

SERBEST BÖLGELERDE İSTİHDAM EDİLEN ÜCRETLİLERİN VERGİLENDİRİLMESİ

İlhan ÇETİN^(*)

I - GİRİŞ

Serbest bölge; 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, sınai ve ticari faaliyetler için daha geniş teşviklerin tanındığı ve fiziki olarak ülkenin diğer kısımlarından ayrılan yerler olarak tanımlanabilir.¹ Serbest bölgeler, ihracatı arttırmak, yabancı sermaye girişini hızlandırmak, girdi maliyetlerini düşürmek v.b. amaçları gerçekleştirmek üzere mali sistemimize, 06.06.1985 gün ve 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ile girmiş, uygulamaya yönelik olarak ise bu güne kadar çeşitli sayıda yönetmelik ve kararname çıkarılmıştır.

İlk serbest bölge 1987 yılında Mersin’ de en son olarak da, 2002 yılında TÜBİTAK-Marmara Araştırma Merkezi Teknoloji serbest bölgesi kurulmuş; böylece toplam kurulmuş olan serbest bölge sayısı 2007 Dış Ticaret Müsteşarlığı verilerine göre 20 adete ulaşılmıştır. Yine DTM verilerine göre serbest bölgelerdeki faaliyet ruhsat sayısı 3.840 adettir. Faaliyet ruhsatı almış olan işletmelerin çalıştırdığı personel sayısı ise; 28.02.2007 tarihi itibarıyla 41.292 kişidir.

Bu çalışmamızda serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin istihdam ettikleri ücretlilerin el-

de etmiş oldukları ücret gelirlerinin vergilendirilmesi üzerinde durulacaktır.

II. İLGİLİ YASAL MEVZUAT

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’ nun 1. maddesinde “gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir.” denildikten sonra, aynı kanunu 2. maddesinde gelirin unsurları ortaya konulmuştur. Madde metninde sayılan gelir unsurlarından biride “ÜCRET” tir. Ücret ise GVK’ nu 61. maddesinde:

“İşverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.” şeklinde tanımlanmıştır.

Yukarıdaki tanımdan da anlaşılacağı üzere hizmet erbabına gerek nakdi gerekse aynı olarak verilen ve/veya sağlanan her türlü menfaat ücret kapsamında değerlendirilerek vergilendirilmesi gerektiği ortaya konulmuştur. GVK’ nun 63. maddesinde ise; hizmet erbabına verilen ayınların verildiği gün ve yerdeki ortalama perakende fiyatı ile, konut tedariki ve sair suretle sağlanan menfaatlerin ise, emsal kira bedeli ve emsal bedeli ile değerlendirilmesi gerektiği hususu belirtilmiştir.

Ücretlerde istisna hükümlerini düzenleyen madde metnine(GVK madde 23) bakıldığında, serbest bölgelerde çalışan ücretlilere ilişkin olarak yapılmış herhangi bir düzenlemeye rastlanılmamaktadır.

^(*) Vergi Denetmeni

¹ www.dtm.gov.tr

Ancak 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu' na, 5084 sayılı kanun ile 06.02.2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere eklenen Geçici 3.maddenin (b) bendine göre:

"Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla bu Kanuna göre kurulan serbest bölgelerde faaliyet-te bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin;

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." Hükmü getirilmiştir.

Buna göre serbest bölgelerde faaliyet göstermek üzere 06.02.2004 tarihine kadar kurulmuş olan ve gerekli kurum ve kuruluşlara başvurarak faaliyet ruhsatı almış olan mükelleflerin, istihdam ettikleri ücretlilerin elde etmiş oldukları her türlü ücret gelirleri 31.12.2008 tarihine kadar Gelir Vergisinden istisnadır.

III. UYGULAMA ESASLARI

5084 sayılı kanunla 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu' nda bir takım yeni düzenlemelere yer verilmiştir. Bu yasal düzenlemeler ile getirilen en önemli yenilik ise; serbest bölgelerde faaliyet gösteren kuruluşların, serbest bölgelerde istihdam ettikleri ücretlilerin elde etmiş oldukları ücret gelirinin gelir vergisinden istisna edilmiş olmasıdır. Ancak serbest bölgelerde istihdam edilen ücretlilerin istisna hükümlerinden faydalanabilmesi için bir takım şartların mevcut olması gerekmektedir. Bu şartlar:

a) Elde edilen ücret gelirinin istisna hükümlerinden yararlanabilmesinin en önemli şartı, faaliyet ruhsatının 06.02.2004 tarihine kadar alınması gerektiğidir. Serbest bölgelerde faaliyet göstermek üzere ilgili yasal mercilere başvurarak 06.02.2004 tarihine kadar faaliyet ruhsatı olan kurumların, yine serbest bölgede istihdam ettikleri ücretlilerin elde etmiş oldukları her türlü ücret gelirleri gelir vergisinden istisnadır.

Ancak 06.02.2004 tarihine kadar gerekli yerlerden faaliyet ruhsatı almamış olan serbest bölgede faaliyet gösteren kurumların yanlarında istihdam ettikleri ücretliler; geçici 3. maddenin (b) bendinde öngörülen istisna hükümlerinden faydalanamayacaklardır.

b) Serbest Bölgelerde faaliyet gösteren kurumlarda çalışan ücretliler tarafından elde edilen ücret gelirlere ilişkin olarak tanınan istisna sürekli bir uygulama değildir. İstisna uygulaması faaliyet ruhsatında belirlenen süre ile yada 31.12.2008 tarihine kadar tanınmış olan süreli bir uygulamadır.

Serbest bölgede faaliyet gösteren kurumun gerekli kurum ve kuruluşlara başvurarak 06.02.2004 tarihine kadar almış olduğu faaliyet ruhsatında belirtilen süre 31.12.2008 tarihinden önceki bir tarihte sona eriyor ise, istisna hükmü faaliyet ruhsatında belirtilen süre ile sınırlıdır. Faaliyet ruhsatında belirtilen sürenin sonundan başlamak üzere, yeniden faaliyet ruhsatı alınması durumunda ise; ücretlilerin elde etmiş olduğu her türlü ücret geliri istisna kapsamında değerlendirilemez.

Faaliyet ruhsatında belirtilen süre 31.12.2008 tarihinden sonraki bir tarihi içermesi durumunda ise, ücretlilerin elde ettikleri ücret geliri faaliyet ruhsatındaki süreye bağlı kalınsızın 31.12.2008 tarihinde sona erecektir.

c) İstisna hükmü serbest bölgede faaliyet gösteren kurumların istihdam ettikleri tüm ücretlilere sağlanan bir vergisel avantajdır. Dolayısıyla istihdam edilen ücretlinin unvanına ve pozisyonuna bakılmaksızın ücret ve/veya ücret adı altında sağlanan her türlü menfaat istisna kapsamındadır.

Serbest bölgede faaliyet gösteren kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kar payları ise GVK' nun 75. maddesinin 3. bendinde Menkul Sermaye İratları arasında sayıldığından dolayı bu tür ödemelerin istisnaya tabi olması düşünülemez.

d) Elde edilen ücret gelirin istisnaya tabi olması için, ücretin ödeme yerinin, döviz cinsinden ödenip ödenmemesinin, ödenen ücretin Türkiye' de veya yurt dışında elde edilmesinin önemi yoktur.

IV. DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

06.06.1985 gün ve 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ile yasal mevzuatımıza giren Serbest Bölgeler ihracatı arttırmak, yabancı sermaye girişini hızlandırmak, girdi maliyetlerini düşürmek v.b. amaçları ile kurulmuşlardır. Bugün sayıları 20' ye ulaşmış Serbest Bölgelere çeşitli vergisel teşvikler sağlanmıştır. Bu sağlanan teşviklerden birisi de serbest bölgelerde istihdam edilen ücretlilerin elde etmiş olduğu ücret gelirinin vergi dışı bırakılmasına yönelik olarak sağlanan teşviktir.

Bir önceki bölümde de açıklandığı üzere gerekli kurum ve kuruluşlara başvurularak 06.02.2004 tarihine kadar faaliyet ruhsatı alan kurumların istihdam ettikleri ücretlilerin ücret gelirleri: 31.12.2008 tarihine kadar veya 06.02.2004 tarihine kadar faaliyet ruhsatı almakla beraber faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre 31.12.2008 tarihinden önce sona eriyor ise, faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile gelir vergisinden istisnadır. Bu istisna hükmü ile serbest bölgelerin gelişimi sağlanmaya çalışılmış, ayrıca serbest bölgeler aracılığı ile istihdamın arttırılması amaçlanmıştır.