

SERBEST BÖLGELERDE VEYA TOPRAK ALTI İŞLETMELERDE ÇALIŞAN İŞÇİLERE ÖDENEN KIDEM VE İHBAR TAZMİNATLARININ VERGİSEL BOYUTU

Kenan AKBULUT*

ÖZ

Gerek serbest bölgelerde yer alan işletmeler gerekse toprak altı faaliyet gösteren işletmeler kendilerine özgü mevzuat ve kuralları olan yerlerdir. Bu gibi yerlerde çalışan personelin işten ayrılması halinde ödenecek kıdem ve ihbar tazminatları farklı usullerde işlemlere tabi tutulmaktadır. Söz konusu kıdem ve ihbar tazminatlarından gelir vergisi ve damga vergisi tevkifatı yapılması yahut bunların gelir vergisi ve damga vergisi istisnasına tabi olup olmayacağı çalışmamız kapsamında ele alınacaktır.

Anahtar Sözcükler: Serbest Bölge, Toprak Altı İşletme, İşçi, İşveren, Kıdem Tazminatı, İhbar Tazminatı

1. GİRİŞ

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu, ihracata yönelik yatırım ve üretimi teşvik etmek, doğrudan yabancı yatırımları ve teknoloji girişini hızlandırmak, işletmeleri ihracata yönlendirmek ve uluslararası ticareti geliştirmek amacıyla serbest bölgelerin kurulması, yer ve sınırlarıyla faaliyet konularının belirlenmesi, yönetimi, işletilmesi, bölgelerdeki yapı ve tesislerin teşkili ile ilgili hususları kapsamak üzere hazırlanmıştır. Serbest bölgede çalışan personelin işten ayrılması nedeniyle serbest bölgedeki çalıştığı süreye ilişkin olarak ödenen kıdem ve ihbar tazminatının anılan Kanun kapsamında gelir vergisi ve damga vergisi istisnasına tabi olup olmayacağı önem arz eden bir konudur.

Ayrıca, toprak altı işletmesi halinde bulunan madenlerde cevher üretiminde çalışan işçilerden işten çıkartılanlara; 4857 sayılı İş Kanunu kapsamında ödenen ihbar tazminatı ile 1475 sayılı eski İş Kanununun yürürlükte kalan 14 üncü maddesi kapsamında ödenen kıdem tazminatlarından gelir vergisi ve damga vergisi tevkifatı söz konusu olmaktadır.

* Defterdarlık Uzmanı

2.SERBEST BÖLGEDE ÇALIŞAN PERSONELİN İŞTEN AYRILMASI HALİ

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 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 şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez.» hükmü yer almaktadır.

Öte yandan, aynı Kanunun 25 inci maddesinin (7) numaralı bendinde, 1475 ve 854 sayılı Kanunlara göre ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının tamamı ile 5953 sayılı Kanuna göre ödenen kıdem tazminatlarının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan miktarları gelir vergisinden istisna edilen tazminat ve yardımlar arasında sayılmış, parantez içi hükümde ise hizmet ifa etmeksizin ödenen ücretlerin tazminat sayılmayacağı hükme bağlanmıştır.

Diğer taraftan, 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun 5810 sayılı Kanunla değiştirilen ve 01/01/2009 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe giren geçici 3 üncü maddesinde;

“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 yurt dışına 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.”

Hükmüne yer verilmiştir.

Öte yandan, Konu ile ilgili olarak 25/11/2008 tarihli ve 27065 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 1 Seri No.lu 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu Ge-

nel Tebliğinde uygulamaya yönelik olarak ayrıntılı açıklamalara yer verilmiş olup, anılan Tebliğin “4.İstisna Uygulamasında Özellik Gösteren Hususlar” başlıklı bölümünün dördüncü paragrafında;”- *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.*” düzenlemesi yer almaktadır.

İstisna kapsamında değerlendirilmeyen fason imalat ise, bir malın mülkiyet ve tasarruf hakkının devralınmaksızın ücreti karşılığı belirli işlemlere tabi tutularak/işlemlerden geçirilerek tasarruf veya mülkiyet hakkı sahibine iade edilmesini ifade etmektedir. Örneğin, yurt dışında bulunan yabancı şirketten tam mükellef kurumun geçici kabul rejimine göre getirdiği ham veya yarı mamul madde ve malzemeyi kendi tesislerinde yurt dışındaki yabancı firmanın emir ve talimatları doğrultusunda işledikten sonra yurt dışındaki firmaya geri gönderilmesi suretiyle verilen hizmet fason hizmettir.

Buna göre, serbest bölgede yapılan üretimin fason imalat olarak değerlendirilmemesi için, mülkiyet ve tasarruf hakkı kendisine ait olan ham veya yarı mamul madde ve malzemenin elde edilmesine ilişkin üretimin tüm aşamalarının serbest bölgede gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan,3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasının (c) bendinde, Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar bu bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetlerle ilgili olarak yapılan işlemler ve düzenlenen kağıtların damga vergisi ve harçlardan müstesna olduğu hükme bağlanmıştır.

12/03/2009 tarihli ve 27167 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 1 Seri No. lu 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu Genel Tebliğinin “7.4. Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması” başlıklı bölümünde;

“3218 sayılı Kanunun geçici 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi uyarınca, 6/2/2004 tarihine kadar (bu tarih dahil) serbest bölgede faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin, bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetlere ilişkin damga vergisi ve harç istisnasının uygulanma süresi 31/12/2008 tarihi itibarıyla sona ermiştir.

Anılan Kanunun geçici 3 üncü maddesinin 5810 sayılı Kanunla değişik ikinci fıkrasının (c) bendi uyarınca, serbest bölgelerde faaliyette bulunan mükelleflerin, Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar, bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetler ile ilgili olmak kaydıyla yaptığı işlemler harçtan, bu işlemlere ilişkin düzenlenen kâğıtlar damga vergisinden müstesnadır.

Öte yandan, 3218 sayılı Kanun kapsamında serbest bölge sınırları içerisinde faaliyet gösteren firmaların, Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar, münhasıran serbest bölgelerdeki faaliyetleriyle ilgili olarak istihdam ettikleri personele ödenen ücretlere ilişkin düzenlenen kâğıtlardan da damga vergisi aranılmaması gerekmektedir.”

Açıklamalarına yer verilmiştir.

3. TOPRAK ALTI İŞLETMELERDE (MADEN) ÇALIŞAN PERSONELİN İŞTEN AYRILMASI HALİ

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 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...” hükmü yer almış, 62 nci maddesinde ise, “İşverenler, hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dahilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişilerdir...” denilmiştir.

Aynı Kanunun “Ücretlerde” başlıklı 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendinde,

“3. Toprak altı işletmesi halinde bulunan madenlerde cevher istihali ve bununla ilgili diğer bütün işlerde çalışanların münhasıran yer altında çalıştıkları zamanlara ait ücretleri,” gelir vergisinden istisna edildiği hükme bağlanmıştır.

25.02.1982 tarihli ve 17616 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 135 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği’nin “I-İstisna ve Muafıklar” başlıklı bölümünün “D-Ücretlerde İstisnalar” başlıklı ayırımında,

“1. Toprak Altı Maden İşletmelerinde Çalışanların Ücretlerine Uygulanacak İstisna:

Bilindiği gibi, bu konuya ilişkin açıklamaların yapıldığı 128 Seri Sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliğinde toprak altı işletmesi halinde bulunan madenlerde cevher istihali ve bununla ilgili diğer işlerde çalışan işçi, mühendis, jeolog, topoğraf gibi hizmet erbabının münhasıran yer altında çalıştıkları zamanlara ait ücretleri ile bu tür hizmet erbabına yıllık dönemler itibariyle yapılan ikra-

miye ve benzeri nitelikteki ödemelerin yer altında çalışılan süreye isabet eden kısımlarının Gelir Vergisi Kanununun 23/3 üncü maddesi gereğince vergiden istisna edileceği açıklanmıştır.

Buna göre, toprak altı işletmesi halinde bulunan madenlerde cevher istih-sali ve bununla ilgili diğer bütün işlerde çalışan hizmet erbabına hafta tatili ve genel tatil günleri için ödenen ücretlerin de yer altında geçen zamana isabet eden kısımları vergiden müstesna tutulacak; resmi tatil günleri dışında kalan izin günlerine ilişkin olarak ödenen ücretler ise, istisna kapsamına dâhil edil-meyerek vergiye tabi tutulacaktır. Bu tür hizmet erbabının istisna kapsamına dâhil bulunmayan ve vergiye tabi tutulacak ücretlerinin vergilendirilmesinde ücretin ödeme dönemine göre genel, özel ve varsa sakatlık indirimleri uygula-nacaktır... “ açıklamaları yer almıştır.

Aynı Kanunun 25/7 nci maddesinde, “1475 ve 854 sayılı Kanunlara göre ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının tamamı ile 5953 sayılı Kanuna göre ödenen kıdem tazminatlarının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan miktar-ları (hizmet ifa etmeksizin ödenen ücretler tazminat sayılmaz)” nın vergiden istisna edileceği hükme bağlanmış olup, maddede belirtilen istisna kısmını aşan tutar ise ücret olarak vergilendirilecektir.

Öte yandan, 1475 sayılı İş Kanununun 14 üncü maddesinde,

“Kıdem tazminatı: Bu Kanuna tabi işçilerin hizmet akitlerinin:

1. İşveren tarafından bu Kanunun 17 nci maddesinin II numaralı bendinde gösterilen sebepler dışında,

2. İşçi tarafından bu Kanunun 16 ncı maddesi uyarınca,

3. Muvazzaf askerlik hizmeti dolayısıyla,

4. Bağlı buldukları kanunla kurulu kurum veya sandıklardan yaşlılık, emeklilik veya malullük aylığı yahut toptan ödeme almak amacıyla;

5. 506 Sayılı Kanunun 60 ıncı maddesinin birinci fıkrasının (A) bendinin (a) ve (b) alt bentlerinde öngörülen yaşlar dışında kalan diğer şartları veya aynı Kanunun Geçici 81 inci maddesine göre yaşlılık aylığı bağlanması için öngörülen sigortalılık süresini ve prim ödeme gün sayısını tamamlayarak kendi istekleri ile işten ayrılmaları nedeniyle,

Feshedilmesi veya kadının evlendiği tarihten itibaren bir yıl içerisinde kendi arzusu ile sona erdirmesi veya işçinin ölümü sebebiyle son bulması halle-lerinde işçinin işe başladığı tarihten itibaren hizmet aktinin devamı süresince her geçen tam yıl için işverence işçiye 30 günlük ücreti tutarında kıdem tazmi-natı ödenir. Bir yıldan artan süreler için de aynı oran üzerinden ödeme yapılır.

Ancak, toplu sözleşmelerle ve hizmet akitleri ile belirlenen kıdem tazminatlarının yıllık miktarı, Devlet Memurları Kanununa tabi en yüksek Devlet memuruna 5434 sayılı T.C. Emekli Sandığı Kanunu hükümlerine göre bir hizmet yılı için ödenecek azami emeklilik ikramiyesini geçemez.”

Hükmüne yer verilmiştir.

Diğer taraftan, 22.05.2003 tarih ve 4857 sayılı İş Kanununun 120 nci maddesi ile 1475 sayılı Kanunun kıdem tazminatını düzenleyen 14 üncü maddesi hariç diğer maddeleri yürürlükten kaldırılmıştır.

Ayrıca, 4857 sayılı Kanunun Geçici 1 inci maddesinde,

“Diğer mevzuatta 1475 sayılı İş Kanununa yapılan atıflar bu Kanuna yapılmış sayılır.

Bu Kanunun 120 nci maddesi ile yürürlükte bırakılan 1475 sayılı İş Kanununun 14 üncü maddesinin birinci fıkrasının 1 inci ve 2 nci bendi ile onbirinci fıkrasında, anılan Kanunun 16, 17 ve 26 ncı maddelerine yapılan atıflar, bu Kanunun 24, 25 ve 32 nci maddelerine yapılmış sayılır.”

Hükmü yer almaktadır.

Buna göre, 1475 sayılı İş Kanunu uyarınca belirlenen kıdem tazminatı tavan miktarının üzerinde bir ödeme yapılması halinde bu ödeme istisna niteliğinde olmadığından ücret olarak vergiye tabi tutulması gerekmektedir.

Öte yandan, 488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde, bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtların damga vergisine tabi olduğu; 3 üncü maddesinde, damga vergisinin mükellefinin kağıtları imza edenler olduğu ve resmi dairelerle kişiler arasındaki işlemler nedeniyle düzenlenen kağıtların damga vergisinin kişiler tarafından ödeneceği; 9 uncu maddesinde ise, bu Kanuna ekli (2) sayılı tabloda yazılı kâğıtların damga vergisinden müstesna olduğu hüküm altına alınmıştır.

Mezkur Kanuna ekli (1) sayılı tablonun “IV. Makbuzlar ve diğer kağıtlar” başlıklı bölümünün 1/b fıkrasında, maaş, ücret, gündelik, huzur hakkı, aidat, ihtisas zammı, ikramiye, yemek ve mesken bedeli, harcırah, tazminat ve benzeri her ne adla olursa olsun hizmet karşılığı alınan paralar (avans olarak ödenenler dahil) için verilen makbuzlar ile bu paraların nakden ödenmeyerek kişiler adına açılmış veya açılacak cari hesaplara nakledildiği veya emir ve havalelerine tediye olunduğu takdirde nakli veya tediye temin eden kağıtların nispi damga vergisine tabi olduğu; (2) sayılı tablonun «III- İşçiler, çiftçiler ve göçmenlerle ilgili kağıtlar» başlıklı bölümünün 3 üncü fıkrasında, toprak altı işletmesi halinde bulunan madenlerde cevher istihali ve bununla ilgili di-

ğer bütün işlerde çalışan işçilerin yeraltındaki çalıştıkları günlere ait ücretleri ve primlerinin-ödenmesinde düzenlenen kağıtların; aynı tablonun “IV-Ticari ve medeni işlerle ilgili kağıtlar” başlıklı bölümünün 34 üncü fıkrasına 5535 sayılı Kanunun 8 inci maddesi ile eklenen ibare uyarınca da, Gelir Vergisi Kanununun 23 üncü maddesinde belirtilen ücretlere ilişkin kâğıtların damga vergisinden istisna olduğu hükme bağlanmıştır.

4. SONUÇ

Sadece bölge içinde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin üretime ilişkin istihdam ettikleri tüm personele ödedikleri ücretler istisna kapsamında değerlendirilmekte olup fason imalata ilişkin bedellerin, “ürünlerin FOB bedelinin en az %85’ini yurt dışına ihraç edilmesi” kapsamında değerlendirilmesi hukuken mümkün görülmemektedir. Buna göre, serbest bölgede şirketlerce yapılan faaliyetlerin “fason imalat kapsamında” yapılmaması ve mevzuatta aranan diğer şartlarında sağlanması kaydıyla münhasıran serbest bölgede çalışılan süreye isabet eden kıdem ve ihbar tazminatı ödemelerinin 3218 sayılı Kanunda belirtilen istisnadan yararlanılması mümkün bulunmaktadır.

Ayrıca, serbest bölgede faaliyette bulunan şirketler tarafından bu bölgede istihdam edilen personele, münhasıran serbest bölgede çalıştığı süreye isabet edecek şekilde yapılacak kıdem ve ihbar tazminatı ödemelerine ilişkin düzenlenen kağıtların, 3218 sayılı Kanunun geçici 3 üncü maddesi uyarınca, Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar damga vergisinden istisna edilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, toprak altı işletmesi halinde bulunan madenlerde cevher üretiminde çalışan personelin;

- Çalışma sürelerinin tamamını yeraltında geçirmeleri halinde, bu sürelerle ilişkin olarak ödenen kıdem ve ihbar tazminatlarının tamamının Gelir Vergisi Kanununun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendi uyarınca istisna edilmesi,

- Çalışma sürelerinin bir kısmını yeraltında geçirmeleri durumunda, yeraltında çalışılan süreye isabet eden kıdem ve ihbar tazminatının söz konusu hüküm uyarınca gelir vergisinden istisna edilmesi,

- Yer üstünde çalışılan süreye isabet eden kıdem tazminatının, 1475 sayılı Kanunun 14 üncü maddesinde yer alan esaslar uyarınca ödenen kısmının, Gelir Vergisi Kanununun 25 inci maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendi uyarınca kıdem tazminatı olarak dikkate alınması ve gelir vergisinden müstesna tutulması, 1475 sayılı Kanunun 14 üncü maddesi gereğince öden-

mesi gereken miktardan fazla olan (kıdem tazminatının istisna miktarını aşan) kısmının ise ücret hükümlerine göre gelir vergisine tabi tutulması,

- Yer üstünde çalışılan süreye isabet eden ihbar tazminatı kısmının ücret hükümlerine göre gelir vergisine tabi tutulması,

- Çalışma sürelerinin tamamını yeraltında geçirmeleri halinde, bu sürelerle ilişkin olarak ödenen kıdem ve ihbar tazminatları nedeniyle düzenlenen kağıtların 488 sayılı Damga Vergisi Kanuna ekli (2) sayılı tablonun IV/34 fıkrası uyarınca damga vergisinden istisna edilmesi,

- Çalışma sürelerinin bir kısmını yeraltında geçirmeleri durumunda, yeraltında çalışılan süreye isabet eden kıdem ve ihbar tazminatına ilişkin ödemeler nedeniyle düzenlenen kağıtların söz konusu hüküm uyarınca damga vergisinden istisna edilmesi,

- Yer üstünde çalışılan süreye isabet eden kıdem tazminatı ve ihbar tazminatına ilişkin olarak düzenlenen kağıtların 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa ekli (1) sayılı tablonun IV/I-b fıkrası uyarınca damga vergisine tabi tutulması,

Gerekmektedir.

KAYNAKÇA

Maliye Bakanlığı (25.02.1982) **135 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği**, Ankara: Resmi Gazete (17616 sayılı)

T.C. Yasalar (06.01.1961). **193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu**. Ankara: Resmi Gazete (10700 sayılı)

T.C. Yasalar (10.06.2013). **4857 Sayılı İş Kanunu**. Ankara: Resmi Gazete (25134 sayılı)

T.C. Yasalar (11.07.1964). **488 sayılı Damga Vergisi Kanunu**. Ankara: Resmi Gazete (11751 sayılı)

T.C. Yasalar (15.06.1985). **3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu**. Ankara: Resmi Gazete (18785sayılı)