefler tarafından istisna edilen gelir vergisinin işçiye tanınan bir hak olarak değerlendirilip, ücret hesaplamasının ardından işçiye ödendiği yönünde örnekler olduğu bilinmektedir. Bu kapsamda işlem yapan işverenlerin aşağıda açıklanan hususlara dikkat etmeleri önerilmektedir:

1. Netten ücret anlaşması yapanlara etkisi

Net ücret üzerinden akdedilen iş sözleşmelerinde tüm vergi ve sosyal sigorta prim yükü işverene ait olduğundan istisna edilen gelir vergisi zaten işveren uhdesinde kalmaktadır. Burada dikkat edilmesi gereken tek husus hesaplanan SGK primi matrahının gelir vergisi dâhil brüt ücret üzerinden hesaplanması gerektiğidir. 6772 sayılı Kanun öncesinde de SGK primlerini gelir vergisi dâhil ücretler üzerinden hesaplayıp ödeyen mükellefler için bu değişiklik, herhangi bir ek maliyet yaratmamaktadır. Ancak, ücretin gelir vergisi istisnasına tabi olması nedeniyle SGK primlerini gelir vergisi dahil edilmemiş brüt tutarlar üzerinden hesaplayan mükelleflerde, 6772 sayılı Kanun sonrasındaki yeni uygulama kapsamında prim maliyetleri ve dolayısıyla işçilik toplam maliyetleri ciddi oranlarda artabilecektir.

2. Brüt ücret anlaşması yapanlara etkisi

Yapılan değişikliğin brüt ücretten anlaşmalı ve gelir vergisi tutarını da istisna nedeniyle personeline ödeyen mükelleflerde etkisi, eğer ki personele yıllık aynı net tutarın ödenmeye devam edilmesi amaçlanıyorsa, brüt tutarın artırılmasını gerektirmekte ve bu durum da aynı zamanda SGK prim maliyetlerin artmasına neden olmaktadır. Dolayısıyla, uygulamada yapılan değişiklik, nette personeline yıllık aynı tutarı ödemeye devam etmek isteyen mükellefler açısından, işçinin brüt ücret tutarının, gelir vergisi matrahının ve SGK prim matrahının artmasına yol açmaktadır. Özellikle SGK prim matrahlarındaki ve prim ödemelerinde artış, işverenin toplam maliyetini de artıracaktır. Bu kapsamda personele yıllık aynı net tutarı ödemeye devam etmek isteyen brüt anlaşmalı işverenlerin, kanunun yürürlük tarihinden itibaren brüt ücretten akdedilen sözleşmelerini de yeni hesaplama mantığına göre revize etmeleri gerekecektir.

D. Sonuç

3218 sayılı Kanun'un geçici 3. maddesinde düzenlenen gelir vergisi stopaj teşviki uygulaması günümüze kadar gelen tartışmalı konulardan biri olmakla beraber, 24.02.2017 tarihinde yayımlanan 6772 sayılı Kanun ile madde metni değiştirilmiş ve bu teşvikin işverene ait olduğu gerek madde metnindeki değişiklik gerekse de Kanun gerekçesi ile netliğe kavuşturulmuştur. Dolayısıyla, 6772 sayılı Kanun'un yürürlük tarihinden önce, istisna edilen gelir vergisini çalışana tanınan bir hak olarak değerlendirerek doğrudan çalışanlarına ödeyen mükelleflerin, ücret anlaşmalarını ve bordro hesaplamalarını revize etmeleri gerekebilecektir.

Bu makalede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır. Makaledeki bilgi ve açıklamalardan dolayı EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.'ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Mevzuatın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.