

Dr. Ayşe YİĞİT ŞAKAR

İstanbul Arel Üniversitesi Meslek Yüksek Okulu

## Serbest Bölgelerde Çalışma ve Sosyal Güvenlik Esasları ve Ücretlerde Gelir Vergisi Uygulaması

### 1. GİRİŞ

Ülkelerin dış ticaret alanında karşılıklı çıkan ithalat-ihracat kısıtlamaları, gümrük vergileri gibi bir takım engeller, dünya pazarında rekabet etmelerini engellemektedir. Küresel düzeyde rekabet edebilmek için, serbest bölgeler gibi devlet müdahalesinin olmadığı veya az olduğu, gümrük muafiyeti ve çeşitli teşviklerin sağlandığı ve ucuz işgücünün bulunduğu bölgelere ilgi artmaktadır.

Serbest bölgeler ait oldukları ülkenin yetki alanı içindedir ve hiçbir zaman siyasal yönden bağımsız bölgeler değildir<sup>1</sup>. Bu bölgelerde; ithalat, ihracat, montaj, malların çeşitli işlemlere tabi tutulması, ambalajlama, depolama, yükleme, boşaltma hizmetleri, bankacılık, sigortacılık faaliyetleri ve endüstriyel faaliyetler yapılabilmektedir.

Ülkemizde, ihracat için yatırım ve üretimi artırmak, yabancı sermaye ve teknoloji girişini hızlandırmak, ekonominin girdi ihtiyacını ucuz ve düzenli şekilde temin etmek, dış finansman ve ticaret imkânlarından daha fazla yararlanmak amacıyla serbest bölge kurulmaktadır.

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanun (SBK)'nda<sup>2</sup>

serbest bölgelerin tanımı yapılmamıştır. Fakat Kanun'un 6. maddesine göre, serbest bölgeler "gümrük bölgesi dışında" sayılmaktadır<sup>3</sup> ve bu bölgelerde gümrük ve kambiyo yükümlülüğüne dair mevzuat hükümleri uygulanmamaktadır.

Serbest bölgeleri, 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, sınaî ve ticari faaliyetler için daha geniş teşviklerin tanındığı ve fiziki olarak ülkenin diğer kısımlarından ayrılan<sup>4</sup>, mal ve kişilerin giriş ve çıkışları, belirli noktalardan ve kontrolü olarak yapılan yerler olarak tanımlamak da mümkündür<sup>5</sup>.

İngilizce' de "free: serbest"<sup>6</sup>, "zone: bölge"<sup>7</sup> kelimelerinin bir arada kullanılmasıyla "free zone", Almanca "freizone"<sup>8</sup>, Fransızca'da "zone franche"<sup>9</sup> olarak adlandırılan terim, Türkçe'ye "serbest bölge" olarak çevrilmiştir ve bu konudaki kaynaklar "serbest bölge" terimini kullanmaktadır. Serbest kelimesi, Türkçe sözlüklerde<sup>10</sup>, özgür, istediği gibi hareket eden, engelsiz, bazı kurallara bağlı olma-

## Serbest bölgeler ait oldukları ülkenin yetki alanı içindedir ve hiçbir zaman siyasi yönden bağımsız bölgeler değildir.

yan anlamında ifade edilmektedir. Serbest bölgelerin, gümrük vergisi ve dış ticaret engellerinin olmadığı ve ülkede geçerli olan yasal düzenlemelerin bir kısmına veya tamamına bağlı olmayan bölgeler olduğu göz önüne alınırsa "serbest bölge" terimini kullanmak yerinde olacaktır.

"Serbest bölge" terimini kullanmanın doğru olmadığını, bu bölgelerde tam bir serbestlik olmadığını, liberal uygulamalar olmasına rağmen, etkin bir denetimin bulunduğu<sup>11</sup>, amaç ve fonksiyonlarına göre belirli koşullar altında belirli faaliyetlere izin verildiğini, adı geçen bölgelerin birbirlerine ve ülkenin diğer kesimlerine göre ayrıcalıklı hale getirilmiş bölgeler olduğunu, bu sebeple bu bölgeler için "ayrıcalıklı bölgeler" terimini kullanmak gerektiği de söylenmiştir<sup>12</sup>.

## II. SERBEST BÖLGELERDE ÇALIŞMA ESASLARI

### 1. Güvenlik ve Yaşam Hizmetleri

Bölge Müdürleri, Bölge güvenliği ile ilgili taleplerini, Valiliğe intikal ettirmekle yükümlüdürler. Valiler, Bölgede asayiş hizmetlerinin polis tarafından yerine getirilmesi için, özel tedbirler alınması ve Bölge sınırlarında, giriş-çıkış kapılarında yeterli sayıda polis ve gümrük muhafaza görevlileri bulundurmaları suretiyle Bölgenin güvenliğini sağlamakla yükümlüdürler (Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği - SBUY. m.16/I).

Bölgede faaliyet gösteren Kullanıcılar da faaliyet gösterdikleri binalarda yeterli sayıda koruma görevlisi bulundurur ve istihdam ettikleri en az bir koruma görevlisi ile ilgili bilgileri Bölge Müdürlüğüne bildirirler (SBUY. m.16/II).

Yönetmeliğin 22. maddesine göre, Bölgede faaliyette bulunan Kullanıcılar ile bunlara yardımcı hizmetleri verenler, gerek duydukları elektrik, su, gaz, akaryakıt gibi ihtiyaçlarının karşılanması, haberleşme hizmetlerinin sağlanması, ulaşım ve toplu taşıma hizmetlerinin yapılması, işyerlerinin veya

civarlarının temizlenmesi ve temizlikle ilgili aksaklıkların giderilmesi, sağlık sorunlarının çözülmesi, iş kazası ve hastalık hallerinde ilk yardım müdahalesi ile cankurtaran araç ve gereçlerinin temini gibi hizmetlerin ücreti mukabilinde yerine getirilmesi için, Bölge Kurucu ve İşleticisi (B.K.İ.) veya İşletici yetkililerine müracaat ederler. Bölge Müdürlüğü anılan hizmetlerin B.K.İ. veya İşletici veya diğer kuruluşlar tarafından iyi ve yeterli şekilde temini için gerekli denetim ve gözetimi yapar ve yazılı talimatlarıyla uyarılarda bulunur.

### 2. Çalışanların Hakları

Serbest bölgelerde, faaliyet gösterecek işyerlerinde yabancı uyruklu yönetici ve vasıflı personel çalıştırılabilir. Buna ait esaslar yönetmelikte belirlenir (SBK. m.10/I)

Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliğinin 17. maddesine göre, "Kullanıcılar ve bunların Bölgedeki işyerleri ile bu işyerlerinde çalışanlar, Bölge Müdürlüklerinin gözetim ve denetiminde, Türkiye Cumhuriyeti çalışma mevzuatı hükümlerine tabi tutulurlar<sup>13</sup>.

Türkiye sınırları içindeki işyerleri için öngörülen asgari ücret ve fazla çalışma esasları, B.K.İ. veya İşletici ile Kullanıcıların işyerleri için de uygulanır.

Bölgede çalışanlar ile işverenler arasında yapılan İş Sözleşmesi üç nüsha olarak düzenlenir ve bir nüshası Bölge Müdürlüğüne verilir" .

Kullanıcılar, Bölgede çalıştırma ihtiyacı duydukları yabancı yönetici ve vasıflı personel için "Çalışma İzni" almak üzere, Bölge Müdürlüğüne veya Genel Müdürlüğe müracaat ederler (SBUY. m.18/I). Müracaat, "Çalışma İzin Belgesi" almak için hazırlanmış matbu formların ve eklerinin doldurularak imzalanması suretiyle yapılır (SBUY. m.18/II).

Yapılan bu talep, Genel Müdürlük tarafından ilgili mercilerle de koordinasyon sağlanmak suretiyle değerlendirilir ve uygun görülenlere "Çalışma İzin Belgesi" verilir (SBUY. m.18/III).

Kullanıcılar, yanlarında çalıştırdıkları kişilerin Bölge içindeki hareket ve davranışlarından, çalışma esnasında üçüncü şahıslara veya Bölgeye verdikleri zararlardan müteselsilen sorumludurlar (SBUY. m.18/IV).

Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği'nin 20.

maddesine göre: “Bölgede günde 24 saat ve haftada yedi gün çalışma yapılabilir. Ancak, Bölgede yapılacak işler ile yük alıp vermek ve her türlü Gümrük işlemlerinin normal çalışma saati içinde yapılması esastır. Normal çalışma saatleri dışında veya tatil zamanlarında Gümrükle ilgili iş yapılması yazılı olarak istenildiği takdirde bu istek, Bölge Müdürlüğüne uygun görüldükten ve Gümrük İdaresince kabul edildikten ve fazla mesai ücretinin yatırılmasını müteakip işin yapılmasına izin verilir.

Bu amaçla, B.K.İ. veya İşletici, Bölgede resmi çalışma saatleri dışında da Bölge Müdürlüğüne talebiyle gerekli personeli bulundurmamak zorundadır. Bölge Müdürlüğü, çalışma sürelerinin düzenlenmesi konusunda gerekli tedbirleri alır ve duyurur.

Bölge kapılarından giren kimselerden, gümrük muhafaza veya güvenlik görevlilerine duruma göre "Giriş İzin Belgesi", "Görev Kartı" veya "Özel İzin Belgesi"nin gösterilmesi talep edildiğinde, anılan belgelerden ilgisine göre birini gösteremeyenler Bölgeye alınmaz.

Gümrük muamelelerine tabi olmaksızın Bölgeye mal girişi ve çıkışlarını önlemek amacıyla, Bölge kapılarında araç ve kişiler, Gümrük Muhafaza görevlilerince, gerektiğinde aranabilir, Bölge Müdürlüğüne talebiyle Kullanıcıların işyerleri ve araçlarında da arama yapılabilir”.

06.02.2004 tarihinde yürürlüğe giren “Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun”<sup>14</sup> ile vergisel teşvikler açısından yeni düzenlemeler yapılmıştır. Söz konusu değişiklik çerçevesinde Serbest Bölgeler Kanunu’na eklenen Geçici 3.maddeye göre, anılan Kanun’un yürürlüğe girdiği tarihten önce serbest bölgede faaliyet ruhsatı almış olan gerçek ya da tüzel kişiler; faaliyet ruhsatı süreleriyle sınırlı olmak üzere, gelir veya kurumlar vergisi istisna ve muafiyetlerinden yararlanmaya devam edeceklerdir. Çalıştırdıkları işçilerin ücretleri üzerinden 2009 yılına kadar gelir vergisi ödemeyecekler, bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri ile ilgili olarak yaptıkları işlemler nedeniyle doğan her türlü vergi, resim ve harçtan 2009 yılına kadar muaf tutulacaklardır.

Serbest Bölgeler Kanunu’nun geçici madde 1. maddesinde yer alan “Serbest bölgenin faaliyete

## İş hukuku ve sosyal güvenlik hukuku açısından, serbest bölgelerde çalışanların yasal olarak, görünürde diğer çalışanlardan bir farkı bulunmamaktadır.

geçmesinden itibaren on yıl süreyle 05.05.1983 gün ve 2822 sayılı Kanun’un grev ve lokavt ile arabuluculuk hükümleri uygulanmaz. Ancak bu süre içinde toplu iş sözleşmesi üzerinde çıkacak menfaat uyuşmazlıkları Yüksek Hakem Kurulunca karara bağlanır” hükmü, “Çeşitli Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun”un<sup>15</sup> 12/D maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır. Esasen, birçok bölgenin kuruluş tarihi dikkate alındığında geçici 1. madde zaten geçerliliğini yitirmişti. Ancak, Avrupa Birliği’ne tam üye olma sürecindeki bir ülkede çeşitli nedenlerle sendikal hareketlerin kısıtlanması birlik üyelerince hoş karşılanmamaktaydı. Bununla bağlantılı olarak, Serbest Bölgelerde uygulanan sendikal kısıtlamaların zaman içerisinde kaldırılacağı Ulusal Programda Avrupa Birliği’ne taahhüt edilmiş ve verilen taahhütlere uygun olarak Çeşitli Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun’la, geçici birinci madde uygulamadan kaldırılmıştır<sup>16</sup>. Ancak, Serbest Bölgeye girişteki sınırlamalar sendikal örgütlenmeye de engel teşkil etmektedir.

İş hukuku ve sosyal güvenlik hukuku açısından, serbest bölgelerde çalışanların yasal olarak, görünürde diğer çalışanlardan bir farkı bulunmamaktadır. Ancak, grev konusundaki yasaklar 2002’de kalkmış da olsa serbest bölgelerde sendikal örgütlenmenin çok zor olduğu da bir gerçektir. Bu sebeple bireysel düzeyde iş sözleşmeleriyle işçinin kendini koruyabilmesi zordur. Esasen serbest bölgelerde istenen de ucuz işgücüdür. Serbest bölgelerde çalışma şartları ağır, ücretler ise düşüktür. Yine de, yasa koyucunun kimi ülkelerdeki gibi sert davranmadığına işaret etmeliyiz. Örneğin, Güney Kore hükümeti serbest bölgelerle ilgili Yasa’yı yayımladığı gün, bu bölgelerde toplu sözleşme ve grev haklarının da kaldırıldığını ilan etmiştir. Filipinler’de ise, grev ve lokavtın kaldırılması yanında tatil günlerinde de çalışma getirilmiş, kadın ve çocuk işçilere tanınan haklar da kaldırılmıştır<sup>17</sup>.

Bölgede faaliyette bulunan Kullanıcılar ile bun-

ların yanlarında bir iş sözleşmesine göre çalışan işçiler hakkında yabancı uyruklular da dâhil olmak üzere, Türkiye Cumhuriyeti Sosyal Güvenlik Mevzuatı hükümleri uygulanır (Bkz. SBK. m.10/I)

Ancak, Türkiye ile diğer ülkeler arasında sosyal güvenlik konusunda yapılan sözleşmeler varsa, bu sözleşme hükümleri de tatbik olunur. Sosyal Güvenlik Kurumlarına yükümlülere sigorta primleri döviz veya Türk Lirası olarak ödenebilir. Hak sahiplerine tediyele ise bu kurumlar tarafından Türk Lirası olarak yapılır (SBUY m.21).

### 3. İkamet İzni/Gece Çalışma İzni

Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliğinin 19. maddesine göre, "Bölgede ikamet yasaktır. Ancak, güvenliğin sağlanması için Bölgenin kontrol ve korunmasıyla görevlendirilmiş olan güvenlik, gümrük muhafaza ve koruma görevlilerinin, keza yaptıkları işlerin mahiyeti gereği Bölgede ikamet zorunda bulunanlar ile Bölgede işgününü takip eden gece de çalışmak zorunda bulunanların ikamet/gece çalışma izinleri, güvenlik ve gümrük idaresine yazılı bilgi verilmek suretiyle, Bölge Müdürlüğüne verilir. Bölgede verilen ikamet/gece çalışma izinleri sınırlı olup, ancak yukarıda belirtilen görevliler için hüküm ifade eder. Bu izin hiç bir şekilde ve suretle bu görevlilerin yakınlarını veya ailelerini kapsamaz.

Kullanıcılara verilen ikamet/gece çalışma izni; Faaliyet Ruhsatı, Giriş İzin Belgesi veya Görev Kartlarından birinin iptali halinde, ilgili Bölge Müdürlüğüne derhal iptal edilir.

Bölgelerde, yukarıda belirtilen nedenler dışında, ikamet izni ile ilgili düzenleme yapmaya Müşterinin bağlı olduğu Bakanlık yetkilidir".

## III. SERBEST BÖLGELERDE ELDE EDİLEN ÜCRETLERDE GELİR VERGİSİ UYGULAMASI

### 1. Serbest Bölgelerde Elde Edilen Ücretlerde Gelir Vergisi İstisnası

Serbest Bölgeler Kanunu geçici m.3/b'de, 06.02.2004 tarihi itibarıyla bu Kanun'a göre kurulan serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış yükümlülerin, serbest bölgelerde istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler,

## Serbest bölgede çalışan personelin çeşitli nedenlerle serbest bölge dışındaki işyerinde çalıştırılmaya başlaması halinde, serbest bölge dışında çalışıldığı sürece ödenen ücretler istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

31.12.2008 tarihine kadar gelir vergisinden müstesna tutulmuştur<sup>18</sup>. Maddeyle ayrıca ruhsatta yer alan sürenin 31.12.2008 tarihinden daha önceki bir tarih olması durumunda istisnanın ruhsatta yer alan süre sonunda biteceği hükme bağlanmıştır. Yani, ücretlere tanınan istisna süreliktir<sup>19</sup>. Örneğin, işverenin ruhsat süresi 31.12.2011 tarihinde doluyorsa, 01.01.2009 tarihinden itibaren elde edilen ücretler gelir vergisine tabi olacaktır. Eğer ruhsat süresi 31.12.2007 tarihinde sona eriyorsa, 01.01.2008 tarihinden itibaren elde edilen ücretler gelir vergisine tabi olacaktır.

Ruhsat süresinin uzatılması, istisnanın devam etmesini yani süresinin uzamasını sağlamaz. Ruhsat süresi uzasa dahi istisna önceki ruhsat süresinin dolduğu tarihte sona erer<sup>20</sup>. 06.02.2004 tarihinden sonra serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat alan yükümlülerin istihdam ettikleri personel için hiçbir şekilde istisna söz konusu değildir. 06.02.2004 tarihinden sonra ruhsat almış imalatçıların yanında çalışanlar da istisnadan yararlanamayacaktır. Bu personelin ücretleri vergiye tabi olduğu gibi, işveren de bu vergileri kesmek ve muhtasar beyanname ile beyan etmek ve ödemek sorumluluğu altındadır<sup>21</sup>.

Bölgelerde istihdam edilen personelin bölge dışında da çalıştırılıyor olması halinde, sadece bölgeler içerisinde çalıştırılan süreye tekabül eden ücret kısmı gelir vergisinden müstesna olacaktır. Bölge dışında çalıştırılan süreye tekabül eden ücretler için istisna uygulaması söz konusu olmadığı gibi, personelin işe alınma tarihinin de, ücretlerde gelir vergisi istisnası uygulaması bakımından bir önemi bulunmamaktadır<sup>22</sup>. Örneğin, halen serbest bölgede faaliyet gösteren bir yükümlünün kapasitesini genişletmesi dolayısıyla, serbest bölgede daha fazla personel çalıştırmaya başlaması halinde, bu per-



sonele ödenecek ücretler istisnadan yararlanacaktır. Serbest bölgede çalışan personelin çeşitli nedenlerle serbest bölge dışındaki işyerinde çalıştırılmaya başlaması halinde, serbest bölge dışında çalışıldığı sürece ödenen ücretler istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir<sup>23</sup>.

Serbest bölgede elde edilen ücretlerin gelir vergisinden istisna olması için, ücretin ödeme yerinin, dövizle yapılıp yapılmamasının, merkezden gönderilip gönderilmemesinin ve kambiyo mevzuatına göre Türkiye'ye getirilip getirilmemesinin bir önemi yoktur<sup>24</sup>.

Merkez-şube ilişkisi içinde serbest bölge faaliyeti yürüten firmaların Türkiye'deki merkezde çalışanların yüksek ücretli olanlarını, fiilen çalışmadıkları halde serbest bölgede çalışıyormuş gibi gösterdikleri görülmektedir. Elbette bu durum yasal değildir<sup>25</sup>. Yani, serbest bölgedeki şubede fiilen çalışmayan personelin şubede çalışıyor gösterilerek vergi stopajından kaçınılması mümkün değildir. Zaten, Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği'ne tam uyulması halinde, fiilen bölgede çalışmayanların bölgeye alınması mümkün değildir. Dolayısıyla çalışma izni, giriş izin belgesi olmayanların veya geçici bile olsa çalışacaklar için verilen özel izin belgesi olmayan personelin bölgede çalışıyor gösterilmesi muvazaadan öte, kasten vergi ziyana sebep olmaktadır<sup>26</sup>. Bu belgeler çıkarılmış olsa bile belge sahibi personelin fiilen bölgede çalışmıyor olması halinde istisnadan faydalanması yine mümkün değildir. Ancak belge sahibi personelin işin niteliğine ve gereklerine uygun şekilde zaman zaman bölge dışında geçen sürelerinin olması (pazarlama, hafta sonu, izin, hastalık, işle ilgili seyahat ve toplantılar vs.) bu personelin bölgede çalışmadıkları anlamına gelmez. İşle ilgili ve işin niteliğine uygun sürelerde personelin bölge dışında geçen süreleri istisnanın uygulanmasına engel olmaz<sup>27</sup>. Bu nedenle serbest bölge giriş kartı olan ve fiilen bu bölgede çalışan personelin serbest bölgedeki firma ya da şubede bordrolu olması gerekir. Ancak fiilen serbest bölgedeki firma bünyesinde çalışıldığı sürece ücretin yüksek olup olmadığının ve çalışan sayısının önemi olmadığı gibi, işin gerektirdiği bölge dışı seyahat ya da bölge dışında geçen süre de stopaj istisnasını olumsuz etkilemeyecektir<sup>28</sup>.

## 2. Serbest Bölgelerde Elde Edilen Ücretlerde Asgari Geçim İndirimi

Sosyal devletin görevlerinden biri olan vergi yükünün dengeli ve adil dağılımının sağlanabilmesi için herkesin mali gücüne göre vergilendirilmesi gerekir. Mali güce göre vergilendirme tekniklerinden biri de "en az geçim indirimi" uygulamasıdır.

İlk defa 1968 yılında uygulanan "en az geçim indirimi", 1981 yılından itibaren "genel indirim" adını almış ve 1986 yılından itibaren uygulamadan kaldırılmıştır<sup>29</sup>. Daha sonra ücret gelirlerine uygulanmak üzere "ücretlilerde vergi indirimi" uygulanmaya başlanmıştır<sup>30</sup>. Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 121. maddesinde düzenlenen ücretlilerde vergi indirimi uygulaması da kaldırılmış ve yerine 01.01.2008 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere "asgari geçim indirimi" uygulaması getirilmiştir. Asgari geçim indirimi uygulaması Gelir Vergisi Kanunu'nun 32. maddesinde düzenlenmiş olup, uygulamaya ilişkin açıklamalar da 265 seri no' lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde yapılmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 32. maddesine göre, "Ücretin gerçek usûlde vergilendirilmesinde asgarî geçim indirimi uygulanır.

*Asgarî geçim indirimi; ücretin elde edildiği takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgarî ücretin yıllık brüt tutarının; mükellefin kendisi için % 50'si, çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eşi için % 10'u, çocukların her biri için ayrı ayrı olmak üzere; ilk iki çocuk için % 7,5 diğer çocuklar için % 5'idir. Gelirin kısmî döneme ait olması halinde, ay kesirleri tam ay sayılmak suretiyle bu süreye isabet eden indirim tutarları esas alınır. Asgarî geçim indirimi, bu fıkraya göre belirlenen tutar ile 103 üncü maddedeki gelir vergisi tarifesinin birinci gelir dilimine uygulanan oranın çarpılmasıyla bulunan tutarın, hesaplanan vergiden mahsup edilmesi suretiyle uygulanır. Mahsup edilecek kısmın fazla olması halinde iade yapılmaz."*

5084 sayılı Kanun'la 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'na eklenen geçici 3. maddesine göre 06.02.2004 tarihi itibarıyla ruhsat almış mükelleflerin serbest bölgelerde istihdam ettikleri personele öde-

## Ülkemizde yer alan serbest bölgelerin küresel pazarlarda rekabet edebilmesi için 01.01.2009 itibariyle kaldırılacak olan vergisel teşviklerin devam etmesi gerekmektedir.

dikleri ücretler 31.12.2008 tarihine kadar gelir vergisinden istisna edilmiştir. Bu bölgelerde ücretli çalışan personelin elde ettikleri ücret gelirlerinden vergi ödemedikleri için ödemedikleri bir vergiden dolayı mahsup edebilecekleri herhangi bir tutar da söz konusu değildir. Bu nedenle bu kişiler asgari geçim indiriminden yararlanamazlar. Ancak, 06.02.2004 tarihinden sonra ruhsat almış olan mükelleflerin bölgede çalıştırdıkları personele ödedikleri ücretler gelir vergisine tabi olduğundan, bu ücretliler asgari geçim indiriminden yararlanabilirler.

### IV. SONUÇ

Serbest bölgelerde çalışanlara ödenen ücretlerin düşüklüğü, çalışma şartlarının ağırlığı, sendikal örgütlenmenin güçlüğü bir gerçektir. Bununla birlikte, yasa koyucu, 2002 yılında yapmış olduğu yasal değişiklikle serbest bölgelerde çalışanlara uygulanan grev ve lokavt yasağını kaldırmıştır. Bu düzenleme ile, iş hukuku ve sosyal güvenlik hukuku bakımından serbest bölgelerde çalışanlar ile Türkiye'nin diğer yerlerinde çalışanlar arasındaki eşitsizlik ortadan kalkmıştır. Bu olumlu bir gelişme olmasına rağmen serbest bölgelerde sendikal örgütlenmenin güçlenmesi ve işçilerin haklarını koruyabilmeleri çok kolay görünmemektedir.

Serbest bölgelerde çalışanların ücretlerinin vergilendirilmesi bakımından ise 06.02.2004 tarihi itibariyle ruhsat almış olan mükelleflerin bölgede çalıştırdıkları personele ödedikleri ücretler 31.12.2008'e kadar ruhsat süresiyle sınırlı olarak gelir vergisinden istisnadır. Buna karşılık 06.02.2004 tarihinden sonra ruhsat almış mükelleflerin bölgede çalıştırdıkları personele ödedikleri ücretler gelir vergisine tabidir.

Kanımca, ülkemizde yer alan serbest bölgelerin küresel pazarlarda rekabet edebilmesi için 01.01.2009 itibariyle kaldırılacak olan vergisel teşviklerin devam etmesi gerekmektedir. Nitekim ser-

best bölgelerde teşviklerin sürdürülmesini öngören yasa tasarısı Meclis'e sunulmuştur<sup>31</sup>.

### DİPNOTLAR

- 1 Rıdvan KARLUK, Türkiye Ekonomisi, Gözden Geçirilmiş Yedinci Baskı, Beta Yay., İstanbul 2002, s.667; Mualla ÖNCEL, / Ahmet KUMRULU / Nami ÇAĞAN, Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş 14.Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara Eylül 2006, s.57; Engin ERDOĞAN / Meliha ENER, Küresel Pazarların Ekonomik Üsleri Serbest Bölgeler, Teori, Uygulama ve Avrupa Birliği'ne Uyum Sürecinde Türkiye'deki Gelişimi, Nobel Yay., Ankara 2005, s.4; Aykut KİBRİTÇİOĞLU, "Serbest Bölgelerin Olası Makroekonomik Etkileri ve Bazı Düşündürdükleri", Liberal Düşünce Dergisi, Sayı 6, 1997, s.75; F. Bahar ÖZDOĞAN, Serbest Bölgeler, Siyasal Kitabevi, Ankara 2006, s.11.
- 2 15.06.1985 tarih ve 18785 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- 3 Gümrük Kanunu ile SBK'nda serbest bölgeler hakkındaki temel tartışma konusu, serbest bölgeleri gümrük bölgesinin bir parçası olarak kabul edip etmemektir. Gümrük Kanunu yukarıda belirtildiği gibi bu bölgeleri, gümrük bölgesinin bir parçası olarak kabul etmektedir. Bu nedenle Gümrük Kanunu, serbest bölgelerde yapılacak üretimi, Avrupa Birliği'nde olduğu gibi Dahilde İşleme Belgesi ile izin verilen faaliyetlerle sınırlamaktadır. Oysa SBK'na göre serbest bölgeler gümrük bölgesinin dışında kabul edilmektedir. Serbest bölge ile Türkiye'nin diğer yerleri arasında yapılacak ticaret dış ticaret rejimine tabidir. Serbest bölgeler ile diğer ülkeler ve serbest bölgeler arasında dış ticaret rejimi uygulanmaz. Bu farklılık 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun, Avrupa Birliği'nin Topluluk Gümrük Kodu ve Yönetmeliği'nden adapte edilmesinden kaynaklanmaktadır.
- 4 Yüksel AKÇA, "Serbest Bölgeler ve Serbest Bölge Faaaliyetlerinin Esasları", Dış Ticaret Dergisi, Sayı:9, Yıl:3, Nisan 1998 s.1.
- 5 DPT, Serbest Bölge Çalışmaları Hakkında Rapor, Serbest Bölgeler Başkanlığı, No:1, Ankara 1985, s.1. Benzer tanımlar için bkz., Gülsen GÜNEŞ "Serbest Bölgeler" İ.Ü. Hukuk Fakültesi Mecmuası, Ord. Prof. Dr. Sulhi Dönmezer' e Armağan, C. LII, S. 1-4, İstanbul 1987, s.592; Ahmet İNCEKARA, Dünyada ve Türkiye'de Serbest Bölgeler Uygulaması Mevzuatı, Temel Yayınları, İstanbul, 1986, s.19; Resmîye HACİBEKİROĞLU, Serbest Bölgeler, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul 1991, s.7; Sakıp ŞEKER, Türkiye'de Serbest Bölge Uygulamaları, Vergi Sorunları, Sayı.155, Özel Ek, Ankara, Ağustos 2001, s.16; M. Vefa TOROSLU, Serbest Bölgeler, Beta Yay., İstanbul 2000, s.1; ERDOĞAN/ENER, s.1; Ejder YILMAZ, Hukuk Sözlüğü, Genişletilmiş 4. Baskı, Yetkin Yay., Ankara 1992, s.796; Esat ŞENER, Hukuk Sözlüğü, Seçkin Yay., Ankara 2001, s.697.
- 6 Mustafa OVACIK, İngilizce-Türkçe Hukuk Sözlüğü, 2. Baskı, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayın No:182, Ankara 1986, s.151; Erhan ADAL, Türkçe-İngilizce, İngilizce Türkçe Hukuk, Ticaret, İşletme Terimleri ve Kısaltmaları Sözlüğü, Beta Yay., Genişletilmiş 2. Baskı, İstanbul 1997, s.48.
- 7 OVACIK, s.325.
- 8 Karl STEUERWALD, Türkçe-Almanca Sözlük, Otto Harrassowitz, Wiesbaden, ABC Yayınevi, İstanbul 1985, s.813.
- 9 Tahsin SARAC, Fransızca Türkçe Büyük Sözlük. C. 1, Türk Dil Kurumu Yay., Ankara 1976, s.587.
- 10 Ferit DEVELLİOĞLU/ Neval, KILIÇKINI, En Yeni Büyük Türkçe

- Sözlük, Rafet Zaimler Kitabevi, İstanbul 1975, s.1048; TÜRK DİL KURUMU, Türkçe Sözlük, C.2, İstanbul 1982, s.1282.
- 11 Bkz. Robert C. HAYWOOD, "Free Zones In The Modern World", <http://www.wepza.org> (erişim: 19.12.2005 )
- 12 Bkz. İhsan AĞAÇHAN, Ayrıcalıklı Bölgeler, Cilt 1, İstanbul-Şubat 1990, s.3.
- 13 Bölgede Çalışma Esasları için bkz. Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü'nün 02.09.1993 tarihli ve 93/ 13 No'lu Genelgesi, <http://www.dtm.gov.tr>, (erişim: 04.05.2007)
- 14 Kanun No: 5084, RG. 06.02.2004, 25365.
- 15 Kanun No: 4471, RG. 09.08.2002, 24841.
- 16 Müjdat ŞAKAR, "Serbest Bölgelerde Çalışma ve Sosyal Güvenlik", Yaklaşım, Yıl: 13, Sayı: 145, Ocak 2005, s.37.
- 17 ŞAKAR, "Serbest Bölgelerde Çalışma ve Sosyal Güvenlik", s.39.
- 18 06.02.2004 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 5084 sayılı Kanun öncesinde, bölgelerde bulunan işyerlerinde çalışan kişilerin aldıkları ücretler, tam yükümlülerin yurt dışında elde ettikleri ücret olarak değerlendirilmeye tabi tutulmuşlardır. Bu tarihten önce serbest bölgelerde vergi mevzuatı uygulanmadığından ücretler üzerinden de vergi alınmıyordu. Bu nedenle ücretlerin gelir vergisi ile beyan edilmesi gerekiyordu. Ancak, SBK'nun değişmeden önceki 6. maddesinin son fıkrasında Türkiye'deki tam ve dar yükümlü gerçek ve tüzel kişilerin serbest bölgedeki faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazanç ve iratların, Türkiye'nin diğer yerlerine getirildiğinin kambiyo mevzuatına göre tevsihi durumunda da gelir ve kurumlar vergisinden muaf olduğu hükmü yer almaktaydı. Buna göre, serbest bölgelerde elde edilen ücret gelirlerinin Türkiye'de vergilendirilmemesi için, bu ücret gelirlerinin kambiyo mevzuatına göre Türkiye'ye getirilmesi gerekmektedir. Bunun için de alınan ücretin döviz olarak ödenmiş olması ve ücretin bankalara veya özel finans kurumlarına serbest bölgede elde edilen ücret olduğunun beyan edilerek bozdurulması gerekmektedir. Yani serbest bölgelerde elde edilen ücretlerin Türk Lirası olarak ödenmesi durumunda istisnadan da yararlanılamıyordu. Bkz. İsmail IŞIK/ Mehmet ÇABUK, Vergi Muhasebe ve Dış Ticaret Açısından Serbest Bölgeler, Maliye ve Hukuk Yay., Ankara 2007, s.175.
- 19 Recep BIYIK/ Aydın KIRATLI, Vergi Teşvikleri ve Korumaları, Yaklaşım Yay., Temmuz 2006, s.417.
- 20 IŞIK/ÇABUK, s.176.
- 21 IŞIK/ÇABUK, s.177-178.
- 22 IŞIK/ÇABUK, s.177; BIYIK/KIRATLI, s.417.
- 23 Mehmet Akif ÖZMEN, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Rehberi ve Revizyon, Yaklaşım Yay., Ankara 2007, s.208.
- 24 BIYIK/KIRATLI, s.417.
- 25 IŞIK/ÇABUK, s.178.
- 26 Buna karşılık Danıştay 3. Daire, 05.10.1995 tarihli ve E. 1994/467, K.1995/2882 sayılı kararında, serbest bölgede faaliyeti ve görevi olanlar için giriş izin belgesi zorunluluğunun güvenlik ve denetim açısından konulduğu, ayrıca serbest bölge içinde bulunma zorunluluğunun işyeri için geçerli olduğu, bu kanun kapsamında yapılan faaliyet nedeniyle yurt dışında bulunan personelin, yalnızca serbest bölgeye giriş izin belgesi olmamasının, yasanın, bu bölgelerde vergi, resim, harç, gümrük ve kambiyo yükümlülerine dair mevzuat hükümlerinin uygulanmayacağına ilişkin hükmünün uygulanmasına engel olmadığı sonucuna varmıştır ki, bu karara katılmak mümkün değildir. Karara ekli karşı oy yazısında belirtildiği gibi, giriş izin belgesi olmayanların Bölgeye girişleri mümkün olmadığından Bölgede çalışıklarının da kabul edilemeyeceği açıktır. Aynı nitelikte: Danıştay 3. Daire, 05.10.1995, E. 1994/4672, K. 1995/2873. (<http://www.danistay.gov.tr>)
- 27 İlhan KIRIKTAŞ, "Serbest Bölgelerde Olası İnceleme Riskleri (Örtülü Kazanç Dağıtım ve Muvazaalı İşlemler)-II", Yaklaşım, Yıl:13, Sayı 153, Eylül 2005, s.133.
- 28 IŞIK/ÇABUK, s.178.
- 29 İlgili Kanun No:3239, RG.11.12.1985, 18955.
- 30 Kanun No: 5615, RG.04.04.2007, 26483.
- 31 <http://www.milliyet.com.tr/default.aspx?aType=HaberDetay&Kategori=ekonomi&ArticleID=874670&Date=10.06.2008&ver=32> (İnternet Erişim:10.06.2008)