

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE ÜCRET TABANLI İSTİHDAM TEŞVİKLERİ: GELİR VERGİSİ STOPAJI TEŞVİKİ/DESTEĞİ VE ÜCRET İSTİSNASI

Yrd. Doç. Dr. Yunus DEMİRLİ

Abant İzzet Baysal Üniversitesi, İİBF, (demirli_y@ibu.edu.tr)

ÖZET

Ülkemizde istihdamın artırılması amacını taşıyan, işveren ve çalışanların yararlanabildiği farklı teşvik uygulamaları bulunmaktadır. Bu çalışmada gelir vergisi tevkifatı yoluyla işverenlere sağlanan “destek”, “teşvik” ve “istisna” nitelikli mali düzenlemeler; hukuki nitelikleri, uygulama şekilleri, yöntemleri, ekonomik avantajları bakımından incelenmiş ve temel özellikleri bakımından karşılaştırılmıştır. Çalışma sonucunda ücret tabanlı istihdam teşviklerinin; geçim indiriminden düşük oranda yararlanacak personel istihdamına öncelik verilmesine ve istihdam politikalarında ayırmacılık yapılmasına neden olabileceği tespit edilmiştir. Ayrıca teşvik aracı olarak kullanılan müesseselerin hukuki nitelikleri farklı olmasına rağmen, uygulama yönteminin aynı olduğu görülmüştür. Karmaşa ve ihtilafa neden olan bu uygulamaların ilgili mevzuatta hukuki birliğin sağlanması amacıyla “destek” müessesesi olarak düzenlenmesi önerilmiştir.

Anahtar Kelimeler: İstihdam Teşvikleri, İstihdam Destekleri, Gelir Vergisi Tevkifatı, Ücret İstisnası.

WAGE-BASED EMPLOYMENT INCENTIVES IN TURKISH TAX SYSTEM: INCOME TAX WITHHOLDING INCENTIVES/SUBSIDIES AND WAGE EXEMPTION

ABSTRACT

In Turkey, there are different incentives to increase employment that employers and employees can benefit. In this study, financial regulations, as incentive, support and exemption provided to employers by income tax withholding are examined in terms of legal qualifications, implementations, methods and economic benefits and are compared in terms of basic features. In conclusion, it has been identified that wage-based employment incentives may lead to give priority to the employment of staff to benefit from the low rate of the subsistence allowance and to discrimination in employment policies. Also, it was observed that although different legal nature of institutions used as incentive instrument, application method was the same. Because of the confusion and conflict, it has been proposed arranging these practices as support in relevant legislation in order to ensure legal unity.

Keywords: Employment Incentives, Employment Subsidies, Income Tax Withholding, Wage Exemption.

1. Giriş

Vergi teşvikleri, sosyo-ekonomik amaçlara ulaşmada sıklıkla kullanılan mali araçlardan biridir. Özellikle az gelişmiş ya da gelişmekte olan ülkelerde vergi teşviklerinin, istihdamın artırılması amacıyla yoğun olarak kullanıldığı bilinmektedir. İstihdam teşvikleri, işsizliğin yüksek olduğu bölgelerde yatırım yapan *girişimcilerin* desteklenmesine yönelik olarak uygulanmaktadır. Ancak bu tür destekler, girişimcilerin ihtiyaç duyduğu nitelikli işgücünün bulunması ya da bu gücün istenilen bölgelere çekilmesi amacıyla çalışanlara yönelik olarak da uygulanabilmektedir. Her iki durumda da vergi teşvik aracı olarak kullanılabilir yöntemler, istihdam edilen personelin ücreti üzerinden alınan gelir vergisini konu edinmektedir.

İstihdam teşviki uygulamalarının personel ücretleri üzerinden sağlanması nedeniyle, çalışmada bu kapsamındaki uygulamalar “*ücret tabanlı*” kavramı ile ifade edilmiştir. Ücret tabanlı *istihdam teşvikleri* ise; belirli bölge, yöre ve merkezlerde istihdam edilen personelin ücretleri üzerinden sağlanan; işverenlerin ve çalışanların yararlanabildiği; istihdam, ilave istihdam, ihracat gibi koşullara bağlı olarak ve tahakkuktan terkin yöntemiyle işverenlerin istihdam maliyetlerini düşüren; belirli bölgelerde çalışan nitelikli personelin gelir vergisi yüklerini azaltan teşvik uygulamaları olarak tanımlanabilir.

Vergi sistemimizde ücret tabanlı olarak uygulanan, bir başka ifade ile istihdam edilenlerin ücretini konu edinen, 3035 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar¹, 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu² (SBK), 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun³ (AGFDHK) ve 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu⁴ (TGBK) içerisinde dört farklı düzenleme; bu düzenlemeler kapsamında “Gelir vergisi stopajı desteği/teşviki” ile “Gelir vergisi istisnası” olmak üzere iki farklı teşvik aracı bulunmaktadır. Bu araçlar farklı adlarla düzenlenmekle birlikte, TGDK kapsamında uygulanan gelir vergisi istisnası dışındaki düzenlemeler, çalışanların ödediği gelir vergisi tevkifatı/stopajı üzerinden işverenlere destek sağlamaktadır.

Bu çalışmanın ana amacı işverenlere yönelik olan ücret tabanlı destek, teşvik ve istisna uygulamalarının hukuki niteliklerini, uygulama yöntemlerini ve sağladıkları ekonomik avantajları ilgili mevzuat çerçevesinde karşılaştırmalı olarak ortaya koymak ve bu teşviklerin aksayan yönleri ile ilgili çözüm önerileri geliştirmektir. Bu nedenle çalışmada yeri geldikçe daha önceki mevzuat hükümleri ve çalışanların yararlandığı aynı nitelikteki teşvikler de konu edilmiştir.

Vergi sorumlusu olan işverenlerin, istihdam ettikleri personele ödedikleri ücret üzerinden vergi sorumlusu olarak tevkifat yapma ve kestikleri vergileri muhtasar beyanname ile bildirme yükümlülükleri bulunmaktadır. İşverenler bu yükümlülüğe uyarak yaptıkları kesintileri beyan yoluyla tahakkuk ettirmekte, ancak ücret tabanlı teşvik uygulamalarında vergi sorumlusu tarafından idareye yatırılması gereken bu tutar tahakkuktan terkin edilerek istihdam sağlayan girişimcilere dolaylı destek sağlanmaktadır.

1 15.06.2012 tarih ve 3035 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında BKK, (RG. 19.06.2012-28328).

2 06.06.1985 tarih ve 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu, (RG. 15.06.1985-18785).

3 28.02.2008 tarih ve 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun, (RG. 12.03.2008-26814).

4 26.06.2001 tarih ve 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu, (RG. 06.07.2001-24454).

Bu makalede ücret tabanlı teşvik uygulamaları; tevkifat müessesinin niteliği, teşvik sisteminin bütünlüğü bakımından analitik olarak incelenmiştir. Bu kapsamda, öncelikle tevkifat uygulaması aracılığıyla işverene sağlanan destekler, tevkifat ve terkin müesseselerinin hukuki nitelikleri bakımından sorgulanmış; ardından “Gelir vergisi stopajı desteği/teşviki” ve “Gelir vergisi istisnası” olarak düzenlenmiş olan ücret tabanlı teşvik uygulamaları detaylı olarak ele alınmış ve bu teşvik uygulamaları düzenleme başlığı (şekli), teşvik muhatabı, matrahı, sağladığı ekonomik avantajlar ve kullandıkları yöntemler bakımından karşılaştırılmıştır.

Yapılan hukuki ve ekonomik değerlendirmeler sonucunda; ücret tabanlı istihdam teşviklerini düzenleyen kanun hükümlerinin “teşvik”, “destek” ve “istisna” gibi farklı uygulama araçları ile düzenlenmesinin teşvik sisteminin bütünlüğünü bozduğu, ihtilaflar doğurduğu ve sistemin anlaşılmasını zorlaştırdığı gerekçeleriyle bu tür düzenlemelerin anlamına uygun olarak “destek” şeklinde düzenlenmesi önerilmiştir. Ayrıca çalışanların yararlandıkları geçim indirimi tutarları ile işverenlerin yararlandığı teşvik tutarı arasındaki ters orantı nedeniyle ücret tabanlı istihdam teşviklerinin; geçim indiriminden düşük oranda yararlanacak personel istihdamına öncelik verilmesine ve istihdam politikalarında ayırımcılık yapılmasına neden olabileceği tespit edilmiştir.

2. İstihdam Teşviki Uygulamaları Bakımından Tevkifat ve Terkin Müesseseleri

Ülkemizdeki ve dünyadaki teşvik uygulamaları, vergi indirimi, vergi muafiyeti ve yatırım indirimini içeren mali teşvikler, kredi olanakları sağlayan finansal teşvikler, az gelişmiş bölgelere yönelik özel yatırım teşvikleri ve ayrıcalıklı sektörlerle yönelik teşvikler şeklinde uygulanmaktadır (Akdeve & Karagöl, 2013:348). Bu teşvik ve destek uygulamaların neredeyse tamamı istihdamın artırılması hususunda dolaylı ya da direkt katkı sağlamaktadır. Ancak teşvik sistemi içerisinde doğrudan istihdamın artırılması amacını taşıyan ve istihdam edilen personelin ücret gelirini esas alan, “ücret tabanlı” istihdam teşvikleri gibi mali düzenlemeler de bulunmaktadır.

Türk vergi sistemi aracılığıyla sağlanan ücret tabanlı istihdam teşviklerinden işveren veya çalışanlar yararlanabilmektedir. İşverenlerin belirli koşullarda yararlanabildiği destek, teşvik ve istisna niteliğindeki teşvik araçları tevkifat ve terkin uygulamasına dayalı olarak yürütülmektedir. Bu uygulamalar kapsamında, işverenlerin istihdam/ilave istihdam ettikleri personel ücretleri üzerinden ödenmesi gereken gelir vergisi; öncelikle ilgili personelden kesilerek tahakkuk ettirilmekte, ardından da tahakkuk eden tutarlar terkin ya da tecil-terkin uygulamalarına konu edilerek ilgili tutarların işverende kalması sağlanmaktadır. Temelde tevkifat uygulamasına dayanan bu teşvik uygulamaları, terkin müessesesi aracılığıyla sonuçlandırılmaktadır. Bu nedenle bu başlık altında tevkifat ve terkin müesseselerinin hukuki nitelikleri konu edilmiştir.

2.1. Tevkifat Müessesinin Niteliği

Ücret tabanlı teşvik uygulamaları tevkifat müessesesi aracılığıyla yürütülmektedir. Bu müessese; verginin sorumlular aracılığıyla kaynağında kesilip ödenmesinin sağlanması, vergi tahsilatının garanti altına alınması, kayıp kaçak oranının azaltılması ve denetime katkı sağlanması bakımından sıklıkla başvurulan bir vergileme yöntemidir. Bu yöntem, vergi idaresi ve mükellefin işlem maliyetlerini azaltması açısından hem vergilemenin iktisadiliğine hem de

vergi uyumuna önemli ölçüde katkı sağlamaktadır. Tevkifat uygulaması, hem vergi mükellefi hem de idare bakımından işlem ve denetim maliyetlerini azaltmakla birlikte, işleme aracılık eden vergi sorumlusu bakımından yeni işlem ve sorumluluk doğurmaktadır.

Vergi hukuku alanında “sorumluluk” kavramı, kendisi mükellef olmadığı halde, onunla olan ilişkisi nedeniyle vergilendirme ile ilgili maddi ve/veya şekli ödevlerin yerine getirilmesinden üçüncü kişileri de sorumlu tutmak için kullanılmaktadır (Gerçek, 2005:160). Vergi sorumlusu, vergi borcunun ödenmesi bakımından asıl mükellef yerine alacaklı idare ile muhatap olmakta ve ödenmeyen vergi borçları bakımından mükellef ile birlikte sorumlu tutulmaktadır. Vergi Usul Kanunundaki⁵ (VUK) düzenlemeler kapsamında; “vergi kesenlere/stopaj yapanlara”, “kanuni ve sınırlı bazı durumlarda iradi temsilcilere” ve “mirasçılara, tasfiye memurlarına, muhasebe meslek mensuplarına...” kanuni sorumluluk yüklenmiştir (Bilici, 2013:63-70).

Vergi sorumlusu olan kişilerin sorumluluğunun şekli ve hukuki niteliği kanunla düzenlenmiştir. VUK 11’inci maddesi hükmü ile “yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumlu” tutulmuştur. Vergi kesenlerin sorumluluğunu düzenleyen bu hükme bağlı olarak özel vergi hukukumuz içerisinde yaygın olarak kullanılan tevkifat yönteminin en önemli örnekleri; Gelir Vergisi Kanununun⁶ (GVK) 94’üncü, Kurumlar Vergisi Kanununun⁷ (KVK) 15’inci, Katma Değer Vergisi Kanununun⁸ (KDVK) 9’uncu, Özel Tüketim Vergisi Kanununun⁹ (ÖTVK) 4 ve 13’üncü ve Damga Vergisi Kanununun¹⁰ (DVK) 19’uncu maddeleri hükümleridir.

İşverenlerin yararlandığı ücret tabanlı teşviklerin tamamında tevkifat yöntemi kullanılmaktadır. Bu yöntem vergi sistemimiz açısından hem kişisel gelirin hem de ücretlerin vergilendirilmesinde temel vergilendirme yöntemi haline gelmiştir. GVK 94’üncü maddesinin birinci fıkrası kapsamında sayılan kurum, kuruluş ve kişiler, çalıştırdıkları hizmet erbabına yaptıkları ücret ödemeleri üzerinden, ücretlilerin gelir vergisine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur tutulmaktadır. VUK 11’inci maddesinde “Vergi kesenlerin sorumluluğu” olarak ifade edilen ve kanundan doğan bu sorumluluk hali, vergi kesmekle sorumlu tutulan işverenlere bazı şekli ve maddi ödevler yüklemektedir.

Diğer uygulamalarda olduğu gibi istihdam teşviki uygulamalarında da, çalışanın ücreti üzerinden yapılan kesintiler, vergi sorumlusu sıfatını taşıyan işverenler tarafından ilgili vergi dairesine muhtasar beyanname ile bildirilmekte¹¹ ve beyanın verildiği ayın 26’ncı günü akşamına kadar yatırılmaktadır. Bu kapsamda vergi sorumlusu olan işveren; kesintinin yapılarak beyannamenin verilmesi nedeniyle şekli, ödemenin yapılması nedeniyle de maddi sorumluluk üstlenmektedir.

5 04.01.1961 tarih ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, (RG. 10.01.1961-10703-10705).

6 31.12.1960 tarih ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, (RG. 06.01.1961-10700).

7 13.06.2006 tarih ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, (RG. 21.06.2006-26205).

8 25.10.1984 tarih ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, (RG. 02.11.1984-18563).

9 06.06.2002 tarih ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu, (RG. 12.06.2002-24783).

10 01.07.1964 tarih ve 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu, (RG. 11.07.1964-11751).

11 Bu bildirim kesintinin yapıldığı ayı takip eden ayın 23’üncü günü akşamına kadar Muhtasar Beyanname ile yapılmakta olup, çalışan sayısının 10’dan az olduğu işyerlerinde üç ayda bir de yapılabilmektedir.

İşverenin sorumluluğunu yerine getirmemesi halinde ilgili daire, ödenmeyen vergi ve verginin vaktinde ödenmemesinden dolayı ortaya çıkan faiz, ceza ve zamları işverenden alabilmektedir. Böyle bir sonucun olması vergi kesenlerin kusura bağlı sorumlu tutulmaları nedeniyledir. Vergi kesenler, vergi aslının ödenmemesi bakımından asıl mükellef ile birlikte müteselsil sorumludurlar. Vergi sorumluları bu şekilde ödedikleri vergileri asıl mükellefe rücu edebilmektedir. Ancak işverenin kusurundan kaynaklanan vergiye bağlı faiz, ceza ve zam gibi alacaklar bakımından ise, kusura bağlı sorumluluk gereği sadece vergi sorumlusu muhatap olarak alınmaktadır. Başka bir ifadeyle fer'i borçları ödeyen sorumlunun rücu hakkı yoktur. Bu yüzden vergi kesen işverenin, maddi ve şekli ödevlerini zamanında yerine getirmemesi nedeniyle vergi aslına bağlı olarak ortaya çıkan fer'i alacaklar bakımından da asıl mükellefe rücu hakkı yoktur (Gerçek, 2005:170-177).

Vergi sorumlularının tevkifat yükümlülüğü, normal koşullarda, çalışanın ücretinden kesilen verginin muhtasar beyanname ile tahakkuk ettirilmesi ve ilgili vergi dairesine ödenmesiyle sona ermektedir. Bir başka ifade ile vergileme süreci, vergi mükellefiyetinde olduğu gibi vergi sorumluluğunda da vergiyi doğuran olay ile başlamakta, beyanın verilmesiyle tarh ve tahakkuk etmekte, ödemenin yapılmasıyla da sona ermektedir. Vergi hukukunda "sorumluluğun bağımlılığı" olarak ifade edilen bu nitelik, vergi kanunlarında açıkça ifade edilmemekle birlikte, vergi sorumluluğunun doğasından çıkartılmaktadır (Akkaya, 1997:187-188).

Sorumluluğun bağımlılığı ilkesiyle; sorumluluğun vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile doğması/başlaması ve vergi borcunun ifası ile ortadan kalkması/son bulması kastedilmektedir. Vergi sorumluluğu da vergiyi doğuran olaya bağlanan yükümlülüklerin ortadan kalkmasıyla yani ödeme, terkin, zamanaşımı, takas, af gibi hallerle son bulmaktadır (Akkaya, 1997:187). Ödeme dışında yükümlülüğü, dolayısıyla da vergi sorumluluğunu sona erdiren bu haller istisnai durumlar olup kapsamı VUK ve AATUHK'da düzenlenmiştir.

2.2. Terkin Müessesinin Niteliği

Ülkemizde uygulanan ücret tabanlı istihdam teşvikleri kapsamında, istihdam edilen personelin gelir vergisinin "terkin" veya "istisna" uygulamalarıyla tahsilatından vazgeçilerek işverene veya çalışana avantaj sağlanmaktadır. Çalışanların yararlandığı istisna uygulamalarında, istisna kavramının hukuki niteliği gereği, mükellefiyetle birlikte vergi sorumluluğu da kısmen ya da tamamen ortadan kalkmakta ve istisna hakkı tanınan ücretli, maddi yükümlükten; işveren ise, şekli sorumluluktan kurtulmaktadır.

İşverenlerin yararlandığı istihdam teşviki uygulamalarında kullanılan terkin yönteminde ise, ücretliden kesilen gelir vergisi stopajı vergi sorumlusu tarafından kendi adına tahakkuk ettirilmekte, bu tutar ya hemen ya da belli koşulların gerçekleşmesine bağlı olarak tecil-terkin veya doğrudan terkin uygulamasına konu edilmektedir. Terkin işleminin hukuki sonucu olarak tahakkuk eden vergiler, kayıtlardan çıkartılmakta ve alacak vergi idaresince ortadan kaldırılmaktadır (Akdoğan, 2011:94; Pehlivan, 2003:84). Ücret tabanlı istihdam teşviklerinde, terkin uygulaması ile hukuken ücretliden kesilen verginin işverende kalması sağlanarak, istihdam sağlayan girişimciler teşvik edilmektedir.

Terkin işlemi, bazı şartların varlığı halinde vergi borcunu bütün hukuki sonuçları ile birlikte ortadan kaldıran bir idari işlemdir (Karakoç, 2012:455). Ücret tabanlı teşvik uygulamalarında terkin müessesesinin bu niteliği, VUK ve AATUHK hükümlerinden farklı olarak özel kanunlarca düzenlenmiş ve istihdam, ilave istihdam ve ihracat gibi koşullara bağlanmıştır. Ücret tabanlı teşvik uygulamalarında sorumlu aracılığıyla gerçekleştirilen tahakkukun sayılan sebeplere dayalı olarak idarece terkin edilmesi, asıl mükellef olan ücretli üzerinden vergi sorumlusuna avantaj sağlamaktadır.

Teşvik mevzuatımız içinde istihdamın artırılması amacıyla tahakkuk ve terkin uygulamalarını konu alan ve özel kanunlar kapsamında düzenlenen “Gelir vergisi stopajı desteği/teşviki” veya “Gelir vergisi istisnası” gibi teşvik uygulamaları bulunmaktadır. Ücret tabanlı olarak uygulanan söz konusu teşviklerin uygulama şekli ve yöntemleri aşağıdaki başlıkta detaylı olarak açıklanmıştır¹².

3. Ücret Tabanlı İstihdam Teşvikleri

Mevzuatımız kapsamında; belirli bölge, yöre ve merkezlerde istihdam/ilave istihdam, ihracat sağlayan işveren ve çalışanlara yönelik olarak teşvik uygulamalarına yer verilmiştir. Sunulan teşvik unsurlarının ortak yanı ücret tabanlı olarak, personele ödenen ücret üzerinden, destek sağlamalarıdır. Bu destekler genellikle işverene verilmekle birlikte, bazı sektörel teşvik uygulamalarında çalışanların da teşvik edildiği görülmektedir. İşverenlerin yararlandığı ücret tabanlı teşvik uygulamalarında, istihdam edilen personelin vergisi önce tahakkuk, ardından terkin edilerek (tahakkuktan terkin) işverenlerin ilave istihdam sağlaması teşvik edilmektedir.

Yürürlükteki ücret tabanlı istihdam teşviki uygulamalarından, 4691 sayılı TGBK’da düzenlenen ve çalışanların yararlandığı ücret istisnası dışında, işverenler yararlanmaktadır. İşverenlerin yararlandığı ve terkin uygulaması sonucu istihdam maliyetlerini düşüren bu teşvikler aşağıdaki mevzuat hükümleri kapsamında düzenlenmiştir:

- 2012/3035 sayılı BKK,
- 5084 sayılı Kanun,
- 3218 sayılı SBK,
- 5746 sayılı AGFDHK.

Yürürlükteki yatırım teşvik mevzuatını düzenleyen 2012/3035 sayılı BKK kapsamında yatırımcılara sağlanan teşvik uygulamalarından biri de “Gelir vergisi stopajı desteğidir”. Altıncı bölge yatırımcılarına sunulan ve ücret tabanlı olarak uygulanan bu destek ile işverenler üzerindeki istihdam maliyetleri düşürülmektedir. Bir başka ifade ile işverenin ödediği parasal değeri ifade eden objektif vergi yükü düşürülmektedir (Giray, 2012:7). BKK kapsamında yer alan bu düzenlemenin kanuni dayanağı ise, 6322 sayılı Kanunun¹³ 12’nci maddesi ile 193 sayılı GVK’ya eklenen Geçici 80’inci maddesidir.

¹² Bu uygulamaların temel özellikleri Tablo 2’de topluca verilmiştir.

¹³ 31.05.2012 tarih ve 6322 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun, (RG. 15.06.2012-28324).

GVK Geçici 80'inci maddesinde düzenlenen ücret tabanlı teşvik uygulaması, eski teşvik mevzuatımız olan 2009/15199 sayılı BKK¹⁴ kapsamında yer almamıştır. Ancak bu uygulama vergi ve teşvik mevzuatımız bakımından yeni sayılmaz. Bu destek; 5084 sayılı Kanun¹⁵ kapsamında Organize Sanayi Bölgeleri (OSB) ve Endüstri Bölgelerinde sağlanan istihdam için 2004 yılından 2012 yılı sonuna kadar uygulanmıştır. İstihdam sağlayan yatırımcılara yönelik olan bu düzenlemeler ilgili mevzuat kapsamında “Gelir vergisi stopajı teşviki” madde başlıklarıyla isimlendirilmiştir.

2012/3035 sayılı Kararda yer alan gelir vergisi stopajı desteği dışında, ücret tabanlı bir başka teşvik uygulaması ise; 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununa, 5810 sayılı Kanunun¹⁶ 7'nci maddesi ile eklenen Geçici 3'üncü maddesi kapsamında yapılan düzenlemedir. Bu düzenleme ile serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin yaptıkları ihracata bağlı olarak, çalışanlarına ödedikleri ücretler gelir vergisinden istisna edilmiştir. Ücret tabanlı bu istisna uygulamasından da işverenler yararlanmaktadır.

Mevzuatımızda yer alan bir diğer ücret tabanlı teşvik uygulaması ise, 5746 sayılı AGFDHK'daki “Gelir vergisi stopajı teşviki” adını taşıyan düzenlemedir. Bu kanun kapsamında çalışan Ar-Ge ve destek personelinin; çalışmaları karşılığında elde ettikleri ücretlerin doktoralı olanlar için %90'ı, diğerleri için %80'i gelir vergisinden müstesna tutulmuştur (AGFDHK, m. 3/2). Bu düzenleme, GVK'nın Geçici 75'inci maddesi hükmü sonucu tahakkuktan terkin uygulamasına dönüştürülerek işverenler için teşvik aracı haline getirilmiştir.

Ücret tabanlı teşvik uygulamaları işveren yanında, çalışanlara yönelik olarak da uygulanabilmektedir. 3035 sayılı BKK ile yenilenen teşvik mevzuatımız kapsamında uygulanan gelir vergisi stopajı desteği ile geri kalmış bölgelerde istihdam sağlayan işverenler desteklenirken, teknoloji üretimine yönelik olarak uygulanan özel kanunlar kapsamında araştırma geliştirme ve destek personeli gibi inovasyona yönelik çalışan personelin görevleriyle ilgili ücretleri vergiden istisna edilerek çalışanlar teşvik edilmektedir. Böyle bir uygulama 4691 sayılı TGBK'nın “Destek ve muafiyetler” başlığını taşıyan 8'inci maddesinde düzenlenmiştir. Bu uygulama ile teknoparklarda çalışan araştırmacı, yazılımcı ve Ar-Ge personelinin ücretleri 2023 yılı sonuna kadar her türlü vergiden istisna edilmiştir (TGBK, m. 8/4).

AGFDHK'nın 01.03.2009 tarihine kadar olan uygulamasında ve TGBK kapsamında yer alan bu hükümler gereğince çalışanlardan yapılması gereken gelir vergisi stopajı, vergiden istisna edilerek, teknoloji üretimi alanında çalışan personel teşvik edilmiştir. Bu düzenlemelerin amacı, AGFDHK'nın genel gerekçesinde ifade edildiği üzere, Ar-Ge personeli ve nitelikli işgücü istihdamının artırılmasını desteklemek ve teşvik etmektir. Bu tür teşviklerle ücretlilerin üzerindeki vergi yükünün azaltılmasına bağlı olarak belli sektör, alan veya bölgelerde ücretlerin emsallerine göre artması ve nitelikli personelin buralara çekilmesinin amaçlandığı söylenebilir.

Gelir vergisi stopajı teşviki; farklı kanun hükümleri doğrultusunda aynı matrahı konu alarak, bazen işverenlere bazen de çalışanlara yönelik olarak uygulanmaktadır. Aşağıda, önce

14 14.07.2009 tarih ve 15199 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında BKK, (RG. 16.07.2009-27290).

15 29.01.2004 tarih ve 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, (RG. 06.02.2004-25365).

16 12.11.2008 tarih ve 5810 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ile Gümrük Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, (RG. 25.11.2008-27065).

3035 sayılı BKK ile düzenlenen destek uygulaması, ardından da 5084 sayılı Kanun, 3218 sayılı SBK, 5746 sayılı AGFDHK ve 4691 sayılı TGBK kapsamında ücret tabanlı düzenlenmiş olan teşvik, destek ve istisna uygulamaları incelenmiştir.

3.1. Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar (2012/3035 sayılı BKK) İle Yapılan Düzenlemeler

3035 sayılı BKK ile 19.06.2012 tarihinde yürürlüğe giren yeni yatırım teşvik sistemi dört farklı uygulamadan oluşmaktadır. Bu uygulamalardan biri bölgesel teşvik uygulamalarıdır. İlgili BKK ile Ekonomi Bakanlığı tarafından 2011 yılı “İllerin ve Bölgelerin Sosyo-Ekonomik Gelişmişlik Sıralaması Araştırması” esas alınarak altı bölgeyi bir yapı geliştirilmiş (Ezer & Şimşek, 2013:85) ve Türkiye sosyo-ekonomik gelişmişlik düzeylerine göre il bazında altı bölgeye ayrılmıştır. “Gelir vergisi stopajı desteği”, dört farklı teşvik uygulaması için sadece altıncı bölge yatırımcılarının yararlanabileceği bir destek unsuru olarak düzenlenmiştir. Uygulamanın ücret üzerinden yürütülmesi, çalışanların bu destekten yararlanabileceği izlenimi vermekteyse de kanun koyucu bu düzenlemeyi işverenler lehine ihdas etmiş olup, uygulama da bu kapsamda sürdürülmektedir.

Gelir vergisi stopajı desteğini düzenleyen 6322 sayılı Kanununun 12’nci madde gerekçesinde¹⁷; “bu desteğin uygulanması ile az gelişmiş bölgelerdeki yatırım ve istihdamın artırılmasının amaçlandığı”, “yatırımcılara istihdam nedeniyle katlandıkları mali yükler açısından önemli bir destek sağlandığı”, “bu teşvik unsurunun esas amacının işverenlerin istihdam maliyetlerini düşürmek olduğu” ve “yapılan düzenleme ile çalışanların ücretlerinden kesilen ancak vergi dairesine ödenmeyen gelir vergisi stopajları nedeniyle çalışanlar bakımından bir talep söz konusu olmayacağı” ifadelerine yer verilmiştir. Böylelikle çalışanlar lehine gözükken bu uygulamadan işverenlerin yararlanacağı net olarak ifade edilmiştir.

Yeni teşvik sistemimizde yer alan gelir vergisi stopajı desteğinin yasal dayanağını; GVK Geçici 80’inci maddesi, 3035 sayılı BKK ve bu düzenleyici hükümlerin uygulanmasına ilişkin açıklamaların yer aldığı 283 Seri No’lu GV Genel Tebliği¹⁸ oluşturmaktadır. GVK Geçici 80’inci maddenin ilk fıkrasında; Bakanlar Kurulunca belirlenen il/ilçelerde¹⁹ Ekonomi Bakanlığı tarafından düzenlenen Yatırım Teşvik Belgesi (YTB) kapsamında istihdam edilen işçilerin ücretleri üzerinden hesaplanan gelir vergisinin 10 yıl süreyle verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden terkin edileceği hükmüne yer verilmiştir.

Gelir vergisi stopajı desteğinden GVK Geçici 80’inci maddesi ve 3035 sayılı BKK’nın 14’üncü maddesinin ilk fıkrası uyarınca, altıncı bölge için düzenlenen teşvik belgeleri kapsamında gerçekleştirilecek yatırımlarla sağlanan ilave istihdam için ve belgede kayıtlı istihdam sayısını aşmamak kaydıyla yararlanılabilmektedir. Uygulama bu yönüyle, 5084 sayılı Kanun ile sağlanmış gelir vergisi stopajı teşvikinden daha dar kapsamlıdır (Ezer & Şimşek, 2013:227).

¹⁷ Bkz. TÜRMOB, 2012:87-89.

¹⁸ 283 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, (RG. 27.07.2012-28366).

¹⁹ Bu il ve ilçeler: Ağrı, Ardahan, Batman, Bingöl, Bitlis, Diyarbakır, Hakkari, Iğdır, Kars, Mardin, Muş, Siirt, Şanlıurfa, Şırnak, Van illeri ile Çanakkale’nin Bozcaada ve Gökçeada ilçeleridir.

283 sayılı GV Genel Tebliğinde belirtildiği ve ilgili mevzuat hükümlerinden anlaşıldığı üzere, yatırımcıların bu teşvik uygulamasından yararlanabilmeleri için;

- Ekonomi Bakanlığında YTB almış olmaları,
- Yatırımlarını, teşvik uygulaması bakımından altıncı bölge illeri ya da ilçelerinden birinde yapmaları,
- Teşvik belgelerini 2023 yılı sonuna kadar almaları,
- YTB ile ilave istihdam sağlamaları ve bu kimseleri fiilen çalıştırmaları,
- Teşvik uygulamasını, yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçmesinden itibaren başlatmaları,
- Gelir vergisi stopajı yapma sorumluluklarının bulunması gerekmektedir.

Öte yandan, GVK Geçici 80'inci maddede düzenlenen teşvikten yararlanmak isteyen mükelleflerin 283 sayılı GV Genel Tebliği ekinde yer alan «GVK Geçici 80'inci Madde Kapsamında Gelir Vergisi Stopajı Teşvikine İlişkin Bildirim» ve «GVK Geçici 80'inci Maddeye İlişkin Gelir Vergisi Stopajı Teşviki Kapsamında İstihdam Edilen Ücretlilere İlişkin Bilgiler» tablolarını doldurmaları zorunludur. Yatırımcıların bu belgelere ilave olarak, teşvik uygulamasının başlatıldığı ilk aya ilişkin muhtasar beyanname ile birlikte YTB'nin tasdikli örneğini de vermesi gerekmektedir (Ekonomi Bakanlığı, 2013:31).

Gelir vergisi stopajı desteğinden, yukarıdaki koşulları taşıyan ve uygulamanın yürürlüğe girdiği 01.07.2012 tarihinden 31.12.2023 tarihine kadar gerçekleştirilen yatırımlar için, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan tarihten itibaren 10 yıl süreyle yararlanılabilecektir (283 sayılı GV Genel Tebliği). Böylece bu destek, 2023 yılında başlatılan yatırımlar için 2033 yılı sonuna kadar uygulanabilecektir (Dönmez, 2013:115).

GVK'nın Geçici 80'inci maddesi kapsamında, destek uygulamasına maddi sınır da çizilmiştir. Buna göre işverenlerin yararlandığı stopaj desteği; 16 yaşından büyükler için belirlenmiş olan asgari ücretin brüt tutarına isabet eden kısmı üzerinden hesaplanmaktadır. Aynı tutar üzerinden çalışanlar da asgari geçim indirimi uygulamasından yararlanabilmektedir. Hem çalışanın yararlandığı geçim indirimi hem de işverenin yararlandığı gelir vergisi stopajı desteği asgari ücretin brüt tutarını matrah olarak aldığı için, ücretin bu tutardan yüksek olması halinde de her iki uygulama bakımından yine asgari ücret tutarı esas alınacaktır. Terkin edilecek verginin hesabında, GVK Geçici 80'inci maddesinin 2'nci fıkrası hükmü gereği öncelikle Asgari Geçim İndirimi (AGİ) dikkate alınacaktır.

AGİ uygulamasında vergiden indirim yöntemi benimsenmiştir (Şenyüz, Yüce & Gerçek, 2014:73). Bu yöntemin uygulanabilmesi için öncelikle, çalışandan stopaj yoluyla alınacak gelir vergisi, ardında da AGİ kapsamında “İndirilecek vergi”²⁰ (yararlanılabilecek geçim indirimi) hesaplanmaktadır. Ödenecek verginin hesabı; hesaplanan gelir vergisinden, indirilecek verginin

20 İndirilecek vergi = (Asgari ücretin yıllık brüt tutarı) x (Asgari geçim indirimi oranı) x (Gelir vergisi tarifisinin ilk dilimi, %15)'tir (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2014: 73).

aylık tutarı düşülerek yapılmaktadır. Bulunan tutar, altıncı bölgede YTB kapsamında istihdam sağlayan yatırımcılar için GVK Geçici 80'inci maddesi kapsamında terkin edilmektedir. Aşağıdaki tabloda işverenlerin altıncı bölgede ilave istihdam ettikleri personele ödedikleri ücret üzerinden asgari ücrete bağlı olarak yararlanabileceği ve terkin tutarı çalışanların AGİ oranlarına bağlı olarak değişen örnek hesaplamalar yapılmıştır.

Tablo 1: Çalışan Başına Yararlanılabilecek Teşvik Tutarları*

Çalışanın Medeni Durumu**	Hesaplanan Gelir Vergisi	Geçim İndirimi Tutarı	Terkin Edilecek Tutar
Bekar	153,19 TL	90,11 TL	63,08 TL
Evli eşi çalışmayan ve çocuksuz	153,19 TL	108,14 TL	45,05 TL
Evli eşi çalışmayan ve 1 çocuklu	153,19 TL	121,65 TL	31,54 TL
Evli eşi çalışmayan ve 2 çocuklu	153,19 TL	135,17 TL	18,02 TL
Evli eşi çalışmayan ve 3 çocuklu	153,19 TL	153,19 TL	0,00 TL

* Tablodaki hesaplamalar 2015 yılı Brüt Asgari Ücret tutarı olan 1.201,50 TL üzerinden yapılmıştır.

** Evli ve eşi çalışan ücretli için yararlanılabilen Gİ tutarları ise; 90,11 TL ile 153,19 TL aralığındadır.

Destek uygulaması bakımından; hesaplanan gelir vergisinden AGİ düşüldükten sonra kalan kısım terkin uygulamasına konu olmaktadır. Çalışanların ailevi durumlarına göre AGİ; AGİ'ye göre Geçim İndirimi tutarı ve terkin olunacak tutar değişkenlik göstermektedir. Yukarıdaki tablodan da görülebileceği üzere, 2015 yılı ilk altı aylık dönemi için en fazla 63,08 TL olan bu tutar çalışanın brüt ücretinden kesinti yoluyla alınmakta, yapılan kesinti işveren tarafından muhtasar beyanname ile izleyen ayın 23'ünde ilgili vergi dairesine beyan edilmekte ve verginin sorumlu aracılığıyla tahakkuku gerçekleştirilmektedir. Vergileme sürecinin bu aşamasından sonra, ilgili ayın 26'sına kadar yatırılması gereken vergi tutarı, terkin olunarak altıncı bölgede istihdam sağlayan girişimciler teşvik edilmektedir.

Tablodan da görülebileceği üzere çalışanların yararlandıkları Geçim İndirimi tutarları arttıkça, işverene sağlanan ve terkinine konu olan teşvik miktarı azalmaktadır. Diğer ücret tabanlı istihdam teşviklerinde de görülen bu ters orantı; geçim indiriminden düşük oranda yararlanacak personel istihdamına öncelik verilmesine ve istihdam politikalarında ayrımcılık yapılmasına neden olabilecek ve ayrı bir alan çalışması ile tespit edilmesi gereken bir durumdur.

Destek uygulaması sonucunda; fiilen çalışandan kesilen ve işveren tarafından vergi dairesine yatırılması gereken gelir vergisi stopajının tahsilatından vazgeçilmektedir. Bu uygulamanın GVK Geçici 80'inci madde kapsamında düzenlenmiş olması, vergilemenin kanuniliğine uygundur. Ancak bu destek şekli, stopaj müessesesi aracılığıyla yürütülen vergileme sürecinin tamamlanma biçimi ve terkin müessesesinin uygulaması bakımından vergileme ilkeleri bağlamında sorgulanması gereken bir uygulama olarak gözükmektedir.

3.2. 5084 Sayılı Kanun İle Yapılan Düzenlemeler

06.02.2004 tarih ve 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun “Gelir vergisi stopajı teşviki” başlığını taşıyan 3’üncü maddesi kapsamında istihdam sağlayan işverenlere yönelik bir düzenleme yapılmıştır. Bu düzenleme günümüzde yürürlükte olmamakla birlikte, ilgili düzenlemenin GVK Geçici 80’inci maddesinin özelliklerini taşıması ve ona kaynaklık etmesi bakımından önemli olduğu düşünülmektedir. Madde hükmü gereği 31.12.2008 tarihine kadar uygulanmak üzere, işverenlerin 01.10.2003 tarihinden sonra mevcut işçi sayısına ilave olarak işe aldıkları ve fiilen çalıştırdıkları işçilerin ücretleri üzerinden hesaplanan gelir vergisinin, verilen muhtasar beyannameler üzerinden tahakkuk ettirilip, terkin edilmesi hükme bağlanmıştır (5084 sayılı Kanun, m. 3/1).

Gelişmişlik seviyesi düşük olan illerde “vergilerden kaynaklanan işçilik maliyetlerinin azaltılarak” (Selen, 2011:70) istihdamın artırılması amacını taşıyan bu teşvik uygulaması kapsamında terkin edilecek tutarın, yeni işe alınan işçi sayısı ile asgari ücret üzerinden ödenmesi gereken verginin çarpımı sonucu bulunacak tutarın OSB ve endüstri bölgelerindeki iş yerlerinde tamamını, diğer yerlerdeki iş yerlerinde ise %80’ini aşamayacağı ifade edilmiştir (5084 sayılı Kanun, m. 3/2).

Sonraki yıllarda 5350²¹, 5615²² ve 5838 sayılı Kanunlar²³ ile madde kapsamında çalıştırılacak işçi sayısına, kademeli olarak uygulama süresinin azaltılmasına ve teşvikin 31.12.2009 tarihine kadar tamamlanan yatırımlara uygulanabilmesine yönelik değişiklikler yapılmıştır. Ancak bu değişiklikler, terkin edilecek oranı ve terkin tutarı hesabını değiştirmemiştir. Böylece işverenler, kanun kapsamında sosyo-ekonomik gelişmişlik düzeyi düşük olan illerde sağladıkları istihdam üzerinden gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanmışlardır. Bu düzenlemeler kapsamında teşvikin uygulaması 31.12.2012 tarihinde sona ermiştir (Selen, 2011:70).

5084 sayılı Kanun hükümlerini değiştiren bir başka yasal düzenleme ise, 06.06.2008 tarih ve 5766 sayılı Kanunun²⁴ 8’inci maddesinin (ç) bendi ile GVK’ya eklenen Geçici 73’üncü maddedir. Bu madde ile 5084 sayılı Kanunun 3’üncü maddesi kapsamında gelir vergisi stopajı teşviki uygulanan ücretlerin vergilendirilmesinde, öncelikle GVK’nın 32’nci maddesinde yer alan AGİ’nin dikkate alınacağı hükmüne yer verilmiştir. İlgili kanun kapsamında 2008 yılı başından itibaren uygulanması kararlaştırılan bu hüküm ile işverenlerin sosyo-ekonomik gelişmişlik düzeyi düşük olan bölgelerde sağladıkları ilave istihdamlar nedeniyle istihdam başına yararlandıkları gelir vergisi stopajı teşviki tutarı AGİ uygulamasının önceliği nedeniyle azalmıştır.

21 12.05.2005 tarih ve 5350 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, (RG. 18.05.2005-25819).

22 28.03.2007 tarih ve 5615 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, (RG. 04.04.2007-26483).

23 18.02.2009 tarih ve 5838 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Hakkında Kanun, (RG. 28.02.2009-27155 mük.).

24 04.06.2008 tarih ve 5766 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, (RG. 06.06.2008-26898 mük.).

06.06.2008 tarihinde yayımlanan ancak 01.01.2008 tarihinden itibaren hüküm doğurması nedeniyle yatırımcı aleyhine olan ve geriye yürütülen bu düzenleme Anayasa Mahkemesinde yargılama konusu olmuştur. Mahkeme Ayyıldız & Ayyıldırım'ın (2015:59) da belirttiği gibi "Hukuki güvenlik ilkesi" kapsamında geçmişe yürütülen düzenlemelerle ilgili iptal kararları verebilmektedir. AYM ilgili düzenlemeyi, 2011/172 sayılı Kararı²⁵ ile teşvikten faydalanması gereken mükellefler yönünden hukuki güvenlik ilkesi yanında, vergilemenin belirliliği ve öngörülebilirliği ilkelerine aykırı bularak oybirliği ile iptal etmiştir.

Bu iptal kararı sonucunda; 5084 sayılı Kanun kapsamında gelir vergisi stopajı teşvikinden yararlanan mükelleflere, fazladan ödedikleri vergilerin iadesi işlemleri başlatılmış ve teşvik uygulaması 06.06.2008 tarihinden önce teşvike hak kazanan mükellefler bakımından AGİ uygulaması olmaksızın 31.12.2012 tarihine kadar sürdürülmüştür. 5766 sayılı Kanun ile gelir vergisi stopajı teşvikini AGİ sonrası kalan tutar ile sınırlama uygulamasına, 06.06.2008 tarihinden sonra teşvike bağlanan yatırımlar için, 31.12.2012 tarihine kadar devam edilmiştir. 2012 yılında teşvik sisteminin değişmesi ile bu defa GVK Geçici 80'inci madde kapsamında getirilen ve halen yürürlükte olan "Gelir vergisi stopajı" uygulamasında da terkine konu edilecek verginin hesabında öncelikle AGİ dikkate alınmaktadır.

3.3. Serbest Bölgeler Kanunu İle Yapılan Düzenlemeler

06.02.2004 tarih ve 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun kapsamındaki istihdam teşviklerinden biri de, SBK'ya eklenen Geçici 3'üncü maddenin (b) bendi ile getirilen düzenlemedir. Bu düzenleme kapsamında işverenlerin bölgede istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler 31.12.2008 tarihine kadar vergiden istisna edilmiştir. İstihdamı hedef alan bu düzenleme sonrasında uygulanmak üzere 11.12.2008 tarih ve 5810 sayılı Kanun²⁶ ile getirilen yeni düzenleme istihdam teşvikini ihracat koşuluna bağlayarak, ihracata yönelik üretim ve bu kapsamda sağlanan istihdam üzerinden işverenleri teşvik etme amacına yönelmiştir.

5810 sayılı Kanun ile değiştirilen SBK'nın Geçici 3'üncü maddesinin (b) bendi hükmü uyarınca; bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az %85'ini ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler gelir vergisinden istisna edilmiştir. 01.01.2009 tarihinden itibaren uygulaması başlatılan bu düzenleme, AB'ye tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergileme dönemi sonuna kadar uygulanacaktır. Uygulama Türkiye'nin üyelik sürecinin uzaması nedeniyle mükellefler lehine gözükmemektedir. Ancak bu teşvik uygulamasının hangi tarihe kadar uygulanacağını bilinememesi, bir başka ifade ile "devletin vergileme aracılığıyla yaptığı müdahalelerin önceden görülememesi nedeniyle" (Öncel vd., 2003:46) hukuki güvenlik ilkesine aykırı olduğu söylenebilir.

Değişen SBK'nın Geçici 3'üncü maddesi ile gelir vergisi istisnasının süresi uzatılmış, ancak bu düzenlemeden yararlanma hakkı, bölgede üretilen ürünlerin belirli bir miktarının ihracı şartına bağlanmıştır. SBK ile getirilen istihdam teşviki, yukarıda örneklerini verdiğimiz gelir vergisi stopajı teşviki olarak yürütülen hükümlerden farklı olarak düzenlenmiştir.

25 AYM, 22.12.2011 tarih ve E.2010/7, K.2011/172. (RG.14.02.2012-28204).

26 12.11.2008 tarih ve 5810 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ile Gümrük Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, (RG. 25.11.2008-27065).

SBK'da diğer mevzuattan farklı olarak, “*Gelir vergisi istisnası*” şeklinde ihdas edilmiş olan bu düzenlemenin uygulama sonuçları bakımından bir farklılık yoktur. Bu uygulamadan, bölgede üretim ve ihracat faaliyetleri gerçekleştiren işverenler yararlanabilmektedir. Bu uygulama da, işverenlerin istihdam ettikleri personel üzerinden, ücret tabanlı olarak yürütülmektedir.

Serbest bölgelerde istihdam edilen personel ücretlerinin gelir vergisinden istisna edilmesiyle ilgili uygulamayı göstermek üzere Maliye Bakanlığınca 1 Seri No'lu SBK Genel Tebliği²⁷ çıkartılmıştır. Tebliğin 3.4. nolu başlığında muhtasar beyannamenin verilmesi, tecil ve terkin uygulamasının ne şekilde yapılacağı konu edilmiştir. Tebliğde, istisna kapsamında değerlendirilen ücretler üzerinden hesaplanan gelir vergisinin muhtasar beyanname ile genel hükümlere uygun olarak beyan edileceği, idari işlem özelliği taşıyan terkin ve tecil uygulamalarının şartların yerine getirilmesine bağlı olarak yapılacağı ifade edilmiştir.

İstisnadan yararlanma hakkı bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az %85'inin ihracatı koşuluna bağlandığından, öncelikle ücretler üzerinden kesilen vergiler beyan edilmektedir. Buna bağlı olarak; gelir vergisi istisnası tutarının, beyanname ekinde gösterilmesi, ekte hesaplanan bu tutarın beyanname üzerinde “*Tecil Edilecek Tutar*” satırına kaydedilmesi gerekmektedir. Sorumlular bu şekilde beyan yükümlülüklerini yerine getirmekte, ilgili vergi dairesi de beyan edilen tutarlar üzerinden tarh ve tahakkuk ettirdiği vergiyi tecil etmektedir²⁸.

Tecil edilen vergi, terkin koşullarının sağlandığı YMM faaliyet raporu ile tespit edildikten sonra tahakkuku gerçekleştiren vergi dairesince terkin edilmektedir²⁹. Terkin tutarı, ücret üzerinden hesaplanan vergiden AGİ mahsubu yapılarak hesaplanmaktadır. İşçinin ücretinden kesilen ve sorumlu aracılığıyla tahakkuk ettirilen bu tutarın tecil-terkine konu olması ile “*Gelir vergisi stopajı teşviki*” uygulamalarında olduğu gibi işverene avantaj sağlanmaktadır.

Serbest bölgelerde gelir vergisi istisnası düzenlemelerinin gelişimi ile ilgili olarak; gerek SBK, gerekse SBK'da değişiklik yapan 5084 ve 5810 sayılı Kanunlar kapsamında iktisadi olarak teşvik amacının; her tür faaliyeti teşvikten imalat faaliyetini teşvike; imalat faaliyeti için ihracatı teşvike; imalat ve ihracat faaliyeti için yatırımları teşvike doğru farklılaştığı görülmektedir (Şentürk, 2014:110). Ancak bu farklılıklar istisna uygulamasını değiştirmemiş, serbest bölgelerdeki bu istisnadan işverenler her dönem yararlanmıştır.

Serbest bölge teşviklerinin süresini uzatan 5810 sayılı Kanunun gerekçesinde; “*SBK'nın Geçici 3'üncü maddesinin 2'nci fıkrasının 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 amaçlandığı*” ifade edilmiştir (Şakar, 2014:27; Şentürk, 2014:110).

SBK kapsamında işverenlere sağlanan bu teşvikin uygulamasında, kanun koyucunun iradesi ile idarenin yorumu örtüşmektedir. Zaten Maliye Bakanlığı bu hükmün uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili kılınmıştır. Maliye Bakanlığı bu konuda 1 Seri No'lu

27 1 Seri No'lu 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu Genel Tebliği, (RG. 12.03.2009-27167).

28 1 Seri No'lu 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu Genel Tebliği.

29 1 Seri No'lu 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu Genel Tebliği.

SBK Genel Tebliği ve Ekonomi Bakanlığı'na verilen özelge³⁰ ile açıklama yapmıştır. Açıklayıcı hükümlere ve kanunun gerekçesinde açıkça ifade edilmesine rağmen, SBK'nın Geçici 3'üncü maddesinde “*personele ödenen ücretin gelir vergisinden müstesna*” tutulacağı ifadesi, istisna uygulamasından vergi mükellefi olan personelin yararlanabileceği çağrışımını yapmaktadır.

3.4. Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun İle Yapılan Düzenlemeler

AGFDHK ile düzenlenmiş ve 1 Nisan 2008 tarihinde yürürlüğe girmiş olan “Gelir vergisi stopajı teşviki” uygulaması, yukarıda açıkladığımız ve aynı adı taşıyan diğer uygulamalardan farklıdır. Bu uygulamadaki temel farklılık teşvikin çalışanlara yönelik bir uygulama olarak başlatılmasıdır. Ancak bu uygulama da 28.02.2009 tarih ve 5838 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemeler kapsamında işverenlerin 31.12.2013 tarihine kadar yararlanabileceği bir teşvike dönüşmüştür. Bu süre 11.06.2013 tarih ve 6487 sayılı Kanun³¹ ile 31.12.2023 yılına kadar uzatılmıştır.

AGFDHK'nın 3'üncü maddesinin 2'nci fıkrasında “Gelir vergisi stopajı teşviki” alt başlığı ile düzenlenmiş olan bu teşvik, kanunun ilk maddesinde sayılan amaçlardan “Ar-Ge personeli ve nitelikli işgücü istihdamının artırılmasına” yöneliktir. Bu düzenleme ile; “*Kamu personeli hariç olmak üzere teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen ya da TÜBİTAK tarafından yürütülen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, teknogirişim sermaye desteklerinden yararlanan işletmelerde ve rekabet öncesi işbirliği projelerinde çalışan Ar-Ge ve destek personelinin; bu çalışmalarını karşılığında elde ettikleri ücretlerinin doktoralı olanlar için %90'ı, diğerleri için %80'i gelir vergisinden müstesna*” tutulmuştur.

AGFDHK ile yukarıdaki kurum, kuruluş ya da projelerde çalışan Ar-Ge ve destek personeline, doktoralı olup olmadıklarına bağlı olarak belirtilen yüzdelerle uygulanan gelir vergisi stopajı teşviki ile ilgili bir başka sınırlama ise aynı Kanunun 4'üncü maddesinin 2'nci fıkrasında yer alan düzenlemedir. Bu düzenleme ile istisnadan yararlanacak olan destek personelinin tam zaman eşdeğeri sayısının, toplam tam zamanlı Ar-Ge personeli sayısının %10'unu geçemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

AGFDHK kapsamında, Ar-Ge ve destek personelinin görevleri ile ilgili olarak elde ettikleri ücretler gelir vergisinden istisna edilmiştir. İlgili personelin; yönetici, yazılımcı ve kamu personeli olması veya kısmi çalışma nedeniyle, Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri dışında da ücret elde etmesi mümkündür. Bu durumlarda gelir vergisi stopajı teşviki, Ar-Ge ve destek personelin fiilen Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ayırdıkları zamanın, toplam çalışma zamanına oranı esas alınarak hesaplanmaktadır. Personelin ay içindeki çalışmalarının tamamının Ar-Ge ve yenilik faaliyetleriyle ilgili olması halinde teşvik hesabı; fazla mesailer dahil gelir vergisi matrahına tabi olan ücret üzerinden yapılmaktadır³².

30 Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 29.06.2012 tarih ve B.07.1.GİB.0.06.43-120.03.08.03-25 sayılı Özelgesi.

31 24.05.2013 tarih ve 6487 sayılı Bazı Kanunlar ile 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararıyla Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, (RG. 11.06.2013-28674).

32 Bkz. 5746 sayılı Kanun Genel Tebliği: 1 Seri No'lu 5746 sayılı Kanun Genel Tebliği, (RG. 06.08.2008-26959) ve 2 Seri No'lu 5746 sayılı Kanun Genel Tebliği, (RG. 24.03.2009-27179).

Yukarıda genel kapsamını verdiğimiz istisnanın uygulamasında ise iki farklı dönem söz konusudur. İlk dönem, AGFDHK'nın yürürlüğünün başladığı 1 Nisan 2008 tarihinden 1 Mart 2009 tarihine kadardır. İkinci dönem ise 5838 sayılı Kanun ile getirilen değişikliklere bağlı olarak 1 Mart 2009 tarihinde başlayıp önce 2013 yılı, sonra 2023 yılı sonuna kadar uzatılan dönemdir.

Gelir vergisi stopajı teşviki; 1 Mart 2009 tarihine kadar olan *ilk dönemde*, Ar-Ge ve destek personeli lehine uygulanmıştır. Kanunun uygulamasını göstermek üzere çıkarılan 1 Seri No'lu 5746 sayılı Kanun Genel Tebliğinde “Ücret matrahına söz konusu istisnanın uygulanması sonucu vergiye tabi ücret ile bu ücret üzerinden yapılan stopaj tutarı muhtasar beyannameye yansıtılacaktır” ifadesine yer verilmiştir. Bu düzenleme ile öncelikle ilgili personelin doktoralı olup olmamasına göre vergiye tabi matraha istisna uygulanmakta; ardından kalan tutar üzerinden hesaplanan gelir vergisinden çalışanın medeni durumuna göre hesaplanan AGİ düşülmekte; varsa kalan tutar beyana konu olmakta idi. Hesaplanan gelir vergisinin AGİ'den büyük olması halinde aradaki fark ilgili vergi dairesine sorumlu tarafından ödenmektedir³³. Bu uygulama sonucu; “sadece vergiye tabi ücret üzerinden yapılan stopajın muhtasar beyannameye yansımaları”³⁴ ve ödenmesi söz konusu olduğundan, istisna uygulaması bütünüyle Ar-Ge ve destek personelinin teşvikine yönelmiş idi.

Gelir vergisi stopajı teşviki; 1 Mart 2009 tarihinden sonra yani *ikinci dönemde* ise işveren lehine uygulanmaya başlamıştır. AGFDHK 3'üncü maddesinin 2'nci fıkrasındaki düzenleme değiştirilmeden gerçekleşen bu uygulama değişikliği, 5838 sayılı Kanun ile GVK'ya eklenen Geçici 75'inci madde kapsamında gerçekleştirilmiştir. GVK'nın Geçici 75'inci maddesinde 31.12.2023 tarihe kadar uygulanmak üzere; “Ar-Ge ve destek personelinin, bu çalışmaları karşılığında elde ettikleri ücretleri üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan gelir vergisinin; doktoralı olanlar için %90'ı, diğerleri için %80'i verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edileceği” ve “Bu süre içerisinde, anılan maddenin bu maddeye aykırı olan hükmünün uygulanmayacağı” ifadelerine yer verilmiştir.

GVK Geçici 75'inci maddesi ile yapılan uygulama değişikliği sonucu; önce vergiye tabi ücret üzerinden gelir vergisi hesaplanmakta, ardından çalışanın durumuna göre hesaplanan vergiden AGİ mahsubu yapılmakta, sonrasında kalan gelir vergisi tutarının kapsamına giren her bir çalışan için %80 ya da %90'ı tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle “*terkin*” edilmektedir. Vergi sorumlusu sıfatını taşıyan işveren tarafından, Ar-Ge ve destek personelin ücretlerinden gelir vergisi stopajı yapılmakta ve beyan edilmekte, ancak bir kısmı terkin edilmektedir. Böylece, diğer uygulamalarda olduğu gibi, terkin uygulaması yoluyla işverenler teşvik edilmektedir.

Diğer taraftan AGFDHK Uygulama Yönetmeliğinin 10'uncu maddesinin 5'inci fıkrasında; Kanun kapsamında gelir vergisi istisnasından yararlanan personel için 5084 sayılı Kanunun aynı mahiyetteki hükümlerinden aynı vergilendirme dönemi içinde ayrıca yararlanılamayacağı, ancak, Ar-Ge ve destek personeli dışında kalan personel ile tam zamanlı

33 1 Seri No'lu 5746 sayılı Kanun Genel Tebliği.

34 Maliye Bakanlığı ve Sanayi Ticaret Bakanlığı, Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği, (RG. 31.07.2008-26952).

Ar-Ge personeli sayısının %10'unu aşan tam zaman eşdeğer destek personeli için gerekli şartların taşınması halinde, 5084 sayılı Kanunda öngörülen destek ve teşvik unsurlarından yararlanılabileceği ifade edilmiştir.

AGFDHK ile getirilen düzenlemenin “istisna” olmasına rağmen, GVK Geçici 75'inci madde kapsamının “terkin” uygulamasına dönüştürülmesi ve bu maddeye aykırı olan hükümlerin uygulanmayacağı ifadeleri mevcut uygulamaya kanuni dayanak oluşturmaktadır. Bu durum vergilemenin kanuniliği ilkesine uymakla birlikte, istisna uygulamasının muhatabı bakımından vergileme mantığına aykırı ve uygulama yöntemi olarak karmaşık bulunmaktadır.

3.5. Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu İle Yapılan Düzenlemeler

06.07.2001 tarih ve 4691 sayılı TGBK ile teknoparklarda yer alan girişimcilere, bu bölgelerde çalışan Ar-Ge ve destek personeline ve bölge yönetici şirketlerine yönelik önemli vergisel teşvikler sağlanmıştır. Teknopark çalışanlarına sağlanan en önemli teşvik, TGBK'nın Geçici 2'nci maddesinin 2'nci fıkrasında düzenlenmiş olan ve Ar-Ge ve destek personeline yönelik vergi istisnasıdır. Madde kapsamında “Bölgede çalışan; Ar-Ge ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri, 31.12.2023 tarihine kadar *her türlü vergiden müstesnadır*” hükmüne yer verilmiştir. Bu hüküm sonucu, söz konusu personelin ücretleri gelir ve damga vergisinden istisnadır.

TGBK ile ücretlilere tanınan gelir vergisi istisnası, ücret geliri üzerinden ve ücretlilere sağlanan bir teşvik aracıdır. Teknopark çalışanlarına yönelik olarak uygulanan bu istisna, hem firmaların nitelikli Ar-Ge ve destek personeli bulmalarına olanak sağlayan hem de ilgili personelin bölgede çalışmasını teşvik eden bir düzenlemedir (Demirli, 2014:102). TGBK ile düzenlenmiş olan bu teşvik, uygulaması ve amacı bakımından “Gelir vergisi stopajı teşviki” olarak düzenlenmiş olan diğer uygulamalardan farklıdır. İstisna hakkı tanınan personelin yararlanabildiği bu teşvik uygulaması ile ilgili esaslar TGB Uygulama Yönetmeliği³⁵ ile belirlenmiştir.

Ar-Ge ve destek personelinin ücret geliri istisnasından yararlanabilmesi bakımından TGBK'da ve Uygulama Yönetmeliğinde bazı sınırlamalar bulunmaktadır. Örneğin, AGFDHK kapsamında olduğu gibi, muafiyet kapsamında bulunan teknik eleman, yönetici vb. destek personeli sayısı, Ar-Ge ve yazılım personeli sayısının %10'unu aşamaz. Bir başka sınırlama ise istisnanın, bölgede fiilen çalışan personelin maaş, ikramiye ve prim gibi adlar altında aldıkları ücretlerin tamamına, haftalık çalışma saati süresi (45 saat) ile sınırlı olarak uygulanmasıdır. İlgili personelin bölgede yürüttükleri görevlerine tanınmış olan bu istisna, yönetici şirketin onayıyla bölge dışı çalışmalardan elde edilen ücretin öğretim elemanları için %50'si, diğer Ar-Ge personeli için %25'i gelir vergisinden istisna edilmiştir³⁶.

Ar-Ge ve destek personeline istisna uygulanabilmesi için; işverenin fiilen bölgede çalışan personelin Ar-Ge projelerindeki görev tanımlarını, nitelik ve çalışma sürelerini gösteren

35 Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, TGB Uygulama Yönetmeliği, (RG. 12.03.2014-28939).

36 Bkz. TGB Uygulama Yönetmeliği, m. 37/1- c, e.

listeyi aylık olarak yönetici şirkete onaylatması, inceleme ve denetimlerde ibraz edilmek üzere saklaması gerekmektedir³⁷.

İstisna hakkı tanınan Ar-Ge ve destek personelinin görevleriyle ilgili elde ettiği ücretler her türlü vergiden istisna edildiğinden, 2004 yılında verilen bir Özelgede³⁸ söz konusu personele yapılan ücret ödemelerine vergi indirimi uygulama imkânı bulunmadığı ifade edilmiştir. Sonraki yıllarda ücretlerde vergi indirimi uygulaması yerine 01.01.2008 tarihinden itibaren AGİ uygulaması başlatılmıştır. Buna göre ister ücretlilerde vergi indirimi, isterse AGİ uygulaması olsun istisna kapsamına giren personelin %100 gelir vergisi istisnasına tabi olması nedeniyle yürürlükteki AGİ uygulamasından yararlanmayacağı tabiidir (Özdemir, 2014:165).

TGB’de çalışan yazılımcı, Ar-Ge ve destek personelinin yararlanabildiği ücret istisnası niteliğindeki düzenleme 31.12.2023 yılına kadar uygulanabilecektir. Uygulamanın yürütülmesinde istisna kapsamına girmeyen ücretler işverenler aracılığıyla gelir vergisi stopajı kapsamında muhtasar beyannameye konu olmaktadır. Buradaki teşvik diğer teşviklerde olduğu gibi, stopaj teşviki vb. olmadığından vergi önce hesaplanıp ardından terkin edilmemekte, istisna kapsamındaki ücretler matraha dâhil edilmemektedir (Çaltek, 2014:41). Muhtasar beyanname ve terkin müessesinin olmadığı bu uygulama bize göre *tam bir ücret geliri istisnası* olarak uygulanmaktadır.

4. Ücret Tabanlı Teşvik Uygulamalarının Karşılaştırılması

Mevzuatımız içerisinde yürürlükte olan dört farklı ücret tabanlı teşvik uygulaması bulunmaktadır. Bu uygulamalardan üçü istihdam sağlayan işverenlerin teşvikini, biri ise teknoparklarda çalışan Ar-Ge ve destek personelinin teşvikini düzenlemektedir. Başka bir ifadeyle ücret gelirinun vergilendirilmesi üzerine kurgulanan teşvik uygulamalarının muhatabı, işverenler veya çalışanlar olabilmektedir. İşverenlerin ve çalışanların yararlandığı bu uygulamaların temel özellikleri aşağıdaki tabloda karşılaştırmalı olarak verilmiştir.

Tablodan da takip edilebileceği üzere her biri özel kanunlarla düzenlenmiş olan ücret tabanlı teşvik uygulamalarının hukuki dayanağını oluşturan hükümler “destek”, “teşvik” ve “istisna” başlıklarını taşımaktadır. Bu uygulamaların farklı veya aynı isimlerle düzenlenmiş olması, uygulamaların farklı ya da aynı olduğu anlamına gelmemektedir. Madde başlığı farklı olan 3035 sayılı BKK, SBK ve AGFDHK kapsamındaki uygulamalar farklı isimlerle, ancak aynı amaçla düzenlenmiş teşviklerdir. İstihdam teşviki amacını taşıyan bu düzenlemelerin dışında, SBK ve TGBK kapsamındaki uygulamalar niteliği bakımından “Ücret istisnası” olarak düzenlenmiş olmakla birlikte birbirinden farklı amaçlar taşımaktadır.

37 Bkz. TGB Uygulama Yönetmeliği, m. 37/1-c.

38 Maliye Bakanlığının 06.02.2004 tarih ve B.07.0.GEL.0.42/4214-1975/4838 sayılı Özelgesi.

Tablo 2: Ücret Tabanlı Teşvik Uygulamaları ve Temel Özellikleri

İLGİLİ KANUN	TEŞVİK UYGULAMASININ				
	Madde Başlığı	Muhatabı	Matrahı	Tutarı	Yöntemi
3035 Sayılı BKK	GV stopajı desteği (GVK, Geç.m.80)	İşveren	İlave istihdama verilen ücret (YTB kapsamındaki istihdam ve asgari ücret ile sınırlı)	AGİ sonrası gelir vergisi tutarı	Terkin
5084 Sayılı Kanun*	GV stopajı teşviki (GVK, Geç.m.73)	İşveren	İlave istihdama verilen ücret (YTB kapsamındaki istihdam ve asgari ücret ile sınırlı)	AGİ sonrası gelir vergisi tutarı	Terkin
Serbest Bölgeler Kanunu (SBK)	(Ücret istisnası)** (SBK, Geç.m.3/b)	İşveren	Bölgede istihdam edilen personelin ücreti (FOB bedelinin %85'ini ihraç koşuluyla)	AGİ sonrası gelir vergisi tutarı	Tecil-Terkin
Ar-Ge Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun (AGFDHK)	GV stopajı teşviki (AGFDHK, m.3/2)	Çalışan	Ar-Ge ve destek personeline*** verilen ücret (GV matrahının doktoralı olanlar için %90'ı, diğerleri için %80'i istisna edilmekte, kalan tutara AGİ uygulanmaktaydı)	İstisna ve AGİ tutarı	İstisna
	GV stopajı teşviki (GVK, Geç.m.75)	İşveren	Ar-Ge ve destek personeline*** verilen ücret (AGİ uygulaması sonucu kalan gelir vergisinin doktoralı olanlar için %90'ı, diğerleri için %80'i)	AGİ sonrası gelir vergisi tutarı	Terkin
Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu (TGBK)	(Ücret istisnası)** (TGBK, Geç.m.2/2)	Çalışan	Ar-Ge ve destek personeline verilen ücret (İlgili personelin bölgedeki görevleriyle ilgili ücretleri)	Hesaplanan GV tutarı	İstisna

Kaynak: Tablo tarafımızca oluşturulmuştur.

* 5084 Sayılı Kanun hükümleri 31.12.2012 tarihine kadar uygulanmıştır.

** İlgili hüküm geçici maddelerle düzenlenmiş olup, madde başlığı bulunmamaktadır.

*** Bu uygulamadan yararlanabilecek destek personeli sayısı, Ar-Ge personelinin %10'u ile sınırlanmıştır.

Günümüz teşvik mevzuatında işveren lehine düzenlenmiş olan gelir vergisi stopajı üzerinden sağlanan destek/teşvik uygulamalarında yöntem birliği görülmektedir. Bu birlik AGFDHK ile düzenlenmiş olan gelir vergisi stopajı teşvikinin 2009 yılında yapılan düzenleme ile bu yıldan itibaren çalışanlar lehine bir düzenleme olmaktan çıkarılıp, işverenlerin teşvikine yönelmesiyle sağlanmıştır. Aynı ismi taşıyan bu tür düzenlemelerin uygulamalarının farklı olması; teşvik sisteminde karmaşaya ve teşviki elinden alınan kesimlerin haklı tepkilerine neden olabileceği gibi, teşvik sisteminin etkinliğini olumsuz etkileyebilmektedir.

Yukarıdaki tablodan da görüleceği üzere mevzuatımızda biri SBK, diğeri TGBK olmak üzere istisna niteliğinde ve ücret tabanlı iki teşvik uygulaması bulunmakta olup, geçici maddeler içindeki bu düzenlemelerin madde başlığı bulunmamaktadır. Ücret geliri istisnası niteliğindeki bu teşvik uygulamalarında yöntem ve teşvik muhatabı konularında farklılık bulunmaktadır. SBK kapsamındaki ücret istisnası işverenlerin yararlanabildiği bir teşvik uygulaması olarak düzenlenmiştir. Serbest bölge girişimcileri, çalışanlarından kesip bildirdikleri ve tecil olunan gelir vergisi stopajının, ihracat koşulunu yerine getirdikten sonra terkin edilmesiyle teşvik edilmektedirler. TGBK kapsamındaki ücret istisnası niteliğindeki düzenleme ise Ar-Ge ve destek personelinin muhatap almakta ve ilgili personelin teknoparklarda çalışmasını teşvik etmektedir.

Düzenlenmesi bakımından aynı nitelikte olan, ancak uygulaması farklı yürütülen ücret tabanlı bu teşvikler, teşvik sisteminin bütüncül olarak algılanmasını güçleştirmektedir. Bu nedenle gelecekte yapılacak düzenlemelerde işveren ya da çalışanlara sağlanacak teşviklerin uygulama adı ve yönteminin karmaşaya neden olmadan anlaşılabilir ve ayrıştırılabilir olmasına dikkat edilmelidir. İşverenlerin, istihdam ettikleri personel üzerinden yararlandıkları destekler sübvansiyon niteliğinde olduğundan, bu tür hükümlerin “destek” adı altında düzenlenmesi yerinde olacaktır.

Gelir vergisi stopajı desteği, 3035 sayılı BKK ile altıncı bölge yatırımcılarına sağlanan teşviklerden biridir. Aynı yatırımcılar sigorta primi desteğinden de yararlanabilmektedirler. Ancak aynı mevzuat kapsamında düzenlenmiş olan bu iki “destek” uygulanmasında farklı yöntemler kullanılmıştır. Sigorta primi ve gelir vergisi stopajı destekleri bildirelerek işveren tarafından tahakkuk ettirilmekte, sigorta primi işçi desteği ödemesi Ekonomi Bakanlığı ödeneği, gelir vergisi stopajı desteği ise terkin ile kapatılmaktadır.

Vergi hukukunda terkin için kamu alacağının doğmuş, tahakkuk etmiş veya kesinleşmiş olması zorunlu değildir (Bıyan, 2007:79). Tahakkuk etmiş vergi borcunun terkin VUK kapsamında düzenlenmiş olmakla birlikte, ücret tabanlı teşvik uygulamalarında terkin müessesesinin özel kanunlarla düzenlenmiş olduğu görülmektedir. Bu uygulamaların VUK ve AATUHK hükümlerinden ve kaynak mevzuat çerçevesindeki terkin işlemlerinden farklı olarak yürütüldüğü düşünülmektedir.

3035 sayılı BKK, SBK ve AGFDHK ile getirilen uygulamalar amacı ve teşvik muhatabı bakımından birbirine benzemekle birlikte, bu uygulamaların sonucunda vergi sorumlusu olan işverenlerin çalışan başına yararlandıkları teşvik tutarları farklılaşmaktadır. Bu uygulamalarda teşvik tutarı, AĞİ sonrası gelir vergisi kadardır. Ancak teşvik matrahı değiştiğinden, istihdam sağlayan girişimcinin yararlanacağı tutar da değişmektedir.

AGİ uygulaması, çalışanlara tanınmış önemli bir hakktır. Çalışanların indirim hakkı, ücret tabanlı istihdam ve çalışma teşviklerinin tamamında korunmuştur. TGBK ile ilgili personelin bölgede elde ettikleri ücretler tüm vergilerden istisna edildiğinden AGİ uygulamasına gerek kalmamaktadır. AGFDHK'nın 01.03.2009 yılına kadar olan uygulamasında, ilgili personelin eğitim durumuna göre matrahın bir kısmı istisna edildiğinden önce istisna sonra kalan tutara AGİ uygulanmıştır. İşverenlerin yararlandığı diğer uygulamalarda ise çalışanlara sağlanan AGİ düşüldükten sonra kalan tutar terkine konu edilerek işverene bırakılmaktadır.

İncelenen uygulamalar içinde işverenler bakımından en avantajlısının, çalışana verilen ücretlerin yüksekliği de düşünülerek, AGFDHK ile sağlanan teşvik olduğu söylenebilir. Mali bakımdan karşılaştırıldığında ise, en büyük tutarın TGB çalışanların yararlandığı istisna olduğu görülmektedir. 3035 sayılı BKK ile altıncı bölge yatırımcılarına sağlanan destek ise incelenen teşvik uygulamaları içinde en düşük avantaja sahip teşviktir. Bu uygulama asgari ücret üzerinden sağlandığından, çalışanların medeni durumuna göre hesaplanan AGİ'nin önceliği nedeniyle yararlanılan teşvik tutarı sifıra kadar düşebilmektedir. Altıncı bölge yatırımları için bir başka sınırlayıcı durum ise YTB kapsamında ve ilave istihdam edilen ücretliler üzerinden teşvik sağlanmasıdır.

5. Sonuç

Ücret tabanlı teşvik uygulamalarının bir kısmı çalışanları, bir kısmı da işverenleri teşvik amacıyla ihdas edilmiştir. İstihdam sağlayan işverenlere verilen teşvikleri düzenleyen ilgili kanun hükümleri “teşvik”, “destek” ve “istisna” olarak düzenlenmiştir. Bu düzenlemelerin farklı isimlendirilmesi, sistemin anlaşılması ve uygulanması hususunda tereddütler doğurabilmektedir. Özellikle SBK'da olduğu gibi istisna niteliğindeki düzenlemelerle mükellef yerine vergi sorumlusunun teşvik edilmesi, istisna kavramının niteliğine uymamaktadır. Tahsilatından vazgeçilen bu tür alacakların sübvansiyon niteliği taşıması nedeniyle, 3035 sayılı BKK'da olduğu gibi, düzenleme başlığında “destek” kavramının kullanılması yerinde olacaktır.

İstihdam sağlayan işverenlere çalışmada ele alınan kanunlar kapsamında sağlanan teşvik miktarları; ilave istihdam ve asgari ücret gibi sınırlamalar, imalat-ihracat ve teşvik belgesi gibi koşullara bağlı uygulanmaktadır. İşverenlerin yararlandıkları ücret tabanlı istihdam teşviki uygulamalarında destek tutarları istihdam edilen işçi sayısına göre belirlenmekte ve çalışanlardan kesilen gelir vergisi tutarları tahakkuk ettirildikten sonra terkin olunarak işverene bırakılmaktadır. Bu uygulamalar sonucunda, istihdam sağlayan işverenin ücret ödemeleri nedeniyle doğan vergi sorumluluğu sıfatının, dolaylı yoldan teşvik sağlama aracı olarak kullanıldığı görülmektedir.

Çalışanlar, teşviklerin amaçları ve uygulama koşulları değişse de, istisnalar dışında kendilerine yapılan ücret ödemeleri üzerinden geçim indiriminden yararlanabilmektedir. Ücret tabanlı istihdam teşviki uygulamaları kapsamında ödenen ücretler için önce geçim indirimi uygulanmakta ve işverenlerin yararlandıkları teşvik tutarı AGİ'ye bağlı olarak değişmektedir. Örneğin, altıncı bölge yatırımcıları için 2015 yılında yararlanılabilecek teşvik tutarı, çalışanın medeni durumuna göre, 0 TL ile 63,08 TL arasındadır. Bu tutar ücretlerin yüksek olduğu ve teşvik matrahı asgari ücret ile sınırlandırılmayan Ar-Ge merkezlerinde daha yüksektir.

Ücret tabanlı istihdam teşviklerinin, çalışanların yararlandıkları geçim indirimi tutarları ile işverenlerin yararlandığı teşvik tutarı arasındaki ters orantı nedeniyle, geçim indiriminden düşük oranda yararlanacak personel istihdamına öncelik verilmesine ve istihdam politikalarında geçim indirimi düşük olan personel lehine ayrımcılık yapılmasına neden olabileceği tespit edilmiştir.

Kaynakça

- Akdeve, E., & Karagöl, E.T. (2013). Geçmişten günümüze Türkiye’de teşvikler ve ülke uygulamaları. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 37, 329-350.
- Akdoğan, A. (2011). *Vergi hukuku ve Türk vergi sistemi*. 10. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akkaya, M. (1997). Vergi sorumlusunun vergi yargısı ve vergi idaresi karşısındaki konumu. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 46(1-4), 185-208.
- Ayyıldız, Y., & Ayyıldırım, K. (2015). Vergilendirmede geçmişe yürümezlik ilkesinin Türk vergi hukukundaki yeri. *Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 3(1), 57-74.
- Bilici, N. (2013). *Vergi hukuku*. 31. Baskı, Ankara: Seçkin Kitabevi.
- Bıyan, Ö. (2007). Vergi hukukunda terkin müessesesinin esasları. *Mali Çözüm Dergisi*, 79, 75-84.
- Çaltekin, M. (2014). *Teknoloji geliştirme bölgelerinde vergi ve sosyal güvenlik uygulamaları*. PKF Accountants & Business Advisers, e-kitap 2014, Erişim Tarihi: 02.02.2015, http://www.pkfistanbul.com/documents/TGB_Vergi_Uygulama.pdf
- Demirli, Y. (2014). Türkiye’de teknoparklara yönelik teşvikler ve teknoparkların bilim ve teknoloji kapasitesinin gelişimine katkısı. *Maliye Dergisi*, 166, 95-115.
- Dönmez, H. (2013). Gelir vergisi kanunu kapsamında gelir vergisi stopajı teşviki (Geçici madde 80). *Vergi Sorunları Dergisi*, 294, 113-118.
- Ekonomi Bakanlığı. (2013). *Yatırım teşvik belgesi kapsamında devlet destekleri (adım adım uygulama rehberi)*. Teşvik Uygulama ve Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü, Nisan 2013, Erişim Tarihi: 10.10.2014, <http://www.ekonomi.gov.tr /portal/content/TesvikUygulamaRehberi.pdf>
- Ezer, A., & Şimşek, S. (2013). *Yeni teşvik sistemi kapsamında yatırımlara devlet yardımı*. Ankara: Seçkin Yayınları.
- Gerçek, A. (2005). Türk vergi hukukunda vergi sorumlusu, sorumluluk halleri ve türlerinin incelenmesi. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 54(3), 157-193.
- Giray, F. (2012). *Vergi teşvik sistemi ve uygulamaları*. Yenilenmiş 2. Baskı. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Karakoç, Y. (2012). *Genel vergi hukuku*. Gözden geçirilmiş ve genişletilmiş 6. Baskı. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Öncel, M., Kumrulu, A., & Çağan, N. (2003). *Vergi hukuku*. 11. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi.
- Özdemir, F. (2014). Ar-ge personelinin ücretine ilişkin istisnaların etkinliğinin değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi*, 166, 159-173.
- Pehlivan, O. (2003). *Vergi hukuku*. Trabzon: Derya Kitabevi.

- Selen, U. (2011). *Maliye politikası aracı olarak teşvik uygulamaları*. Bursa: Ekin Kitabevi.
- Şakar, A. Y. (2014). Serbest bölgelerdeki personele ödenen ücretlere tanınan gelir vergisi istisnasından kim yararlanacak: İşçi mi? İşveren mi?. *Mali Çözüm Dergisi*, 125, 15-30.
- Şentürk, A. G. (2014). Serbest bölgelerde istisna uygulanan ücretlere ait (stopaj) gelir vergisi işçiye mi / işverene mi aittir?. *Dayanışma Dergisi*, 121, 106-119.
- Şenyüz, D., Yüce, M., & Gerçek, A. (2014). *Türk vergi sistemi*. 11. Baskı, Bursa: Ekin Kitabevi.
- TÜRMOB. (2012). *Sirküler rapor* (çeşitli kanunlarda değişiklik yapan 6322 sayılı Kanun). Erişim Tarihi: 17.05.2015, http://www.vergihesabi.com/bilgilendirme_notlari/bil_notlar2012/bilgi_2012_31_files/6322_No.pdf