

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

**SERBEST BÖLGELERDE MALİ YAPI SORUNLARI:
EGE SERBEST BÖLGE ÖRNEĞİ**

İ. Burak OĞUZ

Danışman
Prof. Dr. Mehmet TOSUNER

2010

YÜKSEK LİSANS
TEZ/ PROJE ONAY SAYFASI

2006800224

Üniversite : Dokuz Eylül Üniversitesi
Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü
Adı ve Soyadı : İbrahim Burak OĞUZ
Tez Başlığı : Serbest Bölgelerde Mali Yapı Sorunları: Ege Serbest Bölge Örneği

Savunma Tarihi : 23.11.2010
Danışmanı : Prof.Dr.Mehmet TOSUNER

JÜRİ ÜYELERİ

<u>Ünvanı, Adı, Soyadı</u>	<u>Üniversitesi</u>	<u>İmza</u>
Prof.Dr.Mehmet TOSUNER	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ	
Prof.Dr.Zeynep ARIKAN	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ	
Yrd.Doç.Dr.Kudret Şevket SAYIN	DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ	

Oybirliği
Oy Çokluğu ()

İbrahim Burak OĞUZ tarafından hazırlanmış ve sunulmuş "Serbest Bölgelerde Mali Yapı Sorunları: Ege Serbest Bölge Örneği" başlıklı Tezi () / Projesi () kabul edilmiştir.

Prof.Dr. Utku UTKULU
Enstitü Müdürü

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “**Serbest Bölgelerde Mali Yapı Sorunları: Ege Serbest Bölge Örneği**” adlı çalışmanın, tarafımdan, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

01/09 / 2010

İ. Burak OGUZ

İmza

ÖZET

Tezli Yüksek Lisans Tezi

Serbest Bölgelerde Mali Yapı Sorunları:

Ege Serbest Bölge Örneği

İ. Burak OĞUZ

Dokuz Eylül Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Maliye Anabilim Dalı
Mali Hukuk Programı

Küreselleşmeyle birlikte dünyamız ortak bir ekonomik pazar haline gelmiştir. Küresel sermaye, yatırımlarını en fazla kar elde edecekleri ülkelere yapmaktadır. Bir ülkeye yabancı sermaye gelmesi demek, yatırım demek, istihdam demek, ekonomik kalkınma ve güçlenme demektir. Ülke yönetimleri, kimi zaman zararlı vergi rekabetiyle kimi zamanda yasal zeminde teşvik yasaları ve teşvik bölgeleri ile yabancı sermaye yatırımlarını ülkelerine çekebilmek için yarışmaktadırlar. Bugün toplam dünya ticaretinin yaklaşık %15'i serbest bölgelerde gerçekleşmektedir. Serbest bölgeler, sağladıkları büyük istihdam, yeni teknoloji girişi ve ülke ekonomilerine katkılarında dolayı devletler tarafından desteklenmektedirler. Aynı zamanda da, vergi teşvikleri ve gümrük işlemlerindeki kolaylıklar başta olmak üzere diğer avantajlar nedeniyle özellikle yabancı yatırımcıların tercih sebebi olmaktadır.

İzmir-Gazimir'de 2.2 milyon m2 alanda kurulu olan, 73'ü yabancı olmak üzere toplam 264 ihracata dönük firmanın faaliyet gösterdiği Ege Serbest Bölgesi (ESBAŞ); 3218 Sayılı Yasaya dayanan özel vergilendirme modelinin uygulandığı Türkiye'de ki 19 serbest ticaret bölgesinden biridir. Ege Serbest Bölge modeli çerçevesinde; istihdam, yatırım ve ihracat açısından sağlanan vergisel avantajlar, yerli ve özellikle yabancı yatırımcıların ekonomik açıdan sözü edilen bölgeyi tercih etmelerine etken olmuştur.

Bu çalışmada; ilk olarak serbest bölgelerin tarihsel gelişimi anlatılıp, dünyada ve Türkiye'de ki uygulamaları ele alınmıştır. Daha sonra Türkiye'de

serbest bölgelerdeki vergi uygulamaları irdelenerek, ESBAŞ modeli kurulmuştur. Takiben, vergi cenneti eşdeğeri ESBAŞ modelinin kritik kontrol noktaları oluşturularak, vergisel analiz ortaya konulmuştur. Buradan hareketle serbest bölgelerin ekonomiye katkıları üzerinde durulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Vergi, Teşvikler, İstihdam, Ekonomi, Optimizasyon, Kritik Kontrol Noktaları

ABSTRACT

Master of Degree with Thesis

**Financial Structures Problem of Free Zones: and
Aegean Free Zone Model**

İ. Burak OĞUZ

**Dokuz Eylül University
Institute of Social Sciences
Department of Public Finance**

Our world has become a common market as a result of globalization. The global capital makes its investments to the most profitable countries. What mean of a foreign capital coming to a country is investment, employment, economic improvement and growing stronger. The country governments are in a competition to attract foreign capital sometimes with their harmful tax. Competitions or incentive laws and incentive zones in legal basis. Today, about 15% of the worlds commerce are realized at free zones. Free zones are supported by the governments as they provide large employment, new technology entry and contribution to country economy. Furthermore, these zones are reason of choice by foreign investors with their other advantages of tax incentives and easiness in customs processes.

Aegean Free Zone (EFZ) is one of the 21 free trade zones in Turkey. It is built on 2.2 million m2 in Izmir-Gaziemir. EFZ has 264 exporter companies where 73 of them is foreign. Depending on the Tax Law Number 3218, special taxing model is applied to these companies. Within the framework of Aegean Free Zone Model; the tax advantages provided for employment, investment and export have been an attractive economic factor to choose Free Zones for especially the foreign and native investors.

In this study; first the historical development of free zones will be told and the applications in Turkey and on the world are described. Further, tax applications free zones in Turkey are explicated, and ESBAS model is founded.

Following, The critical control points of ESBAS model equivalent to tax paradise are formed and the tax analysis is introduced. Via moving from this point the contributions of free zones to the economy is emphasized.

Key Words: Tax, Incentives, Employment, Economy, Optimization, Critical Control Points

**SERBEST BÖLGELERDE MALİ YAPI SORUNLARI:
EGE SERBEST BÖLGE ÖRNEĞİ**

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI.....	II
YEMİN METNİ	III
ÖZET	IV
ABSTRACT.....	VII
İÇİNDEKİLER	VIII
TABLolar LİSTESİ.....	XIII
ŞEKİLLER LİSTESİ	XIV
KISALTMALAR.....	XV
GİRİŞ	1

**BİRİNCİ BÖLÜM
SERBEST BÖLGELER**

1.1 SERBEST BÖLGELERİN GENEL ESASLARI	3
1.1.1 Serbest Bölgeler Ve Genel Özellikleri.....	3
1.1.2 Serbest Bölgelerin Tarihsel Gelişimi	4
1.1.2.1 İlk Çağda Serbest Bölge Uygulamaları.....	4
1.1.2.2. Orta Çağda Serbest Bölge Uygulamaları	5
1.1.2.3. Yeni Çağda Serbest Bölge Uygulamaları	5
1.1.2.4 Yakın Çağda Serbest Bölge Uygulamaları	6
1.1.3 Serbest Bölge Çeşitleri.....	7
1.1.3.1 Serbest Ticaret Bölgeleri	7
1.1.3.2 Serbest Üretim Bölgeleri	7
1.1.3.3. Serbest Limanlar	8
1.1.3.4. Serbest İhracat Bölgeleri	8
1.1.3.5. İkiz Fabrikalar	8
1.1.3.6 Yatırım Bölgeleri	9
1.1.3.7 Antrepolar	9
1.1.3.8 Gümrüksüz Satış Mağazaları	9

1.1.3.9 Serbest Şehirler	10
1.1.3.10 Serbest Bankacılık Bölgeleri	10
1.1.4 Serbest Bölgelerin Kurulmasındaki Amaçlar	10
1.1.5 Serbest Bölgelerin Özellikleri	11
1.1.6. Serbest Bölgelerin Ekonomiye Etkileri	13
1.1.6.1 Olumlu Etkileri	13
1.1.6.2. Olumsuz Etkileri	18
1.2 TÜRKİYE’DE SERBEST BÖLGELER VE GELİŞİMİ.....	20
1.2.1. Serbest Bölgelerin Türkiye’deki Gelişimi	20
1.2.2. Serbest Bölgelerin Kuruluşu İle İlgili Düzenlemeler.....	21
1.2.3. Türkiye’de Serbest Bölgelere Sağlanan Teşvik Ve Avantajlar	22

İKİNCİ BÖLÜM

SERBEST BÖLGELERDE VERGİ UYGULAMALARI

2.1 SERBEST BÖLGELERDE GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ	
UYGULAMALARI	28
2.1.1.Serbest Bölgeler Kanunundaki Düzenlemeler	28
2.1.2. 5084 Sayılı Kanunun Değerlendirmesi	30
2.2. SERBEST BÖLGELERDE GELİR VE KURUMLAR VERGİSİNE İLİŞKİN	
İSTİSNALAR	36
2.2.1 Gelir ve Kurumlar Vergisindeki Vergi istisnaları	37
2.2.1.1. Faaliyet Kazancı İstisnası	37
2.2.1.2. Faiz ve Repo Gelirlerinde istisna	39
2.2.1.3. İstisna Kazanç Tespitinde Müşterek Genel Gider Dağıtımı	40
2.2.1.4. İstisna Kazanç Tespitinde Amortisman Dağıtımı	40
2.2.1.5. Şirket Devir ve Birleşmelerinin İstisnaya Etkisi.....	40
2.2.1.6. Kambiyo Mevzuatı Hükümleri	41
2.2.1.7. Üretim Faaliyetlerinden Sağlanan Kazanç İstisnası.....	41
2.2.1.7.1. Üretim Kavramı	42
2.2.1.7.2. Üretim İstisnasından Yararlanma Şartları	42
2.2.1.8. Fason Üretimde İstisna	43

2.2.1.9. Ücretlerde Gelir Vergisi İstisnası	43
2.2.1.9.1. Genel Olarak Ücret Kavramı	44
2.2.1.9.2. 5084 Sayılı Kanun Öncesi.....	44
2.2.1.9.3. 5084 Sayılı Kanun Sonrası	45
2.2.1.9.4 5810 Sayılı Kanun Uygulaması	45
2.2.1.10. Serbest Bölgelerde Gelir ve Kurumlar Vergisine İlişkin Stopaj Uygulamaları.....	46
2.2.1.10.1 Genel Olarak Stopaj	46
2.2.1.10.2 Kar Payı Dağıtımında Stopaj	47
2.2.1.10.2.1 5084 Sayılı Kanun Öncesi	48
2.2.1.10.2.2 5084 Sayılı Kanun Sonrası.....	50
2.2.1.11. Serbest Bölgelerde Yatırım İndirimi.....	53
2.2.1.11.1. Yatırım İndirimi Tanımı	53
2.2.1.11.2. Yatırım İndirim İstisnası	53
2.2.1.12. Serbest Bölgelerde Transfer Fiyatlandırması	54
2.2.1.12.1. Vergisel Düzenlemeler	54
2.2.1.12.2. Transfer Fiyatlandırması olarak kabul edilmeyen işlemler.....	55
2.2.1.12.3. Transfer Fiyatlandırması Olarak Kabul Edilen İşlemler;.....	55
2.2.1.12.4. Emsal Bedel Kıyaslamasının Önemi	57
2.2.1.12.5. Yargı Kararları	57
2.2.2. Katma Değer Vergisi Açısından Değerlendirme	58
2.2.2.1. Genel Olarak	59
2.2.2.2. Serbest Bölgeye Dışarıdan Teslimler	60
2.2.2.3. Serbest Bölgeden Çıkışlar.....	64
2.2.2.4. Serbest Bölgelerdeki Teslimler.....	64
2.2.3. Banka ve Sigorta Muamele Vergileri Açısından Değerlendirme	65
2.2.4. Ücret Ödemeleri Açısından Değerlendirme	65
2.2.4.1. 6 Şubat 2004 Tarihinden Önceki Uygulama	66
2.2.4.2 6 Şubat 2004 Tarihinden Sonraki Uygulama.....	67
2.2.4.3 5810 Sayılı Kanunla Getirilen Düzenleme	70
2.2.5. Damga Vergisi ve Harç İstisnası Açısından Değerlendirme	71
2.2.6. Özel Tüketim Vergisi Açısından Değerlendirme.....	72

2.2.7. Motorlu taşıtlar Vergisi Açısından Değerlendirme.....	74
2.2.8. Teşvik Mevzuatı Açısından Değerlendirme.....	74
2.2.9. Gümrük Vergisi Açısından Değerlendirme	75
2.2.10. Sosyal Güvenlik Mevzuatı Açısından Değerlendirme	75
2.2.11. Amme Alacakları Mevzuatı Açısından Değerlendirme	76
2.2.12. Emlak Vergisi Mevzuatı Açısından Değerlendirme	76
2.2.13. Veraset ve İntikal Vergisi Açısından Değerlendirme	77
2.2.14. Özel İletişim Vergisi Açısından Değerlendirme	78
2.2.15. Üretim Faaliyetlerine İlişkin İstisna Uygulaması	79
2.2.16. Serbest Bölgelerde Transfer Fiyatlandırması	81
2.2.16.1 Tanım	81
2.2.16.2 Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı.....	82

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE SERBEST BÖLGELERİN MALİ YAPISI VE 84

EGE SERBEST BÖLGE MODELİ

3.1 SERBEST BÖLGELERİN YÖNETİMİ.....	84
3.1.1. Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü'nün Kuruluşu	84
3.1.2. Serbest Bölge Müdürlüklerinin Görev ve Yetkileri	84
3.1.3. Serbest Bölgeleri Tesis ve Geliştirme Fonu	86
3.2. SERBEST BÖLGEDEKİ FAALİYET KONULARI	91
3.2.1. Üretim Faaliyetleri	92
3.2.2. Ticaret ve Hizmet Faaliyetleri	92
3.3 SERBEST BÖLGELERDE FAALİYETE BAŞLAMA VE ŞİRKET	
KURULUŞU	92
3.3.1. Serbest Bölge Faaliyet Ruhsatı Alınması ve Süresi	93
3.3.2. Serbest Bölge Adresli Şirket Kuruluşu ve Çalışma Esasları	95
3.3.3. Serbest Bölge Adresli Şirket Ana Sözleşmesi Düzenlenmesine İlişkin	
Hususlar	96
3.3.4. Serbest Bölgedeki Şubeye Sermaye Tahsis Edilmesi	97
3.3.5. Mükellefiyet Tesisi	98

3.3.6 Serbest Bölgelerde Kullanılacak Defterler ve Tasdik Zorunluluğu	98
3.3.7. Fatura Düzeni	99
3.3.8. Serbest Bölge İşlem Formu	99
3.4. SERBEST BÖLGE UYGULAMALARI VE ANALİZİ	100
3.4.1. Serbest Bölgelerin Ticaret Hacimleri	101
3.4.2. Serbest Bölgelerin Yönlere Göre Ticaret Hacimleri ve Değişimi	102
3.4.3. Serbest Bölgelerde İstihdam	103
3.5. EGE SERBEST BÖLGESİ	105
3.5.1. Tarihçesi	105
3.5.2. Ege Serbest Bölgesinin Yatırım Analizi	107
3.5.2.1. Yerli ve Yabancı Firmaların Yatırım Dağılımı	107
3.5.2.2. Ege Serbest Bölgesinin Ticaret Hacmi	107
3.5.2.3 Ege Serbest Bölgesinin İstihdama Katkısı	109
3.5.2.4 Vergi Cenneti Eşdeğeri Ege Serbest Bölgesinin Kritik Noktalarının Analizi	109
SONUÇ	112
KAYNAKLAR	118

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1. Bölgeler İtibariyle 2005-2009 Yılları Ticaret Hacmi (1000 USD).....	102
Tablo 2. Serbest Bölgelerde 2005 2008 yılları arasındaki toplam ticaret hacminin % Değişimi	103
Tablo 3. Serbest Bölgelerde İstihdam Verileri (31.12.2009)	104
Tablo 4.Ege Serbest Bölgesi Ticaret Hacminin Yönlere Göre Dağılımı (1990-2008).....	108

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1. Ege Serbest Bölge yerleşkesi.....	104
Şekil 2. Ege Serbest Bölgesinde firmaların sektörel dağılımı	106
Şekil 3. Ege Serbest Bölge Firmalarının Faaliyet Konularına Göre Dağılımı.....	107
Şekil 4. Ege Serbest Bölgesi Yerli-Yabancı Sermayeli Firmaların Yatırım Dağılımı (1990-2008).....	107
Şekil 5. Ege Serbest Bölgesi Yıllar İtibari ile Ticaret Hacmi (1991-2008)	108
Şekil 6. Ege Serbest Bölgesi Firmaların İstihdam Oranı.	109
Şekil 7. Serbest bölgelerin vergi cennetleri ile eşdeğer özellikleri	110
Şekil 8. Ege Serbest Bölge modelinin vergisel kritik kontrol noktaları	111

KISALTMALAR

A.TR	Türkiye-Avrupa Topluluğu gümrük birliği uyarınca, eşyanın serbest dolaşımında olduğunu gösterir, nakliye için kullanılan belge
AATUHK	Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun
AB	Avrupa Birliği
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
AGİ	Asgari Geçim İndirimi
BK	Borçlar Kanunu
BKK	Bakanlar Kurulu Kararı
bkz.	Bakınız
BSMV	Banka Sigorta Muameleleri Vergisi
DPT	Devlet Planlama Teşkilatı
DTM	Dış Ticaret Müsteşarlığı
DV	Damga Vergisi
DVK	Damga Vergisi Kanunu
DYS	Doğrudan Yabancı Sermaye
DYY	Doğrudan Yabancı Yatırım
ESBAŞ	Ege Serbest Bölgesi
EVK	Emlak Vergisi Kanunu
FOB	(Free on Borard) Gemi teslimi
FZCCP	Serbest Bölge Kritik Kontrol Noktası-Free Zone Critical Control Point
GV	Gelir Vergisi
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
KDV	Katma Değer Vergisi
KHK	Kanun Hükmünde Kararname
KKDF	Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu
KV	Kurumlar Vergisi
M.Ö.	Milattan Önce
M.S.	Milattan Sonra
MB	Maliye Bakanlığı

MTV	Motorlu Taşıtlar Vergisi
OECD	Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü - Organization for Economic Co-operation and Development
ÖİV	Özel İletişim Vergisi
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
RG	Resmi Gazete
s.	Sayfa No
SGK	Sosyal Güvenlik Kurumu
T.C.	Türkiye Cumhuriyeti
TCDD	Türkiye Cumhuriyeti Devlet Demiryolları
THCCP	Vergi Cenneti Kritik Kontrol Noktası(Tax Heaven Critic Control Point)
TSE	Türk Standartları Enstitüsü
TTK	Türk Ticaret Kanunu
VİV	Veraset ve İntikal Vergisi
VUK	Vergi usul Kanunu
YMM	Yeminli Mali Müşavir
YPK	Yüksek Planlama Kurulu

GİRİŞ

Serbest bölgelerin literatürde tanımları farklı şekilde yapılmaktadır. Bu tanımlardan biri ekonomik yaşamda devlet müdahalesinin asgariye indiği özel uygulama alanlarıdır. Bir diğeri ise, bir ülkenin ulusal egemenlik sınırları içinde bulunmakla birlikte gümrük sınırları dışında kalan, dış ticaret ve gümrük ile ilgili yasaların uygulanmadığı, sınırları belirlenmiş ve sıkı bir şekilde korunan alanlardır¹. Başka bir tanım ise, bir ülkenin ulusal güvenlik sınırları içinde kalan, ancak gümrük sınırlarının kapsamında olmayan ve devlet müdahalesinin asgari düzeyde olduğu, ticari/sınai işlevlerinin yerine getirildiği özel amaçlı bir uygulama alanıdır.

Tüm bu ifadelerin ışığı altında serbest bölge tanımını yapacak olursak; Serbest bölgeler, bir ülkenin siyasi sınırları içinde bulunmakla birlikte dış ticaret, vergi, gümrük ve kambiyo mevzuatının uygulanması bakımından gümrük hattı sınırları dışında sayılan ancak serbest dolaşımdaki eşyanın ise çıkış rejimi hükümlerine tabi tutulduğu, ülkede geçerli ticari, mali ve ekonomik alanlara ilişkin düzenlemelerin ya hiç uygulanmadığı ya da kısmen uygulandığı, diğeri bir deyişle devlet müdahalesinin asgari düzeyde olduğu geniş muafiyet ve teşviklerin tanındığı bölgelerdir.

Serbest bölgelerde sınaî ve ticari faaliyetler için daha geniş kapsamlı teşvikler ve muafiyetler uygulanmakta olup bu bölgelerde ticari, endüstriyel ve hizmet faaliyetleri yapılmaktadır. Serbest bölgeler ülke coğrafyasından fiziki olarak ayrılmış bulunmaktadır.

Bu çalışmada; ilk olarak serbest bölgelerin Türkiye’de ki uygulamaları ortaya konacaktır. Daha sonra; İzmir Gaziemir’de kurulu olan Ege Serbest Bölgesi modeli incelenecektir. Bu model çerçevesinde; serbest bölgelerin vergisel analizi gerçekleştirilerek, serbest bölgelerin vergi cennetleriyle nasıl bir bağlantı taşıdığını belirlemek amacıyla sözü edilen model baz alınarak serbest bölge kritik kontrol

¹ Hüsnü Erkan, Rezzan Tatlıgil, **Serbest Bölgelerde Uygulanan Teşvik Tedbirlerinin Sektörlere Katkı Yönünden Değerlendirilmesi**, TOBB Yayınları, Ankara 1990, s.2

noktalarının vergisel analizi yapılacaktır. Takiben, elde edilen sonuçlar değerlendirilerek, öneriler getirilecektir.

BİRİNCİ BÖLÜM

SERBEST BÖLGELER

1.1 SERBEST BÖLGELERİN GENEL ESASLARI

Bu bölümde serbest bölgelerin genel esasları ve tarihsel gelişimi ele alınmıştır. Tarihsel süreçte görülen serbest bölge modelleri açıklanmıştır.

1.1.1 Serbest Bölgeler Ve Genel Özellikleri

Serbest bölgeler, bir ülkenin siyasi sınırları içinde bulunmakla birlikte dış ticaret rejimi, vergi ve gümrük mevzuatlarının uygulanması bakımından gümrük hattı dışında sayıldığından o ülkede geçerli olan ticari, mali ve ekonomik mevzuata ilişkin yasal düzenlemelerin ya hiç uygulanmadığı ya da kısmen uygulandığı bölgelerdir. Serbest bölgelerde ticari, endüstriyel ve hizmet faaliyetleri yapılmakta ve teşviklerle desteklenmektedir. Serbest bölgelerin sınırları da o ülke coğrafyasından fiziki olarak ayrılarak belirlenmiştir.

Türkiye ile Avrupa Birliği (AB) arasındaki gümrük birliğine göre, gümrük mevzuatı yeniden düzenlenirken; genel amacı ihracata yönelik yatırımların genişletilmesi ve sanayi malları ihracatının artırılması, dış ticaret ve yatırımlar ile ilgili bürokrasinin azaltılması, ithalatın daha ucuz ve kolay gerçekleştirilmesi, üretim ve istihdam olanaklarının artırılması ve uluslararası ticarete yeni boyutlar kazandırılması olan serbest bölgelerde yeniden tanımlanmıştır. Bu tanıma göre serbest bölgeler; Türkiye gümrük bölgesinin parçaları olmakla beraber serbest dolaşımda olmayan malların herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmamak ve serbest dolaşıma girmemek kaydıyla konulduğu, gümrük vergileri ile ticaret politikası önlemlerinin ve kambiyo mevzuatının uygulanması bakımından Türkiye gümrük bölgesi dışında olduğu kabul edilen, serbest dolaşımdaki malların ise ihracat rejimi hükümlerine tabi tutularak konulduğu yerler olarak tanımlanmıştır².

² M. Vefa Toroslu, **Serbest Bölgeler**, Beta Yayınları, İstanbul-2000, s.1

1.1.2 Serbest Bölgelerin Tarihsel Gelişimi

Serbest bölge benzeri ilk olarak ilk çağda görülürken, günümüzdeki serbest bölgeler örneğine yakın çağda rastlanmaktadır.

1.1.2.1 İlk Çağda Serbest Bölge Uygulamaları

İlk çağlarda bir şehrin tümünü kapsayan, siyasal yönden tamamen veya kısmen bağımsız, temel faaliyeti transit ticareti olan ve ikametini serbest bulunduğu “serbest şehir” adı verilen bölgeler vardı. Serbest şehirler, Avrupa'da transit ticaretin yoğunluk kazandığı yer ve zamanlarda yaygın hale gelmiştir. Tam olarak ne zaman başladığı ve içerikleri bilinmemekle beraber, ilk çağda Akdeniz' deki Kartaca şehri ve bazı yerlerde benzer uygulamalara rastlandığı görülmektedir³.

Günümüzün serbest bölgeleri geçmişteki serbest şehirlerin zaman içinde değişime uğramasıyla meydana gelmiştir. Serbest Şehirler Yunanlılar da gelişim göstermişlerdir. Transit ticaret yolu üzerinde olan Pire limanında bir taş duvar ile limandan ayrılan bir alanın serbest bölge için gerekli temel fiziki yapıya sahip olduğu söylenebilir. Aynı şekilde Rodos da M.Ö. III. yüzyılda İskenderiye üzerinden yapılan ticareti çekebilmek için kendisini serbest liman ilan etmiştir. Roma'da (M.Ö 27, M.S 476) ülkenin doğusunda ve batısında, geniş bir alanda deniz ticaretinin sürdürülmesi için transit liman olarak önemli bir yer olmuştur. Doğuda transit limanı uygulamaları Antakya, İskenderiye ve diğer bazı limanlarda Nil nehri, Kızıl Deniz ve Umman Körfezi boyunca gerçekleştirilmiştir. Batıda Marsilya, ticari serbestlikler sağlayarak bu alanda ilerleme sağlamıştır⁴.

İlk çağlardaki serbest şehirler incelendiğinde daha çok, transit ticaret yolları üzerinde liman bölgelerinin kullanıldığı görülmektedir.

³ Yıldırım Taylar, **Türk Vergi Hukuku Açısından Serbest Bölgeler**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2008, s.22

⁴ Toroslu, a.g. e., s.2

1.1.2.2. Orta Çağda Serbest Bölge Uygulamaları

Roma İmparatorluğu'nun parçalanması ve feodalitenin güçlenmesiyle birlikte serbest şehir uygulamaları gerilemiştir. Feodal rejimin yıkılışıyla birlikte, ulusal devletler kurularak, siyasal sınırlar belirlenerek, gümrük duvarları oluşturulmuş ve sıkı koruyucu tedbirler alınmıştır. Buna rağmen belirli bir ekonomik güce sahip liman şehirlerine kısmi bir bağımsızlık tanıyarak "serbest bir alan" veya "gümrük dışı bölge" halinde eski geleneklerini sürdürmelerine izin verilmiştir⁵.

Böylece, koruyucu gümrük tedbirleri alınmasına rağmen, canlanan ticari hayatla birlikte serbest şehirlerde tekrar önem kazanmıştır.

1.1.2.3. Yeni Çağda Serbest Bölge Uygulamaları

Rönesans ve reform hareketlerinin büyük tesiriyle orta çağın feodal düzeni son bularak, merkezi otoriteler güçlü olduğu milli devletler kurulmuştur.

XVI. yüzyılda Avrupa'dan Orta ve Uzak Doğu'ya uzanan deniz ticaret yolları üzerinde bulunan İtalya'da Ancona, Civita-Vecchia, Messina, Cenova, Fransa'da Marsilya, Avusturya-Macaristan İmparatorluğunda ise Triyeste ve Fiume başlıca serbest şehirlerdir. Cenova'da belirli bir bölge kanuni ayrıcalıklar getirilerek tecrit edilmiş ve bu bölgede sıvı olmayan ithal malların depolanmasına izin verilmiştir. Bu uygulama, günümüzdeki serbest bölgelerin habercisi olarak nitelendirilmektedir. Fransa, 1762'de Dunkirk, 1784'de ise Bayonne ve Lorient'i, İngiltere, 1705'de Cebelitarık'ı serbest şehir yapmıştır. Osmanlı İmparatorluğu zamanında, Tuna nehrinin Karadeniz'e döküldüğü yerde bulunan Sulina şehrinin, 1870 yılında serbest liman haline getirilmiştir⁶.

⁵ Cem Alpar, **Dünyada ve Türkiye'de Serbest Bölgeler**, Dost Kitapevi Yayınları, Ankara-2000, s.17

⁶ İlhan Tekeli, Selim İlkin, **Dünyada ve Türkiye'de Serbest Üretim Bölgelerinin Doğuş ve Dönüşümü**, Yurt Yayınları, Ankara-2003, s.35

Orta çağda serbest şehirlerin önem kazandığı ve günümüz modellerinin temellerini oluşturduğu görülmektedir.

1.1.2.4 Yakın Çağda Serbest Bölge Uygulamaları

Endüstri devrimi sonrası büyük şirketleri, karlılıklarını arttırmak için yeni yatırım alanları aramaya yönelmişler ve ucuz iş gücü ve hammadde buldukları az gelişmiş ülkelere yönelmişlerdir. Sömürge haline getirdikleri bu ülkelere elektrik, ulaşım vb. alt yapı yatırımları yaparak onları sürekli borçlandırmışlar ve karşılığında da doğal kaynakları kendi ülkelerine transfer etmişlerdir. 1929 büyük buhranla birlikte ülkeler, ekonomik krizin etkilerini azaltmak için, serbest bölge uygulamalarına yönelmişlerdir. Gelişen üretim faktörleri, haberleşme, ulaşım ve teknoloji ile birlikte karını maksimize etmek isteyen çok uluslu şirketler, sermayelerini uygun koşulların bulunduğu ülkelere yönlendirmişlerdir. Küresel sermayeden pay kapmak isteyen ülkelerde uygun koşulları sağlamak üzere serbest üretim bölgelerini kurmuşlardır⁷.

1950'li yıllarda gelişmekte olan ülkelerin bir kısmı "ithal ikamesi" ne dayalı büyüme stratejisini seçmiştir. Ülke daha önce ithal ettiği malları içeride üretmeye başlayarak döviz tasarruf etmeyi amaçlamaktadır. Bunları kara dönüştürebilmek için de içinde, gümrük tarifesi, kota ve yasaklarıyla yüksek oranlı dış koruma önlemleri olarak iç piyasaya satmayı hedeflemektedir. İthal ikameye dayalı gelişmede ihracat teşvik edilmediğinden genelde ihracat artış hızı ithalat artış hızının çok gerisinde kalarak ülkenin dış borcu sürekli artıyordu. Türkiye'de bu strateji ile tanımlanıyordu. 1950 sonrasındaki ihracata dönük kalkınma politikası uygulaması yaygınlık kazanmaya başlamıştır. Gelişmekte olan ülkelerin amaçladıkları kalkınmayı elde edebilmek için gerekli olan yatırımları gerçekleştirme konusunda yabancı sermaye yatırımları çok önemlidir. Çünkü yabancı sermaye yatırımları iç tasarrufların yetersizliğini giderdikleri gibi ülkeye döviz girişiyle dış açığı giderici bir rolde üstlenirler. Aynı zamanda uluslararası nitelikte olan yabancı firmaların dış piyasalar konusunda geniş tecrübeleri ve dünya çapındaki yaygın satış ve pazarlama ağları

⁷ Toroslu, a.g.e., s.4

ülkenin dışa açılması için önemli bir fırsattır. Bu nedenle ihracata yönelik kalkınma politikası izleyen ülkeler yabancı sermayeyi çekebilmek için bir takım cazip koşullar hazırlamak amacıyla 1960'lı yıllardan başlayarak "serbest üretim bölgesi" adı verilen, vergi istisna ve indirimleri, sermaye ve kar transfer garantisi vb. teşviklerin verildiği özel amaçlı bölgeler kurmuşlardır.

İhracata yönelik ilk serbest bölge uygulaması 1958 yılında İrlanda'da Shannon havaalanı çevresinde oluşturulan serbest limandır. Daha sonra 1966 yılında Tayvan, Güney Kore ve Hindistan'daki uygulamalar bunu takip etmiştir. Daha önce serbest bölge olarak kurulan Singapur ve Hong Kong zamanla serbest üretim bölgeleri haline dönüşmüşlerdir. 1968 yılında Bahreyn, Brezilya, 1969 yılında Dominik Cumhuriyeti bu tür uygulamanın diğer örnekleri olmuştur⁸.

1.1.3 Serbest Bölge Çeşitleri

Hemen hemen birbirine benzer özelliklerde olmakla birlikte on farklı serbest bölge modeli ile karşılaşmaktayız.

1.1.3.1 Serbest Ticaret Bölgeleri

Serbest ticaret bölgeleri, malların sadece depolanması, paketlenmesi, satışa hazır hale gelmesi için bazı işlemlere tabi tutulması, nakliyesi gibi faaliyetlerin yapılmasına izin verilen serbest bölgelerdir⁹. Bu bölgelerde reekspart ve transit ticaret gibi ticari faaliyetlere de izin verilmektedir. Serbest ticaret bölgelerinde sınai faaliyetlere izin verilmemektedir.

1.1.3.2 Serbest Üretim Bölgeleri

Serbest üretim bölgeleri, serbest ticaret bölgelerinin aksine sınai faaliyetlerin de yapıldığı serbest bölgelerdir. Bu bölgeler genellikle uluslararası sermayenin ucuz

⁸ Tekeli, İlkin, a.g. e. s.39

⁹ Erkan, Tatlıgil, a.g. e. s,7

işgücü ve hammaddelerden yararlanmak için yatırım yaptıkları bölgelerdir. Serbest üretim bölgeleri yabancı yatırımcılara vergisiz makine ve hammadde ithali, sermaye ve kar transferi garantisi, bitmiş ve yarı bitmiş malların ihracında gümrük vergisine tabi olmama, fabrika binası sağlanması gibi çeşitli teşviklerin sağlandığı bölgelerdir¹⁰.

1.1.3.3. Serbest Limanlar

Serbest limanlar, ülkenin belli bir limanının ithalat, ihracat, transit ticaret, taşımacılık ve reeksport işlemleri açısından serbest hale getirilmesiyle kurulan limanların oluşturduğu serbest bölgelerdir¹¹. Serbest limanlarda, ithalat, ihracat, transit ticaret faaliyetlerindeki serbestlik serbest ticaret bölgelerinde ki uygulamalara benzediğinden, serbest limanlara serbest ticaret bölgelerinin dar kapsamlı örneği denilebilir¹².

1.1.3.4. Serbest İhracat Bölgeleri

Serbest ihracat bölgeleri, ihracat amacıyla üretime tahsis edilmiş, ithal edilen hammadde ve diğer ara girdilerin nihai ürüne dönüştürüldüğü serbest bölgelerdir. Bu bölgeler bir ticaret bölgesi olmaktan çok, bir üretim bölgesidir. Bu bölgeler sadece dünya pazarlarına yönelik üretim yapan firmalara açıktır. Bu bölgelerde yapılan üretim mutlaka ihracata yönelik olmalıdır. Bu bölgelerde genellikle çokuluslu şirketlerin uydu firmaları faaliyet göstermektedir.

1.1.3.5. İkiz Fabrikalar

İkiz fabrikalar aslında serbest üretim bölgelerinin değişik bir şeklidir. Bu bölgeler komşu ülkelerin mukayeseli üstünlüklerinden yararlanılmak amacıyla kurulur. Bu bölgelerden daha çok ikili ticaretin artması şeklinde yarar sağlanır¹³. Bu tür serbest bölgelerin önemli örneklerine ABD-Meksika sınırında rastlanmaktadır.

¹⁰ Taylar, a.g. e. s.12

¹¹ Selahattin Tuncer, **Serbest Bölgelerin Ekonomiye Katkıları ve Avrupa Serbest Bölgeleri**, İAV Yayını, İstanbul 2001, s.37

¹² Taylar a.g.e. s.14

¹³ Alpar a.g.e. s.14

Buralardaki ikiz fabrikalarda sermaye yoğun kısımları ABD'de yapılmış malların parçaları gümrüksüz olarak ithal edilmekte, burada Meksikalı işçilerin ucuz emeğinden yararlanıp monte edilmekte ve tekrar geri satılmaktadır.

1.1.3.6 Yatırım Bölgeleri

Ülkelerin nispeten geri kalmış bölgelerini kalkındırmak için. Kendi yatırımcılarına birtakım özel teşvikler sağlayarak kurdukları bölgelerdir. Yatırım bölgeleri yabancı yatırımcılardan çok yerli yatırımcılar açısından sağlanan teşviklerle kurulduğu bölgenin gelişmesine katkıda bulunmak üzere kurulmaktadır¹⁴.

1.1.3.7 Antrepolar

Antrepo, yabancı kaynaklı malların geçici bir süre için gümrük vergisi ödenmeksizin konulduğu ve gümrük idaresinin denetimi altında olan kapalı yerdir¹⁵. Yabancı ülkelere çeşitli yollarla getirilen eşya antrepolarına konulur. Antrepoya giren mallar belirli bir süre bekletildikten sonra tekrar yabancı bir ülkeye gönderilebilir, diğer bir antrepoya aktarılabilir veya ülkeye ithal edilebilir. İthalat halinde vergiler malların antrepoya girişinde değil ülkeye ithalinde ödenir.

1.1.3.8 Gümrüksüz Satış Mağazaları

Havaalanları ve gümrük kapılarında bulunan sigara, içki ve çeşitli kıymetli eşyaların perakende satışının gümrüksüz yapıldığı satış mağazalarına denir.

Türkiye'de birçok uluslararası havaalanında bulunan gümrüksüz satış mağazaları, bu faaliyetlerini Gümrük Kanunu ve Gümrüksüz Satış Mağazaları Yönetmeliğine göre sürdürmektedirler¹⁶.

¹⁴ Alpar a.g. e. s.17

¹⁵ Toroslu a.g. e. s.8

¹⁶ Taylar, a.g. e. s.18

1.1.3.9 Serbest Şehirler

Serbest bölgenin bütünüyle bir şehri kapsamaması durumunda serbest şehir söz konusu olur. Aslında serbest bölgelerden farklı değildir. Bir şehrin tümünü kapsayan, siyasal yönden kısmen veya tamamen bağımsız, temel faaliyetleri transit ticaret olan bölgelerdir.

Serbest şehirlerin en temel özelliklerinden birisi yerleşime açık olmamalarıdır. Bu nedenle tüm şehri kapsayan bir serbest bölge söz konusu olduğu için konut yerleşime açık değildir¹⁷.

1.1.3.10 Serbest Bankacılık Bölgeleri

Bir ülkede bankacılık sektörü için düzenlenen yasa ve yönetmeliklerin kapsamı dışında kalan serbest bankacılık faaliyetlerinin yürütüldüğü bölgelerdir. Bu bölgelerdeki bankalara yatırılan mevduat üzerinden kanuni karşılık ayırma zorunluluğu, kredi faizleri ve kredi verme yöntemlerinde devletin koyduğu kurallara uyma zorunluluğu ya önemli ölçüde gevşetilmiş ya da tamamen ortadan kaldırılmıştır¹⁸. Bu bölgelerde yapılan bankacılık hizmetlerinden doğan gelirler vergilendirilmemekte ve bankaların döviz hesapları üzerinde herhangi bir sınırlama bulunmamaktadır.

1.1.4 Serbest Bölgelerin Kurulmasındaki Amaçlar

Serbest bölgelerin kurulmasında güdülen amaçların başında, gelişen uluslararası ticaretten, kendi dış ticaretlerini geliştirerek, daha çok pay alma isteğidir. Bu sonuca ulaşmak üzere de, ülke sınırları içerisinde uluslararası ticareti arttırıcı ve kolaylaştırıcı bir ekonomi aracı oluşturulması düşüncesi ön plana çıkmaktadır¹⁹. Serbest bölgelerin kurulması ve işletilmesindeki amaçlar aşağıdaki gibi sıralanmaktadır;

¹⁷ Tekeli, İlkın a.g. e. s.13

¹⁸ Ömer Köroğlu, **Serbest Bölge Türleri ve Ortak Özellikleri**, Yaklaşım, Sayı 74, Şubat 1999, s.45

- İhracat için yatırım ve üretimi arttırmak,
- Yabancı sermaye ve teknoloji girişini hızlandırmak, .
- Ekonominin girdi ihtiyacını ucuz ve düzenli bir şekilde temin etmek,
- Dış finansman ve ticaret imkânlarından daha fazla yararlanmak,

Yukarıda sayılan amaçlara paralel olarak serbest bölgelerin aşağıdaki fonksiyonları (işlevleri) yerine getireceği düşünülmektedir²⁰.

- Ülkeye yabancı sermaye ve teknolojilerin getirilmesine imkân sağlayacak uygun zemin yaratılması,
- Sanayicinin ihtiyaç duyduğu bazı hammadde ve ara malların kolaylıkla, istenilen miktarda ve zaman kaybı olmadan temin edilmesi,
- Sağlanan teşvik ve avantajlarla düşük maliyetli mal üretimi ve ihracı,
- Türkiye dışından gelen malların transit olarak diğer ülkelere satımı,
- Yeni istihdam olanaklarının yaratılması,
- Türk ihraç ürünlerinin ihracatını kolaylaştırmak ve hızlandırmak bakımından bir basamak olması,
- Gelişmekte olan ve sanayileşmiş ülkelerin sanayi sektörünün gelişimini kolaylaştırmak ve ulusal sanayinin uluslararası rekabetini geliştirmek,
- Teknoloji transferi ve kalkınmayı geliştirmek,
- Dış göçü düşürerek, özellikle kalifiye ulusal işgücünü dengelemektir.

1.1.5 Serbest Bölgelerin Özellikleri

Serbest bölgelerin genel özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir²¹.

- Serbest bölgeler genelde, ülkenin dış ticaretini geliştirmek, döviz gelirlerini arttırmak, ülkeye yabancı sermaye ve teknolojilerinin getirilmesine imkân

²⁰ http://www.ymm.net/serbest/genel_bilgi.htm (13.04.2009)

²¹ Haluk Erdem, **Serbest Bölgelerin Ekonomiye Etkileri ve Türkiye’de Serbest Bölgeler Rejimi**, Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu, Yeterlilik Etüdü, İstanbul, 1992, s.5

sağlamak, ülkedeki sanayiye canlandırmak, ithalat ve ihracatı kolaylaştırmak amaçlanarak kurulurlar.

- Serbest bölgeler, çeşitli ticaret, üretim ve transit faaliyetlerinin yoğunlaştığı ve odaklandığı yerlerdir.
- Sağlanan teşvik ve avantajlarla düşük maliyetli mal üretimi ve ihracı gerçekleştirilebilir.
- Sanayicinin ihtiyaç duyduğu bazı hammadde ve ara malların kolaylıkla, istenilen miktarda ve zaman kaybı olmadan temin edilebildiği yerlerdir.
- Serbest bölgelerde yapılan tüm işlemler, kanuni düzenlemelerle yapılan bir takım işlemler dışında, yabancı para birimleri ile yapılmaktadır.
- Serbest bölgeler sınırları kesin olarak belirlenmiş yerlerdir. Bir limanın ya da bir şehrin tamamen serbest bölge ilan edilmesi de mümkündür.
- Serbest bölgelerde, ikameti işi gereği zorunlu olan kişiler dışında, yerleşim yasaktır.
- Serbest bölgelerde yapılmasına izin verilen faaliyetler depolama, yükleme - boşaltma, ambalajlama, çeşitli biçimlerde işleme ve pazarın ihtiyaçlarına göre hazırlama, karıştırma, temizleme, imha etme, montaj, bankacılık, sigortacılık, araçların bakım onarımı ve çeşitli endüstriyel faaliyetlerdir.
- Serbest bölgelerde genellikle yabancı şirketler ve bankalar şube açabilirler, çeşitli yatırımlarda bulunabilirler. Bunların bir kısmı özel izne tabi olabilir.
- Serbest bölgelere malların giriş çıkışları ortak özellikler gösterir. Genellikle serbest bölgeye girecek olan mallar miktar, malın menşei veya bölgede kalma süresi olarak kısıtlanamaz. Serbest bölgeler, malların giriş ve çıkışları bakımından yabancı ülke statüsünde sayılırlar. Dış ülkelere serbest bölgeye giren mallar her tür ithalat vergisi ve formaliteden muaftır. Serbest bölgenin bulunduğu ülkeden serbest bölgeye gönderilen mallar, ihraç edilmiş sayılırlar ve ihracat prosedürüne tabidir. Serbest bölgeden, ülke içine alınan mallar ise o ülke açısından ithalat sayılır ve ithalat işlemlerine ve vergilerine tabi tutulurlar. Serbest bölgeden diğer ülkelere gönderilen mallar ise, o ülkeye girerken gümrüğe tabidir²².

²² Toroslu, a.g. e. s.9

- Serbest bölgeler genellikle geniş hinterlandı* olan, uluslararası transit yollar üzerinde bulunan, gelişmiş ulaşım olanaklarına sahip yerlerde kurulurlar.
- Serbest bölgeler buldukları ülkenin gümrük sınırları dışında sayılmalarına rağmen gümrük yetkililerinin direkt ve endirekt kontrolü altındadırlar ve kaçakçılığın önlenmesi için etrafı duvar ve parmaklıklarla çevrilmiş ve polisiye tedbirler alınmıştır.

1.1.6. Serbest Bölgelerin Ekonomiye Etkileri

Serbest bölgelerin doğru politikalarla ekonomiye önemli katkıları vardır. Ama bunun yanında zaman zaman olumsuz etkileri de gözlenebilmektedir.

1.1.6.1 Olumlu Etkileri

- Serbest bölgeler ithalatın doğrudan ve zamanında yapılmasını sağlar. Yerli üretim için ihtiyaç duyulan hammadde daha önceden serbest bölgeye getirilip depolanır. Sipariş verildiği zaman ise ithalat daha çabuk gerçekleştirilmiş olur. Böylece yerli yatırımcılar fazla zaman kaybetmeden ihtiyaçları olan hammaddeleri kolaylıkla temin edebilirler.
- İthal edilecek malların serbest bölgede sürekli olarak hazır bulunması. Yurt içindeki ithalatçı firmaların daha az stok bulundurmalarını ve dolayısıyla işletme sermayelerini daha verimli kullanmalarını sağlayacaktır.
- Hem serbest bölgede hem de serbest bölge dışında faaliyet gösteren firmalar ihtiyaç duyulan ithal girdileri önce serbest bölgeye getirerek burada depolarlar. Ülkeye ithalat ihtiyaç duyuldukça küçük partiler halinde yapılır. Böylece ithalat sırasında ödenecek vergiler toptan ödeme yerine partiler halinde ödenmiş olacaktır²³. Bu da ithalatçı firmaların finansman açısından sıkıntıya girmemelerini sağlayacaktır.

* **Hinterland**: Bir kenti, kentler dizisini ya da bölgeyi çevreleyen ve onunla yakın ekonomik ve toplumsal etkileşim içinde bulunan bölge. <http://en.wikipedia.org/wiki/Hinterland> (24.12.2009)

²³ Sedat Güner, **Serbest Bölgeler**, Anadolu Matbaacılık, İzmir 1995, s.3

- İthalatçı firmalar ithalat yapılmadan önce ithal edilecek malları depolarda görme imkânına sahip olurlar. Böylece işlerine yaramayacak bozuk ve defolu malları ithal etme olasılığı ortadan kalkmış olur.
- Eskiyen, modası geçen, bozulan ve işe yaramaz hale gelen mallar serbest bölgeden yurda sokulmadan imha edilir. Böylece gereksiz yere gümrük vergisi ödenmemiş olur.
- Serbest bölgelerde üretilerek dünya pazarlarına ihraç edilen mallar fiyat açısından ülke içerisinde üretilen mallara oranla daha avantajlıdır. Bunun nedeni üretim için gerekli olan hammadde vb girdilerin serbest bölgeye ithalatı sırasında, gümrük vergisi ödenmemiş olmasıdır.
- Ülke içinden serbest bölgeye satılan her türlü mal ve hizmet ihracat sayılır. Serbest bölgede faaliyet gösteren yerli ve yabancı firmaların gereksinim duydukları mal ve hizmetleri o ülkeden temin etmeleri durumunda ülkenin ihracatı artmış olacaktır.
- Serbest bölgede faaliyet gösteren firmalar ihraç etmeyi planladıkları malları önce serbest bölgeye getirirler ve burada depolarlar. Daha sonra uluslararası piyasalarda malların satış olanaklarını araştırırlar. Satış anlaşması gerçekleştirildiği zaman hiçbir işleme gerek olmadan malları sevk ederler.
- Serbest bölgelerde üretim, ticaret ve finansman konularında önemli kolaylıklar sağlanmaktadır. Bu nedenle serbest bölgelere yabancı sermaye ve ileri teknoloji girişi hızlanmaktadır²⁴. Bu gelişmeler ise zaman içerisinde o ülkenin gelişmesine olumlu etkiler yapmaktadır
- Serbest bölgelerde yapılacak yerli ve yabancı yatırımlar sonucunda ülkedeki istihdam hacminde artış sağlanacaktır.

²⁴ İsmail Işık, **Sorular ve Cevaplarıyla Serbest Bölgeler**, Tesmer İzmir Şubesi Yayınları 21, İzmir 2006, s.19

- Serbest bölgeler dış ticaret, bankacılık, sigortacılık, turizm gibi konularda uzman personelin yetişmesine katkı sağlayacaktır.
- Serbest bölgeler buldukları ülkenin transit ticaretini canlandırarak bölgeyi bir uluslararası ticaret merkezi haline getirirler.
- Serbest bölgelerde faaliyet gösteren firmalar işgücü, su, elektrik gibi temel girdileri buldukları ülkeden temin edeceklerdir. Böylece ülkenin iç ekonomisine hareketlilik kazandırmış olacaklardır.
- Serbest bölgeler ülkenin döviz girdilerini arttırarak ödemeler dengesi üzerinde olumlu etki yaratırlar.
- Serbest bölgelerde faaliyet gösteren girişimcilere sağlanan en önemli teşvik gelir ve kurumlar vergisi muafiyetidir. Bu muafiyetin süresi 5 ile 10 yıl arasında değişmektedir.
- Serbest bölgelerde genellikle ithalattan gümrük vergisi alınmamaktadır. Bu muafiyet hem yatırım aşamasında makine ve teçhizat için hem de üretim aşamasında hammadde için uygulanmaktadır. Bu durum yatırımcı firmalara önemli bir maliyet avantajı sağlamaktadır.
- Bazı ülkeler serbest bölgelerde faaliyet gösteren yerli ve yabancı firmalar ucuz ihracat kredisi vermektedir. Hatta bu uygulama bazı yerlerde ihracata prim veren bir sisteme dönüştürülmüştür.
- Serbest bölgelerde amortisman uygulamasına izin verilmektedir. Bu sayede firmalar kuruluşlarının ilk yıllarında daha düşük bir vergi yükü altına girmektedirler. Bu durum firmaların gelişmesinde olumlu etki yaratmaktadır.
- Serbest bölgelerde grev ve sendikal faaliyetlerin yasaklanması girişimci firmalara avantaj sağlamaktadır²⁵.

²⁵ Toroslu a.g. e. s. 153

- Serbest bölgelerde faaliyet gösteren yabancı firmalara o ülke tarafından kar transferi garantisi sağlanmaktadır.
- Serbest bölgelerde tüm altyapı hizmetlerinin firmalara düzenli ve ucuz sağlanması da önemli bir teşvik unsurudur.
- Serbest bölgelerin firmalara sağladığı faydalardan biride bu bölgelerde bürokrasinin en aza indirilmiş ve devlet müdahalesinin azaltılmış olmasıdır²⁶.
- Dünya ülkeleri, serbest bölgeler oluşturmak suretiyle bir takım amaçlar gütmektedirler. Bunların başlıcaları, ihracata yönelik kalkınmayı teşvik etmek, yabancı sermaye aracılığıyla dış pazara açılma, sermaye ve işletmecilik yönünden katkı sağlama, yurtiçi hammadde ve yarı mamul talebini artırma ve transit taşımacılık gelirlerini fazlalaştırmaktır²⁷.
- Serbest bölgeler, ülkelerin atıl durumda bulunan ve düşük kapasite ile çalışan ekonomik birimlerini harekete geçirir. Serbest bölgelerin kurulmasında en önemli amaçlardan biri ihracatı arttırmaktır. Net ihracat kalemi bir ülkenin yatırım fonksiyonunun da bir değişkeni olduğundan, oluşan dış talep sonucunda, yerli hammadde ve emeğin satışından elde edilen gelirle milli gelirin artması sağlanabilmektedir.
- Serbest bölge içinde mal, hizmet ve işgücü satışı doğrudan döviz kazançlarının artmasını sağlayarak, ülkenin döviz üretme potansiyeline katkıda bulunmaktadır. Yatırım serbest bölgelerinde, bölgeden yapılan ihracat, hem ihracat gelirlerinin artmasını hem de ihracat pazarlarının genişlemesini sağlamaktadır. Serbest liman olarak hizmet gören bölgelerde ise, yabancı gemilere verilen servisler ve depo, antrepo gibi alanların kiralanmasından elde edilen kira gelirleri ödemeler bilançosunun görünmeyen kalemler bölümünün artı bakiye vermesini sağlayabilir.

²⁶ Tuncer, a.g. e. s.38

²⁷ Güner, a.g. e. s.5

- Serbest bölgelerde faaliyette bulunan işletmeler, ticari ve sınai faaliyetlerinin devamı için kullanacakları hammadde ve diğer temel girdileri buldukları ülkeden temin edeceklerdir. Serbest bölgeye mal satışı ihracat işlemi gördüğünden, bu durum ülkenin ihracat hacmini genişleterek, ülkede kalacak katma değeri arttıracaktır.
- Serbest bölgelerin ihracat potansiyelini arttırmasındaki diğer bir işlevi ise, ihracat işlemlerindeki istikrar ve kolaylıklardır. Bu durum serbest bölgede faaliyette bulunan firmalara rekabet avantajı sağlar.
- İhracat açısından bir diğer katkı reeksport denilen ve yurt dışından ithal edilen malların başka bir ülkeye yeniden ihracatının yapılması, bu imkândan ihracatçıların faydalanması olayıdır. Serbest bölgeler, malların giriş çıkışında gümrük formalitelerini ortadan kaldırdığı için, bu konuda önemli kolaylıklar sağlar.
- Serbest bölgelerin ihracat için getirdiği katkı, ihraç edilecek malların, serbest bölgelerde daha kolaylıkla dış pazar gereklerine uygun hale getirilmesidir. İhraç edilecek malların önce serbest bölgeye getirilmesi, orada dış pazarların istek ve tercihlerine göre ambalaj, paketleme şişeleme gibi işlemlerin yapılmasını sağlayacaktır. Bu işlemler için gerekli olan girdilerin ithali gümrüksüz yapılacağından, maliyet daha düşük olacaktır²⁸.
- Serbest bölgeler, dış ticaret sektörünün daha rahat ve bilinçli çalışması imkânını verir. Her tür ihracat piyasalarının daha iyi tanınması, talep analizi ve buna göre ürün geliştirme çabaları içine girilmesi, ihracatı arttıran ve ileriye dönük olarak istikrar sağlayan önemli katkılar olarak değerlendirilmelidir.
- Serbest bölgeler, yurtiçinde ihtiyaç duyulan her türlü mal ve girdinin, önce bu bölgelere getirilerek hazır bulundurulmasına imkân vererek ithalatın direkt ve zamanında yapılmasını sağlar. Mal ve girdilerin muntazam ve kolayca serbest bölgelerden ithal edilebilmesi, yerli üretici firmalara önemli bir rahatlık

²⁸ **ESBAŞ**, “Serbest Bölgeler ve Yabancı Sermaye”, İktisadi Araştırmalar Vakfı (Seminer) İstanbul 1999, s.38

sağlayacaktır. Yerli üretim ve tüketim için gereksinim duyulan ithal malları daha önceden serbest bölgeye getirilip depolanabileceği için, sipariş verilmesi ile malın temini arasındaki uzun süre azaltılmış olacaktır.

- İthal edilecek malın serbest bölgede sürekli bulunması, yurtdışındaki ithalatçı firmaların sermayelerini uzun süre stok ile bağlamak zorunda kalmalarına gerek bırakmayacaktır. Bu ise işletmelerin nakit akışlarına olumlu yönde etki sağlayacaktır²⁹.
- Serbest bölgeler sayesinde ihracatçı firmaların fire oranı azalır. İhracatçının alacağı mallar daha önceden satıcı firmalar tarafından serbest bölgeye getirilip depolandığından ithalatçı firmalar bunların gümrük vergilerini ödeyip yurtdışına ithal etmeden önce bu malları serbest bölgede inceler ve işe yaramayacak olanlarla, bozuk ve hatalı olanlarını ithal etmezler. Böylece, bu tür mallar için gereksiz yere gümrük vergisi ödenmez.
- Serbest bölgelerin ticari ve sınıai pek çok ekonomik faaliyeti artırıcı işlevi bulunmaktadır. Artan ekonomik faaliyetlerin paralelinde istihdam düzeyinin de artması beklenmektedir. Ancak bu durum işgücünün sadece yurtdışından sağlanması şartıyla gerçekleşebilir.
- Önemli uluslararası ulaştırma yollarına yakın olan bir ülkede açılacak bir serbest bölge sağlayabileceği liman hizmetlerindeki etkinlik ve çevre kolaylıkları sayesinde daha önce bu ülkeden geçmeyen uluslararası nitelikteki taşımanın yön değiştirerek bu ülkeye gelmesini sağlar. Bu konuda sağlanacak hizmetler, önemli ölçüde döviz geliri de sağlayacaktır.

1.1.6.2. Olumsuz Etkileri

- Uluslararası standartlara uygun bir serbest bölge kurmanın maliyeti son derece büyük rakamlara ulaşmaktadır. Bu bölgelere yapılan yatırım harcamaları kendilerini çok uzun sürede amorti etmektedir. Bu durum ülke ekonomisine bir

²⁹ Toroslu, a.g. e. s.66

yük getirmektedir. Bunun için serbest bölgeler kurulurken ciddi bir hâsılat-maliyet analizi yapılması gerekir.

- Özellikle ihracata yönelik serbest bölgelerde montaj düzeyinde üretim yapan firmalar üretimde kullandıkları girdilerin önemli bir kısmını üçüncü ülkelerden temin etmektedirler. Bu durum serbest bölgelerde, üretim arttıkça ithalat hacminin de artmasına neden olmaktadır³⁰.
- Serbest bölgelerde faaliyet gösteren yabancı firmalar dış pazarlarda yerli firmalara önemli rakip haline gelebilirler. Özellikle ulaştırma maliyeti önemli bir dezavantaj ise serbest bölgelerden komşu ülkelere yapılan ihracat bu maliyeti azaltacağı için yabancı firmalar yerli firmaların ciddi bir rakibi durumuna gelebilirler.
- Serbest bölgelerde üretilen malların o ülkenin iç pazarlarına satılması ülke ekonomisinde olumsuzluklara neden olur. Daha düzgün altyapı hizmetlerinden yararlanma olanağı olan serbest bölge firmaları iç pazarda çalışan firmalara nazaran maliyet avantajı elde edebilirler. Serbest bölgeden yurtiçine ithal edilen mallara konulan gümrük vergisi bu maliyet farkını telafi etmiyorsa yurtiçi sanayi rekabet bakımından zayıf düşebilir³¹.
- Bazı görüşlere göre, serbest bölge faaliyetlerinin en önemli sakıncalarından biri de kaçakçılık gibi faaliyetlere uygun bir ortam yaratmasıdır. Gerekli önlemler alınmadığı takdirde bu bölgelerde mal ve döviz kaçakçılığı yapılabilmektedir. Bu gibi faaliyetleri önlemek için serbest bölgelerin etrafı tel örgüler ile çevrilerek etkin bir sınır kontrolü ve gümrük sistemi uygulanmaktadır³².
- Serbest bölgelerde genellikle grev hakkı ve sendikal faaliyetlere izin verilmediğinden işçi ücretleri yurtiçindeki işçi ücretlerinden daha düşük tutulmaktadır. Ayrıca bu bölgelerde çocuk ve kadın işçilerin çalıştırılması çeşitli sosyal sorunlar yaratabilmektedir³³.

³⁰ Erkan, Tatlıdil a.g. e. s.12

³¹ Tuncer, a.g. e. s. 44

³² Taylar, a.g. e. s.51

³³ Toroslu, a.g.e. s.12

- Serbest bölgeler genellikle belli bir miktar çevre kirliliğine neden olabilirler. Örneğin liman trafiğindeki artışa paralel olarak deniz suyu kirliliği artabilir.
- Serbest bölgelerde faaliyet gösteren yabancı firmalar gümrük ve vergi muafiyetleri ile ucuz işgücünden yararlanarak üretim maliyetlerini düşürmekte ve böylece dış pazarlarda üstünlük sağlamaktadırlar. Bu durum yurtiçinde ihracata yönelik olarak faaliyet gösteren firmaların rekabet üstünlüklerini kaybetmelerine neden olmaktadır. Bunun sonucunda yerli firmalar pazar paylarında önemli kayıplara uğramaktadırlar.

1.2 TÜRKİYE’DE SERBEST BÖLGELER VE GELİŞİMİ

Osmanlı imparatorluğundan başlayan süreç, Cumhuriyet döneminde çeşitli kanunlarla geliştirilmek istenmiştir. Serbest bölgeler hakkında ilk yasal düzenleme 15.06.1985 tarihli 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ile yapılmıştır.

1.2.1. Serbest Bölgelerin Türkiye’deki Gelişimi

Türkiye’de serbest bölge kurulması ile ilgili somut ve kalıcı sonuçlar veren çalışmalar 1980’li yıllarda başlamış olmakla beraber, bundan önceki çalışmaların geçmişi Osmanlı İmparatorluğu dönemine kadar uzanmaktadır. Cumhuriyet döneminde serbest bölgelerle ilgili olarak yürürlüğe giren ilk yasa 1927 yılında çıkarılan 1132 sayılı “Serbest Mıntıka Kanunu”dur. İstanbul ve çevresinde serbest bölge kurulması için hükümete yetki veren bu yasa çerçevesinde Türkiye ile Ford Motor Company arasında bir sözleşme imzalanmış ve bu sözleşme 1929 yılında kanun olarak onaylanmıştır. Buna göre otomobil, kamyon ve traktör montajı yapmak üzere İstanbul’un Tophane semtinde bir alan serbest bölge olarak kullanılacak, bu alan Türkiye hudutları dışında sayılacak ve buraya montaj amacıyla ithal edilecek malzemelerden gümrük vergisi alınmayacaktı. Ancak, inşaatına başlanan tesisler bir süre sonra kapatılmış ve ilk serbest bölge denemesi başarısızlıkla sonuçlanmıştır³⁴.

³⁴ Toroslu, a.g.e. s.15

Daha sonra, 1946 yılında çıkarılan 4893 sayılı “Şark Halı ve Kilimleriyle Benzerleri ve Hayvan Postları İçin Kurulacak Serbest Yer Hakkında Kanun” ise cumhuriyet döneminin ikinci serbest bölge denemesi olmuştur. Buna göre İstanbul’da Eminönü’de Denizcilik Bankası tarafından açılan bir antrepoda bu ürünler depolanacak ve buradan ihraç edilecekti³⁵. Ancak, söz konusu yasaya işlerlik kazandırılmadığı için bu ikinci girişim de sonuçsuz kalmıştır.

Yukarıda bahsedilen denemelerden olumlu bir sonuç alınamayınca, 1953 yılında 6209 sayılı “Serbest Bölge Kanunu” yürürlüğe girmiştir. Bu kanuna işlerlik kazandırmak için üç yıl sonra 1956 yılında “Serbest Bölge Nizamnamesi” çıkarılmıştır. 1957 yılında ise TCDD, İskenderun Limanı’nda 4600 m²’lik bir alanı serbest bölge olarak işletmeye açmış ancak, bir süre sonra bölge kapatılmıştır. Böylece, 6209 sayılı Kanun çerçevesinde de yeterli gelişme kaydedilememiş, bu kanunun daha liberal bir hale getirilmesi için 1965, 1969, 1973 ve 1976 yıllarında çalışmalar yapılmış ancak, hazırlanan kanun tasarıları iki kez Meclis’e sevk edilmesine rağmen kanunlaştırılmamıştır³⁶.

1.2.2. Serbest Bölgelerin Kuruluşu İle İlgili Düzenlemeler

Serbest bölgelerin kurulmasıyla ilgili en önemli gelişmeler 24.01.1980 Kararları’nın uygulanmasıyla başlamıştır. Ekonomide dışa açılma ve liberalleşmenin, yabancı sermaye yatırımları için teşvik edici politikaların, daha güvenli ve istikrarlı iş ortamının ve daha az bürokrasinin hedeflendiği bu dönemde uzun süre ara verilen serbest bölge kurma çalışmalarına tekrar başlanmıştır. Çalışmaların ilk sonucu Bakanlar Kurulu’nun 22.09.1983 tarih ve 83/7077 sayılı Kararı ile uygulamaya konulan 1984 Yılı İcra Planı’na “Serbest bölgeler tesis edilecektir” maddesinin konulmasıyla alınmıştır. Serbest bölge kurulması fikrini hayata geçirmek üzere, 3.11.1983 tarih ve 151 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK.) ile Serbest Bölgeler Teşkilatı önce Başbakanlığa bağlı bir genel müdürlük olarak kurulmuş ve Serbest Bölgeler Yüksek Kurulu oluşturulmuştur³⁷. 18.06.1984 tarihinde yayımlanan 223 sayılı KHK ile Serbest Bölgeler Teşkilatı, Devlet Planlama Teşkilatı

³⁵ Tekeli, İlkin, a.g. e. s.94

³⁶ Taylar a.g. e. s.32

³⁷ Alpar a.g. e. s.55

Müsteşarlığı (DPT)'na bağlanmış ve Ağustos 1984'de Serbest Bölgeler Başkanlığı kurulmuştur. Çalışmalar daha da hızlandırılarak, 15.06.1985 tarihinde 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu yürürlüğe girmiştir. Serbest Bölgeler Başkanlığı daha sonra 1992 yılında Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı ve bilahare bu Müsteşarlığın Hazine Müsteşarlığı ve Dış Ticaret Müsteşarlığı olarak 1994 yılında ikiye ayrılması sonucu da Dış Ticaret Müsteşarlığı (DTM) bünyesinde Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü olarak yerini almıştır.

Türkiye'de serbest bölgeler konusundaki yasal düzenleme 15.06.1985 tarih ve 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'dur. Uygulamaya yönelik daha ayrıntılı hükümler bu Kanuna dayanılarak çıkarılan 10.03..1993 tarih ve 21520 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliğinde yer almaktadır.

Serbest Bölgeler Kanunu'nun 1'inci maddesinde serbest bölgelerin kurulması ve işletilmesindeki temel amaçlar aşağıdaki gibi sayılmıştır;

- Türkiye'de ihracat için yatırım ve üretimi arttırmak
- Yabancı sermaye ve teknoloji girişini hızlandırmak,
- Ekonominin girdi ihtiyacını ucuz ve düzenli bir şekilde temin etmek.
- Dış ticaret ve finansman imkânlarından daha fazla yararlanmak.

1.2.3. Türkiye'de Serbest Bölgelere Sağlanan Teşvik Ve Avantajlar

Türkiye'deki serbest bölgelere 3218 sayılı Kanun'la sağlanan teşvik ve avantajlar şunlardır:

Serbest bölgeler gümrük hattı dışında sayılır. Bu bölgelerde gümrük ve kambiyo mükellefiyetlerine dair mevzuat hükümleri uygulanmamaktadır. (6.02.2004 tarihine kadar vergi, resim, harç mevzuatı da uygulanmamaktaydı). 5084 sayılı Kanun sonrasında (6.02.2004 sonrası), üretim ruhsatı ile faaliyet gösteren serbest bölge kullanıcılarının imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları, Avrupa Birliği üyeliğinin gerçekleşeceği yılın vergileme dönemi sonuna kadar gelir

veya kurumlar vergisinden istisna olacaktır. Üretim ruhsatı olmayan diğer konularda ise 06.02.2004 tarihinden önce Ruhsat almış olan firmaların GV'si veya KV'si muafiyeti, Faaliyet Ruhsatı süresi sonuna kadar devam edecektir. 06.02.2004 tarihinden itibaren diğer kanunlarda düzenlenen Faaliyet Ruhsatları kapsamında vergi muafiyeti artık bulunmamaktadır³⁸.

Hazır işyeri kiralamak suretiyle faaliyet gösterecek kiracı kullanıcı firmalar için 15 yıl, üretim faaliyetinde bulunacaklar için 20 yıl, kendi işyerini inşa etmek suretiyle faaliyet gösterecek yatırımcı kullanıcı firmalar için ise 30 yıl, faaliyet konusu üretim olanlar için 45 yıl süreli faaliyet ruhsatı verilmektedir³⁹.

Türkiye'deki tam ve dar mükellef gerçek ve tüzel kişilerin serbest bölgelerdeki faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazanç ve iratlar, 5084 Sayılı Kanun ile Serbest Bölgeler Kanunu'nun 6'ncı maddesinin son fıkrasının yürürlükten kaldırılması ile Türkiye'nin diğer yerlerine getirildiğinin kambiyo mevzuatına göre tevsikine bakılmaksızın gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır⁴⁰.

Serbest bölgelerde mal ve hizmetlere ilişkin faaliyetler katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Serbest dolaşım halindeki malların bu nitelikleri, serbest bölgelerde buldukları süre zarfında askıya alınmakta ve bu malların Türkiye'ye ithalinde yalnızca bölgede yaratılan katma değer üzerinden katma değer vergisi tahsil edilmektedir⁴¹.

Bir serbest bölgenin faaliyete geçmesinden itibaren 10 yıl süreyle grev ve lokavt uygulanmaz. Ancak bu süre üzerinde toplu iş sözleşmesi üzerinde çıkacak menfaat uyuşmazlıkları Yüksek Hakem Kurulu'nca karara bağlanır.

İşletmeciler kuruluşlar ve kullanıcılar yatırım ve üretim safhalarında Bakanlar Kurulu'nca belirlenen teşviklerden yararlandırılabilirler. Serbest bölgede sağlanan

³⁸ Işık, a.g. e. s.13

³⁹ http://www.dtm.gov.tr/dtmadmin/upload/SB/MevzuatKoordinasyonDb/Genelge_2009_3.pdf
(20.05.2010)

⁴⁰ Taylar, a.g. e. s.92

⁴¹ Işık, a.g. e. s.150

teşvik ve avantajlardan yararlanma, firmaların yerli ve yabancı olmasına göre değişmemektedir. Bir başka deyişle, serbest bölgede sağlanan teşvik ve avantajlardan yerli ve yabancı bütün firmalar eşit olarak yararlanmaktadır.

Serbest bölge faaliyetlerinden elde edilen kazanç ve gelirler kambiyo rejimine ve herhangi bir izne ya da vergiye tabi olmaksızın, yurt dışına veya Türkiye'ye transfer edilebilir.

İşçi ücretlerinden SGK primi dışında herhangi bir kesinti yapılmamaktadır. Ürettiklerinin FOB bedeli üzerinden %85'ni ihraç edenlerden çalışanların ücret gelir vergisi alınmamaktadır.

Serbest bölgeler ile Türkiye'nin diğer yerleri arasında yapılacak ticaret, dış ticaret rejimine tabidir. Serbest bölge ile diğer ülkeler ve diğer serbest bölgeler arasında dış ticaret rejimi uygulanmamaktadır. Yurt dışından bölgeye getirilen mallar için gümrük vergisi, diğer vergiler ve fon ödenmez. Serbest bölgeler gümrük bölgesi dışında sayıldığından, serbest bölgeler ile Türkiye arasında yapılan ticarete dış ticaret rejimi hükümleri uygulanır. Başka bir deyişle, Türkiye'den serbest bölgeye satılan mallar ihracat rejimine, serbest bölgeden Türkiye'ye satılan mallar ise ithalat rejimine tabi olup, serbest bölge kullanıcıları Türkiye'den ihraç fiyatına (KDV'siz) mal ve hizmet satın alabilirler. Diğer taraftan, serbest bölge ile diğer ülkeler ve diğer serbest bölgeler arasında dış ticaret rejimi hükümleri uygulanmaz⁴².

Fiyat, kalite ve standartlarla ilgili olarak kamu kurum ve kuruluşlarına kanunlarla ve diğer mevzuatla verilen yetkiler serbest bölgelerde uygulanmaz.

Serbest bölgelerden Türkiye'ye yönelik mal satışlarında ve takas ticaretinde kısıtlama (Tüketim ve riskli mallar hariç) bulunmamaktadır. Herhangi bir vergi, harç gibi yükümlülük olmaksızın aynı veya diğer serbest bölge içinde faaliyette bulunanlar arasında malların transferine izin verilmektedir.

⁴² Taylar, a.g. e. s.136

Ticaret politikası önlemlerine tabi üçüncü ülke menşeli mallar herhangi bir izne tabi olmaksızın serbest bölgelere getirilebilmektedir.

Serbest dolaşımdaki eşyanın hariçte işleme rejimi kapsamında serbest bölgelerde işlenmesini müteakip Türkiye'ye ithalinde tam muafiyet uygulanmaktadır.

Bölgede faaliyette bulunan bankaların bölgede faaliyette bulunan firmalara yapmış oldukları genel bankacılık işlemlerinde BSMV, akreditif ve garanti mektuplarında Damga Vergisi (DV) uygulanmamaktadır. Ayrıca, vadeli işlemlerde KKDF da alınmamaktadır⁴³.

Bölgeye gelen mallar süresiz stoklanabilmekte ve bölgede bekletildiği süreçte de gümrük vergilerinden istisna olmaktadır. Buradaki beklentileri esnasında, bozulan, zarar gören veya teknolojik eskimeye maruz kalan mallar için herhangi bir vergi vb. ödemesi olmamaktadır.

Serbest ticaret bölgeleri uluslararası ticaretle uğraşanlara en azından, malların belli sınırlar içinde muhafaza esnasında geliştirilmesi, ticari faaliyet için gereken sergileme, numune alma, karıştırma, harmanlama, ayırma ve paketleme gibi işlerin; gümrük tarifelerini değiştirmeden yapılmasına izin verir. Aynı şekilde, gümrük vergisiz olarak yurtdışından gelen malların yeniden ihracı da mümkün olmaktadır⁴⁴.

Bölgede yabancı personel (nitelikli) istihdam edebilme olanağı mevcut olup, prosedür kolaylaştırılmıştır.

Başvuru ve faaliyet süresince her türlü bürokrasi en aza indirilmiştir. Serbest bölgeler özel sektör şirketlerince işletilmektedir.

Serbest bölgelerdeki faaliyetlerle ilgili her türlü ödemeler, prensip olarak dövizle yapılmaktadır. Bunun istisnası ise, "Serbest Bölgelerde Türk Lirasıyla Yapılabilecek Ödemelere Dair Karar" kapsamındaki ödemeler olmaktadır. Söz

⁴³ Filiz Giray, **Vergi rekabeti ve Serbest Bölgeler**, Vergi Dünyası, Sayı:272, Nisan 2004, s.175

⁴⁴ Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü, Serbest Bölgeler Mevzuatı, 5. Baskı, Ankara 2003, s.25

konusu 16.8.1985 tarih ve 85/9801 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (BKK) aşağıdaki şekildedir⁴⁵.

Madde 1- Serbest Bölgelerdeki faaliyetler ile ilgili her türlü ödemeler 6.6.1985 tarihli ve 3218 sayılı Kanunda belirtilen dövizle yapılır. Ancak bölgede yatırım sırasındaki mal ve hizmet bedelleri ile işçi ücretleri ile kiralar Türk Lirası üzerinden ödenebilir. Bölge Müdürlüğü ile bu bölgelerdeki diğer kamu kurum ve kuruluşlarında çalışanlara bütün ödemeler Türk Lirası ile yapılır.

Madde 2- Bu Karar yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

Madde 3- Bu Kararı Başbakanlık yürütür.

Serbest bölgeler; AB ve Orta Doğu pazarlarının yakınında, Akdeniz, Ege ve Karadeniz'deki büyük limanlara, uluslararası havaalanlarına, karayolu ağlarına, kültür, turizm ve eğlence merkezlerine yakın yerlerde kurulmuştur.

Serbest bölgede sağlanan teşvik ve avantajlardan yerli ve yabancı bütün firmalar eşit olarak yararlanır. Serbest bölgelerin altyapısı gelişmiş ülkelerdeki benzerleri ile aynı standarttır. Açık ve kapalı alan kiraları diğer ülkelere göre düşüktür. Serbest bölgeye getirilen Türkiye veya AB menşeli ya da buralarda serbest dolaşımda bulunan gümrük birliği kapsamındaki malların, serbest dolaşımda bulunma statüsü değişmediğinden, Türkiye'ye veya AB üyesi ülkelere girişinde gümrük vergisi ödenmez. Ayrıca, üçüncü ülke menşeli malların serbest bölgeye girişinde ve bu malların Türkiye veya AB üyesi ülkeler dışındaki üçüncü ülkelere gönderilmesi halinde de gümrük vergisi ödenmez. Ancak, serbest bölgeden Türkiye'ye veya AB üyesi ülkelere gönderilen serbest dolaşım durumunda olmayan üçüncü ülke menşeli mallar için Ortak Gümrük Tarifesi ile uyumlaştırılmış Türk Gümrük Tarife Cetveli'nde belirtilen oran üzerinden gümrük vergisi ödenir⁴⁶.

Serbest bölgeler "Türkiye-AB Gümrük Bölgesi"nin parçası sayıldığından, serbest bölgelerden Türkiye veya AB menseli ürünler ile Türkiye'de serbest dolaşım

⁴⁵ <http://www.dtm.gov.tr/dtmadmin/upload/SB/MevzuatKoordinasyonDb/Karar.pdf> (20.05.2010)

⁴⁶ İŞİK, a.g.e. s.180

durumunda bulunan gümrük birliği kapsamındaki rnler A.TR Belgesi düzenlenerek AB'ye gönderilebilir. nc ülke menşeli ürünler ise Ortak Gümrük Tarifesi ile uyumlaştırılmış Türk Gümrük Tarife Cetveli'nde belirtilen oran üzerinden serbest bölge gümrük müdürlüğüne gümrük vergisi ödenerek serbest dolaşıma geçirildikten sonra A.TR Belgesi düzenlenerek AB' ye gönderilebilir.

Yukarıda yer alan avantajlara ilave olarak;

İthal girdi kullanarak ürettiği ürünleri dış pazarlara satan, emek-yoğun sektörlerde faaliyette bulunan, re-eksport faaliyetinde bulunan, dövizle işlem yapmak isteyen üretim ve alım-satım yapan, altyapısı hazır modem iş ortamı arayan firmalar için Serbest Bölgeler daha avantajlıdır.

İKİNCİ BÖLÜM

SERBEST BÖLGELERDE VERGİ UYGULAMALARI

2.1 SERBEST BÖLGELERDE GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMALARI

Serbest bölgelerde gelir ve kurumlar vergisi uygulamaları bakımından bir takım muafiyet ve istisnalar tanınmıştır. 06.04.2004 tarihinden önce tamamen vergiden muaf iken 5084 sayılı Kanun ile mutlak muafiyetten vazgeçilmiştir.

2.1.1.Serbest Bölgeler Kanunundaki Düzenlemeler

Serbest bölgelere yönelik vergi ve benzeri teşvik hükümleri 5084 Sayılı Kanun değişikliğinden önce, 'Yürürlükteki 3218 -Sayılı Kanunun 6'ncı maddesinde yer alıyordu. "Muafiyet ve Teşvikler" başlıklı anılan madde hükmünde bu bölgelerde vergi, resim, harç, gümrük ve kambiyo mükellefiyetine dair mevzuat hükümlerinin uygulanmayacağı ifade edilerek serbest bölgelerin vergi kanunlarının uygulama alanı dışında kaldığı açıkça vurgulanmıştır. Kısaca, serbest bölgeler Türkiye Cumhuriyeti hudutları içinde olmakla birlikte; sözü edilen muafiyet hükmüyle vergi, resim, harç, gümrük ve kambiyo mevzuatlarının uygulanmadığı yani, mükellefiyet ile ilgili ödev ve sorumlulukların olmadığı, defter ve belge düzeni açısından kendine özgü sistemin olduğu, denetimin yapılmadığı özgür alanlar şeklindeydi⁴⁷.

Serbest bölgelerle ilgili düzenlemeleri ele aldığımızda, gerek 5084. Sayılı Kanunla değişen gerekse değişmeden önceki istisna düzenlemelerinin kendi kuruluş kanunlarında özel belirleme yapılmak suretiyle oluşturulmuş bir istisna olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Doğrudan GV ya da KVK'nda bir düzenleme yapmadan serbest bölgelerin kuruluş Kanunu olan 3218 Sayılı Kanun'un 6'ncı maddesinde, vergi, resim, harç teşviki düzenlenmiştir. 3218 Sayılı Kanun'un 5084 Sayılı Kanun'dan önceki 6'ncı maddesi aslında " Bu bölgelerde vergi, resim, harç

⁴⁷ Toroslu, a.g. e. s.150

mükellefiyetlerine dair mevzuat hükümleri uygulanmaz " şeklindeki belirlemeyle bu bölgelerde faaliyette bulunanları mevzuat dışına itmek suretiyle mutlak bir vergisizlik tanımlamıştır. Yani bu belirleme bir vergi istisnası ya da muafiyetinden daha geniş anlamda vergi kanunlarının hiçbir şekilde uygulanmayacağı kendine özgü bir sistem oluşturmuştur. Ülkemizde, yani vergi kanunlarının uygulandığı alanlarda vergiden muaf ya da kazancın kısmen veya tamamının istisna olmasında da vergi kanunları yine geçerlidir. Yani, bildirimler, bilgi verme, defter belgenin onayı, basımı, vergi levhası, yazar kasa zorunluluğu, belge alma, verme, denetime tabi olmak ve her şeyden önce mükellefiyet tesisi ile ilgili ödev ve yükümlülükler yerine getirilmek zorundadır. Kazancın istisna olması ya da vergiden muaf olmak vergi kanunlarına hiçbir şekilde muhatap olunmayacağı anlamına gelmez.

Ülkemizde mukim bir firmanın matrahından varsa yurtdışı taahhüt işi dolayısıyla elde ettiği kazancı önce ilave edip sonra istisna olarak indirdiği gibi; doğrudan serbest bölgede konuşlanmış bir firma da (06.02.2004 öncesi ruhsatlı) bu bölgedeki faaliyetinden elde ettiği kazancı dolayısıyla istisna hakkını kullanarak herhangi bir gelir ya da kurumlar vergisi ödemeyecektir. Merkezi Türkiye'de, şubesi serbest bölgede olacak şekilde örgütlenmiş bir firma ise, Türkiye'de elde ettiği kazancına serbest bölgedeki şubesinden elde ettiği kazancı (zarar hali hariç) ilave edecek ancak beyanname üzerinden "serbest bölge kazancı" adı altında; gelir vergisi mükellefleri beyannamenin ekindeki tabloda "diğer istisnalar" bölümünde, kurumlar vergisi mükellefleri ise, beyannamenin "zarar olsa dahi indirilecek istisnalar" bölümünde indirim hakkını kullanacaklardır⁴⁸.

5084 Sayılı Kanunun 8 ve 9'uncu maddeleriyle 3218 Sayılı Kanun'un 6'ncı maddesi değiştirilmiş ve bu Kanun'a geçici 3'üncü madde eklenerek muafiyet ve teşvikler yeniden belirlenmiştir.

⁴⁸ İlhan Kırıktaş, **Serbest Bölgelerde Vergileme Usul ve Esasları**, Vergi Dünyası, Sayı:278, Ekim 2004, s.150

2.1.2. 5084 Sayılı Kanunun Değerlendirmesi

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun 6'ncı maddesinin 5084 sayılı Kanun ile değişmeden önceki şekli aşağıdaki gibidir:

***Madde 6-** Serbest bölgeler gümrük hattı dışında sayılır. Bu bölgelerde vergi, resim, harç gümrük ve kambiyo mükelleflerine dair mevzuat hükümleri uygulanmaz. İşleticiler ve kullanıcılar yatırım ve üretim safhalarında Bakanlar Kurulunca belirlenecek teşviklerden yararlandırılabilir⁴⁹. Türkiye 'deki tam ve dar mükellef gerçek ve tüzel kişilerin serbest bölgedeki faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazanç ve iratlar, Türkiye'nin diğer yerlerine getirildiğinin kambiyo mevzuatına göre tevsiki halinde de, gelir ve kurumlar vergilerinden muaftır. "5084 sayılı Kanunun 8. maddesi ile ilgili madde aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:*

***Madde 6. -** Serbest bölgeler gümrük bölgesi dışında sayılır. Bu bölgelerde gümrük ve kambiyo mükellefiyetine dair mevzuat hükümleri uygulanmaz. Kullanıcıların tutmak zorunda oldukları defterler ile düzenleyecekleri belgelere ilişkin olarak, 4.1.1961 tarihli ve 213sayılı vergi Usul Kanununun hükümlerine bağımlı olmaksızın düzenleme yapmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir. İşleticiler ve kullanıcılar yatırım ve üretim safhalarında Bakanlar Kurulunca belirlenecek vergi dışı teşviklerden yararlandırılabilir.*

Maddenin ikinci fıkrasında yer alan "vergi, resim, harç" ifadesi çıkarılmak suretiyle, mali mevzuat hükümleri serbest bölgelerde de uygulanır hale gelmiştir. Söz konusu hükmü çok basit haliyle yorumlamak gerekirse; ülkemizdeki tüm vergi kanunlarının, resim ve harç mevzuatlarının yükümlülüklerine tabi olmak şeklinde tanımlamak mümkündür. Oysa serbest bölgelerde doğrudan konuşlanmış bir gerçek ya da tüzel kişi (şube şeklinde örgütlenmemişse) 5084 Sayılı Yasa öncesinde vergi dairesine hiç uğramadan hatta inceleme dahil vergi idaresi ile hiç muhatap olmadan, vergi kanunlarını ve muhasebe standartlarını dikkate almadan faaliyetini sürdürebilmekteydi. Transit ticaret ve ihracat alım-satım üzerinden binde beş alınan

⁴⁹ Taylar, a.g. e. s.68

fon nedeniyle hâsılâtın takibi, alışların kaydı, üç ayda bir DTM tarafından sadece işletici ve kurucu şirketlerden bilânço-gelir tablosu istendiğinden kullanıcı firmalarca gelir ve giderin kaydedildiği ve serbest bölge müdürü onaylı basit defter, işletici ve kurucu firmalar içinse bilânço ve gelir tablosu oluşumunu sağlayabilecek bir defter düzeni yeterliydi. Yine serbest bölge onaylı özel faturalar kullanılırken, kayıtlar da döviz cinsinden izlenmekteydi. Çok basitçe yapılan bu izahat bile sözü edilen düzenlemenin istisnadan-muafiyetten çok öte bir anlam ifade ettiğini; vergi yükü taşımama hali dışında vergi, resim ve harç mevzuatlarına hiç bir bağımlılığın olmadığını, vergi kanunlarının belirlediği kanun, tebliğ, yönetmelik, iç genelge ve uygulama ile ilgili her türlü düzenlemenin tamamen dışında kaldığını açıkça göstermektedir. Serbest bölgelerde ister şube, isterse doğrudan merkez olarak konuşlanma şeklinde olsun (Serbest bölge merkezli şirketin başka bir yerde şubesine izin verilmemektedir.) kurulacak şahıs şirketleri ya da tüzel kişi kurumlar TTK'nın ve Borçlar Kanunu (BK)'nun ilgili hükümlerine göre kurulmakta olmasına rağmen alacakları defterler TTK hükümleri yerine kendi kanunundaki hüküm gereği serbest bölge müdürü onaylı olarak tutulmakta ve yine serbest bölge onaylı özel faturalar kullanılmaktadır. Serbest Bölge Merkezli firma kuruluşlarının TTK.'ya tabi olarak kurulmaları bu bölgelerin TTK mevzuatına tabi olmayacağına ilişkin bir düzenleme olmamasından kaynaklanmaktadır. Dolayısı ile şirket kuruluşuna (şahıs yada tüzel kişi kurum) ilişkin hükümler ve izlek aynen geçerli olup; asgari sermaye tutarı, ortak sayısı, genel kurul yada ortaklar kurul kararı, kar dağıtımı, şirket organları, ticaret siciline kayıt ve tescil işlemleri v.b. TTK hükümlerine uygun şekilde gerçekleştirilecektir. Aslında vergi kanunlarının uygulanmadığı dönemlerde de TTK hükümlerine uygun kurulmuş bir şirketin defter ve belgelerinin ticari delil olabilmesi için TTK hükümlerine uygun tutulması, notere de ayrıca onaylatılması gerekliydi; ancak çoğu şirket bu önemli ayrıntıyı dikkate almamıştı⁵⁰.

Yukarıdakilere ilave olarak, genel hükümler dışında bu bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin defter ve belge düzenine ilişkin olarak farklı düzenleme yapılabilmesi amacıyla, Serbest Bölgeler Kanununun 6'ncı maddesinin 4'üncü fıkrası değiştirilerek, Maliye Bakanlığı(MB)'na VUK'nun hükümlerine bağımlı olmaksızın

⁵⁰ Kırıktaş, a.g. e., s.150

düzenleme yapma yetkisi verilmiştir. Yapılan bu değişiklikle söz konusu fıkrada yer alan "Türkiye'deki tam ve dar mükellef gerçek ve tüzel kişilerin serbest bölgedeki faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazanç ve iratlar, Türkiye'nin diğer yerlerine getirildiğinin kambiyo mevzuatına göre tevsiki halinde de, gelir ve kurumlar vergilerinden muaf" olduğuna ilişkin hüküm de yürürlükten kalkmış bulunmaktadır.

3218 sayılı Kanunda yapılan bu değişiklikler 6.02.2004 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiş bulunmaktadır. Yapılan bu düzenlemeler uyarınca, işyeri, kanuni yada iş merkezinin serbest bölgelerde olması dolayısıyla daha önce mükellefiyet tesis ettirmemiş olan işletmelerin, 6.02.2004 tarihi itibarıyla, genel hükümler çerçevesinde; tam veya dar mükellefiyet esasına göre gelir, kurumlar, katma değer ve stopaj gelir vergisi mükellefiyeti tesis ettirmeleri ve elde ettikleri kazançları beyan ederek istisna uygulamaları gerekmektedir⁵¹. Ancak, Yapılan değişikliklerin yürürlüğe girdiği 6.02.2004 tarihi itibarıyla faaliyet ruhsatı bulunan mükelleflerin, ruhsatları üzerinde yazılı olan süre boyunca dolaysız vergilere yönelik müktesep haklarının korunması amacıyla, serbest bölgelerdeki faaliyetlerinden elde edilen kazançların istisna tutulmasına yönelik olarak geçiş düzenlemesine yer verilmiştir. Geçiş dönemine ilişkin olarak yapılan düzenlemelere aşağıda yer verilmiştir.

Madde metninde de görüleceği üzere Serbest Bölgelerde uygulanan vergisel anlamda sınırsız ve süresiz teşviklere son verilmiştir. Maddenin gerekçesinde ise bu durumla ilgili olarak; "yapılan değişiklikle bölgede Türk Vergi kanunlarının geçerli olması sağlanmaktadır." denilmektedir. Yine madde gerekçesinde teşviklerin ortadan kaldırılmasının nedenleri aynen aşağıdaki cümlelerle ifade edilmiştir.

Bölgede faaliyet gösteren mükelleflerin elde ettikleri kazançları üzerinden vergiye tabi olmamaları ve aynı zamanda bu mükelleflerin bölgeden Türkiye'ye doğru herhangi bir sınırlama olmaksızın faaliyette bulunabilmeleri, aynı alanlarda serbest bölge dışında çalışan mükellefler açısından haksız rekabete neden olmaktadır.

⁵¹ 6 Şubat 2004 Tarih 25365 Sayılı RG.

Serbest bölgede dolaysız vergi yükümlülüğünün olmaması transfer fiyatlandırması yoluyla vergiye tabi olacak kazançların bölgeye kaydırılmasına neden olmaktadır. Bölgede yer alan mükelleflerin incelemeye tabi olmaması ve bu mükelleflerden Türkiye'deki mükelleflerle ilişkileri konusunda bilgi alınamaması bu durumun önlenmesini de engellemiştir.

Serbest bölgede faaliyet gösteren mükellefler her ne kadar vergisel anlamda Türk vergi kanunlarına tabi tutulmuşsa da, bu mükelleflerin kayıt ve belge düzeni için, yine bu mükelleflerin uluslararası açılımları da dikkate alınmak suretiyle 5084 sayılı Kanuna biraz daha esnek hükümler ilave edilmiştir. Buna göre serbest bölgede faaliyette bulunan mükelleflerin kayıt ve belge düzenlerine ilişkin olarak MB'na VUK'nun hükümlerine bağımlı olmaksızın düzenleme yapma yetkisi verilmiştir.

Yine maddenin gerekçesinde; yapılan düzenleme sonrasında, katma değer vergisi ve benzeri dolaylı vergiler açısından bugüne kadar geçerli olan uygulamanın devam edeceği belirtilmiştir.

5084 sayılı Kanunun 9'uncu maddesi ile 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununa geçici 3'üncü madde eklenmiştir. Söz konusu geçici madde metni aşağıdaki gibidir:

"GEÇİCİ MADDE 3.- *Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla bu Kanuna göre kurulan serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin;*

- a)** *Bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançları, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın 31.12.1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi kapsamında yapılacak tevkifata etkisi yoktur.*

- b) Bu bölgelerde istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler 31.12.2008 tarihine kadar gelir vergisinden müstesnadır. Ancak, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla ruhsatlarında belirtilen süre 31.12.2008 tarihinden daha önceki bir tarihte sona eriyorsa, istisna uygulamasında ruhsatta yer alan sürenin bitiş tarihi dikkate alınır.*
- c) Bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri ile ilgili olarak yaptıkları işlemler 31.12.2008 tarihine kadar her türlü vergi, resim ve harçtan müstesnadır.*

Serbest bölgelerde faaliyette bulunan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi kapsamında yapılacak tevkifata etkisi yoktur.

Görüldüğü üzere söz konusu maddede daha önce yapılan 6'ncı madde değişikliği ile vergiye tabi tutulan serbest bölgede faaliyet gösteren mükelleflerin kazançları belirli tarihlere kadar vergiden istisna edilmiştir. Burada önemli olan husus serbest bölgede faaliyette bulunmak üzere ruhsatın (Bilindiği üzere 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun 5'inci maddesi uyarınca, yerli veya yabancı gerçek veya tüzel kişiler Dış Ticaret Müsteşarlığından ruhsat almak kaydıyla serbest bölgede faaliyette bulunabilirler.) alındığı tarihtir⁵². Çünkü bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibari ile faaliyet ruhsatını almış olan mükellefler bu istisnalardan yararlanabileceklerdir. Bu maddenin yürürlük tarihi ise 5084 sayılı Kanunun yürürlüğe ilişkin 11'inci maddesi uyarınca 6.02.2004 dür. Buna göre 6.02.2004 tarihi itibari ile faaliyet ruhsatını almış olan mükellefler bu istisnalardan yararlanabileceklerdir.

⁵² Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü a.g. e., s.15

Maddenin (a) bendinde dolaysız vergilere yönelik istisna düzenlenmiştir. Bu düzenleme ile 6.02.2004 tarihi itibari ile faaliyet ruhsatı almış olan mükelleflerin serbest bölgede gerçekleştirdikleri faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançları, maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere gelir veya kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Bu istisnanın Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi kapsamında yapılacak tevkifata etkisinin olmadığı da madde metninde belirtilmiştir. Söz konusu maddenin (b) bendi ise, serbest bölgede faaliyet gösteren mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretlere ilişkin istisna hükmünü içermektedir. Buna göre 31.12.2008 tarihine kadar belirtilen ücret ödemeleri de gelir vergisinden istisna edilmiştir. Ancak madde de belirtildiği üzere faaliyet ruhsatında belirtilen süre 31.12.2008'den önce bitiyorsa, istisna uygulamasında faaliyet izni bitiş tarihi esas alınacaktır⁵³. Maddenin (c) bendinde bu bölgelerde yapılan işlemlere ilişkin vergi istisnası düzenlenmiştir. Yine 6.02.2004 tarihi itibarıyla faaliyet ruhsatı almış olan mükellefler bakımından, bu mükelleflerin 31.12.2008 tarihine kadar serbest bölgede gerçekleştirdikleri faaliyetleri ile ilgili olarak yaptıkları işlemler her türlü vergi, resim ve harçtan istisna edilmiştir. Madde gerekçesinde ise bu durum aşağıdaki şekilde açıklanmıştır:

"Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla faaliyet ruhsatı bulunan mükelleflerin içerisinde bölgede yaptıkları faaliyetlerine ilişkin işlemler 31.12.2008 tarihine kadar damga vergisi, harç veya başka bir işlem vergisine tabi olmayacaktır." Söz konusu maddenin ikinci fıkrasında ise faaliyet ruhsatı 6.02.2004 tarihinden sonra alan mükelleflere ve 6.02. 2004 tarihi itibari ile faaliyet ruhsatına sahip olan mükelleflerin faaliyet izinlerinin bitmesinden sonraki dönemlere ilişkin vergisel istisnalara yer verilmiştir.

Buna göre serbest bölgelerde faaliyette bulunan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme

⁵³ Himmet Karadağ, **Serbest Bölgeler ve Bazı Vergisel Sorunlar**, Vergi Dünyası, Sayı 247, Mart 2002, s. 107

döneminin sonuna kadar gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Madde gerekçesinde bu istisna ile, genel olarak ekonomik kalkınmaya katkıda bulunmak ve serbest bölgelerin istihdam yaratan alanlar olmasını teşvik etmesinin amaçlandığı kaydedilmiştir. Yine madde gerekçesinde söz konusu imal edilen ürünün yurt içine veya yurt dışına satılmasının istisna hükmünün uygulanmasına etkisinin olmayacağı da belirtilmiştir.

5084 Sayılı Kanun'un 8 ve 9'uncu maddelerini topluca yorumladığımızda, serbest bölgelerde 06.02.2004'den önce ruhsat sahibi olan mükellefler bu tarihten itibaren;

- Türk vergi, resim ve harç mevzuatlarına tabidirler. Yani mükellefiyet tesisi gerekir, faal mükellef sicil numarası almak gerekir, vergi levhası bulundurmak gerekir. Vergi mevzuatı ile ilgili denetime hazır olmak, kamu kurum ve kuruluşlarının istedikleri bilgileri yasal süresi içinde bildirmek, adres değişikliği, ortaklık nevi değişikliği, unvan değişikliği, işe başlama ve bırakma v.b. bildirim gerektiren hususları ilgili vergi dairelerine süresinde bildirmek gerekmektedir.
- Ruhsat sürelerinin sonuna kadar bu bölgeler de elde edilen kazançlar gelir veya kurumlar vergisinden istisnadır. Yani bu bölgelerde faaliyetle ilgili elde edilen kazançlar vergilenmeyecektir.
- Defter kayıtları ve belge düzeni ile çıkarılması zorunlu tablolar muhasebe standartlarına uygun ve tekdüzen hesap planı dikkate alınarak çıkarılacaktır.
- Defter ve belgeler her türlü yoklama ve denetime açık olacak, zamanaşımı süresince muhafaza ve ibraz ödevleri yerine getirilecektir.

2.2. SERBEST BÖLGELERDE GELİR VE KURUMLAR VERGİSİNE İLİŞKİN İSTİSNALAR

Serbest bölgelerdeki gelir ve kurumlar vergisine ilişkin istisnalar ilk uygulamalarda mutlak istisna olarak yer almaktaydı. AB'ne giriş sürecinde ve IMF

'e verilen sözler doğrultusunda 5084 Sayılı Kanun ile bu konu ilk kapsamlı değişiklik yapılarak, istisnalar belli şartlara bağlandı.

2.2.1 Gelir ve Kurumlar Vergisindeki Vergi istisnaları

Bu bölümde, gelir ve kurumlar vergisi istisnalarında, doğrudan serbest bölgelerde yapılan faaliyet kazancı istisnasının yanında faaliyet dışı işlerin birlikte yapılması halinde ortak giderlerin ve faaliyet dışı kazancın istisnaya etkileri ele alınmıştır.

2.2.1.1. Faaliyet Kazancı İstisnası

5084 Sayılı Kanun yürürlüğe girmeden önce, faaliyet ruhsatı almak şartıyla serbest bölgelerde faaliyet gösteren gerçek veya tüzel kişiler 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu madde 6'ya göre, gelir veya kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlardır. Kısaca, serbest bölgeler Türkiye Cumhuriyeti hudutları içinde olmakla birlikte; sözü edilen muafiyet hükmüyle vergi, resim, harç, gümrük ve kambiyo mevzuatlarının uygulanmadığı yani, mükellefiyet ile ilgili ödev ve sorumlulukların olmadığı, defter ve belge düzeni açısından kendine özgü sistemin olduğu, denetimin yapılmadığı özgür alanlar şeklindeydi.

5084 Sayılı Kanun ile bu muafiyet kaldırılarak, kanunun yayınlandığı tarihten itibaren serbest bölgede faaliyete başlayan gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri bu vergilerin mükellefi olacaklardır.

İmalat faaliyetinde bulunmayanlarla ilgili istisna uygulaması açısından faaliyet ruhsatının alınma tarihi önem arz etmektedir. 6.02.2004 tarihi itibarıyla serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere faaliyet ruhsatı almış mükelleflerin, ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere bölgede gerçekleştirdikleri faaliyetler dolayısıyla elde ettikleri kazançları gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Serbest bölgelerde faaliyet ruhsatları; hazır işyeri kiralamak suretiyle faaliyet gösterecek kiracı-kullanıcı firmalar için 15 yıl (faaliyet konusu üretim

olanlar için 20 yıl), kendi işyerini inşa etmek suretiyle faaliyet gösterecek yatırımcı-kullanıcı firmalar için ise 30 yıl (faaliyet konusu üretim olanlar için 45 yıl) süreli verilmektedir. Buna göre, değişiklik hükümlerinin yürürlüğe girmesinden hemen önce faaliyet ruhsatı almış olan bir ticari işletme açısından asgari 15 yıllık bir kazanç istisnası uygulama imkânı bulunmaktadır⁵⁴.

Ancak, maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibariyle serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin, bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri nedeniyle elde ettikleri kazançları, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibariyle faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Yani, kanunun yürürlüğe girdiği tarihten sonra serbest bölgelerde faaliyete başlayan mükellefler ile bu tarih itibariyle faaliyet ruhsatlarının süresi devam eden mükelleflerin, bu sürenin sonundan itibaren elde edeceği kazançları gelir veya kurumlar vergisine tabi olacaktır.

Yapılan düzenleme uyarınca, 6.02.2004 tarihi itibarıyla faaliyet ruhsatı almak üzere ilgili mercilere başvurmuş olmakla birlikte, 6.02.2004 tarihi itibarıyla henüz faaliyet ruhsatı almamış mükelleflerin anılan Kanunun geçici 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a), (b) ve (c) bentlerinde yer alan istisna hükümlerinden faydalanabilmeleri mümkün değildir⁵⁵.

Serbest bölge firmalarından üretim işi yapanlar ise, bu vergisel teşviklerden, nihai olarak, AB' ye tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergilendirme dönemi sonuna kadar yararlanabileceklerdir. AB'ye tam üyelik sonrası serbest bölgelere tanınan vergisel teşvikler ortadan kalkacak ve bu bölgelerde yer alan firmalar gelir ve kurumlar vergisi açısından serbest bölge dışında yer alan diğer firmalarla yürürlükte bulunan aynı yasal hükümlere tabi olacaklardır.

⁵⁴ http://www.dtm.gov.tr/dtmadmin/upload/SB/MevzuatKoordinasyonDb/Genelge_2009_3.pdf (20.05.2010)

⁵⁵ Seyit Ahmet Baş, **Serbest Bölgelerde Vergi Uygulamaları**, Vergi Dünyası, Sayı:274, Haziran 2004, s.102

Dikkat edileceği üzere, Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3'üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde yer alan istisna, sadece faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden elde edilen kazançlara ilişkindir. Dolayısıyla, şubesi veya işyerinin, kanuni ya da iş merkezi serbest bölgelerde olan mükelleflerin; bölgeler dışında yürüttükleri faaliyetlerden elde ettikleri kazançları anılan istisna kapsamında değerlendirilmesi söz konusu olmayacaktır.

2.2.1.2.Faiz ve Repo Gelirlerinde istisna

Diğer taraftan, serbest bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetler dolayısıyla elde ettikleri kazançlara ilişkin olarak öngörülen bu istisnanın serbest bölgelerde elde edilmiş olsa dahi faiz, repo ve benzeri faaliyet dışı gelirlere teşmil edilebilmesi mümkün değildir.

Zira öngörülen bu istisnanın amacı serbest bölgelerde gerçekleştirilen bir faaliyet sonucu elde edilen kazançları vergi dışında tutmaktır. Ancak, serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkı gelirleri ise kapsamında değerlendirileceği tabiidir.

Aynı şekilde, yapılan düzenleme uyarınca, serbest bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetler dolayısıyla elde ettikleri kazançlara ilişkin olarak öngörülen bu istisnanın, GVK'nun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendine göre yapılacak gelir vergisi tevkifatına etkisi bulunmamaktadır. Dolayısıyla, serbest bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetler dolayısıyla elde ettikleri kazançların dağıtılması halinde, kar dağıtımına bağlı gelir vergisi stopajı yapılacaktır⁵⁶.

Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3'üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde yer alan istisna, bir kazanç istisnasıdır. Dolayısıyla, mükelleflerin serbest bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetlere ilişkin olarak elde ettikleri hâsılatın bu

⁵⁶ Taylan, a.g. e. s.116

faaliyetlere ilişkin yapılan giderlerin düşülmesi sonucu bulunacak kazanç, gelir veya kurumlar vergisinden müstesna olacaktır.

2.2.1.3. İstisna Kazanç Tespitinde Müşterek Genel Gider Dağıtımı

İstisna kazancın doğru bir şekilde tespitinin yapılabilmesi açısından, istisna kapsamında olan faaliyetler ile diğer faaliyetlere ilişkin hasılat, maliyet ve gider unsurların ayrı ayrı izlenmesi gerekir. Serbest bölgelerde yürütülen istisna kapsamına giren faaliyetlerin zararlarla sonuçlanması halinde bu zararların, diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlardan indirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Müşterek genel giderler ve amortismanların dağıtımı gündeme geldiğinde ise; istisna kapsamına giren faaliyetler ile bu kapsama girmeyen faaliyetlerin birlikte yapılması halinde müşterek genel giderler, bu faaliyetlerle ilgili olarak cari yılda oluşan maliyetlerin birbirine oranı esas alınarak dağıtılacaktır.

2.2.1.4. İstisna Kazanç Tespitinde Amortisman Dağıtımı

VUK'nu 315'inci maddeye göre; mükellefler amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin maliyetlerini Maliye Bakanlığı'nın tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden yok ederler. Oranların tespitinde iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınır⁵⁷. Aynı şekilde, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin istisna kapsamına giren ve girmeyen kazançların elde edilmesinde birlikte kullanılması halinde, bunların amortismanlarının her bir işte kullandıkları gün sayısının dikkate alınarak dağıtılması gerekmektedir⁵⁸.

2.2.1.5.Şirket Devir ve Birleşmelerinin İstisnaya Etkisi

Serbest bölgelerde yatırım ya sıfırdan yeni bir şirket kurarak ya da serbest bölgedeki bir şirketle birleşme ya da devir alma şeklinde olmaktadır.

⁵⁷ Mehmet Tosuner, Zeynep Arıkan, **Vergi Usul Hukuku**, İlkem Ofset, İzmir 2007, s.232

⁵⁸ Hasan Yalçın, **Giderler**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul 2006, s.552

Şirketlerin bağımsız yeni bir yatırım yapmak yerine serbest bölgedeki bir şirketle birleşmek veya devir almak şeklinde yatırım yapmak istemesi durumunda 06.02.2004 tarihi önemlidir. Yatırım yapılacak şirket bu tarihten önce ruhsat almış bir alım-satım şirketi ise sahip olunan vergi avantajı ruhsat süresi sonuna kadar devam edecektir. Üretim ruhsatı olan bir şirketin devralınması ya da bileşilmesi durumunda AB'ne tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar, üretim kazançlarına ilişkin istisnadan yararlanabilirler.

2.2.1.6. Kambiyo Mevzuatı Hükümleri

Serbest Bölgeler Kanunu 6'ncı maddeye göre, "*Serbest bölgeler gümrük hattı dışında sayılır. Bu bölgelerde vergi, resim, harç, gümrük ve kambiyo mükellefiyetlerine dair mevzuat hükümleri uygulanmaz. işlemci kuruluşlar ve kullanıcılar yatırım ve üretim safhalarında Bakanlar Kurulu'nca belirlenecek teşviklerden yararlandırılabilir. Türkiye'deki tam ve dar mükellef gerçek ve tüzel kişilerin serbest bölgedeki faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazanç ve iratlar, Türkiye'nin diğer yerlerine getirildiğinin kambiyo mevzuatına göre tevsiki halinde de, gelir ve kurumlar vergisinden muaftır*" denilmiştir. Buna göre, serbest bölgeler gümrük bölgesi dışında sayılmakta ve bu bölgelerde gümrük ve kambiyo mükellefiyetleri ile ilgili mevzuat hükümleri uygulanmamaktadır

2.2.1.7. Üretim Faaliyetlerinden Sağlanan Kazanç İstisnası

Serbest bölgeler kurulurken ve vergi teşvikleri düzenlenirken, ülkenin dış ticaretinin ve ihracatının artması, üretim ile de ekonomiye katkı sağlanması ve istihdamı arttırması hedef gözetilmiştir. Serbest Bölgeler Kanunu'nun Geçici 3/2 maddesine göre serbest bölgelerde üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazançlar, Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergilendirme döneminin sonuna kadar gelir ve kurumlar vergisinden istisnadır.

2.2.1.7.1. Üretim Kavramı

Üretim faaliyeti, maddelerin belirli bir süreç ve işlem sonunda kişilerin ihtiyaçlarını karşılayacak niteliklere kavuşturulmasıdır. Hammaddeler, yarı mamul mallar ve diğer mallar, yeni bir mal haline getiriliyorsa, yapılan faaliyet bir üretim faaliyetidir⁵⁹. Vergi hukukunda üretim (imalat), yeni bir madde yaratmayı ifade etmektedir. Genel olarak üretim faaliyeti, maddeler üzerinde bir organizasyon çerçevesinde gerçekleştirilen fiziksel ve kimyasal değişikliklerdir.

2.2.1.7.2. Üretim İstisnasından Yararlanma Şartları

Serbest bölgelerde üretilen ürünlerin satışından kaynaklanan kazanç istisnasından faydalanmak için 06.02.2004 tarihi itibarıyla faaliyet ruhsatına sahip olmanın bir önemi bulunmamaktadır. Serbest bölgelerde üretim faaliyette bulunan gerçek ve tüzel kişilerin, bu bölgelerde elde etmiş oldukları kazançları, gelir veya kurumlar vergisinden istisnadır.

06.02.2004 tarihinden önce faaliyet ruhsatı almış olanlar, faaliyet ruhsatlananda belirtilen sürenin sona ermesinden itibaren AB'ne tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar, üretmiş oldukları malların satışından elde ettikleri kazançları dolayısıyla gelir ve kurumlar vergisi istisnasından yararlanmaya devam edeceklerdir.

06.02.2004 tarihinden sonra faaliyet ruhsatı almış olanların, üretim faaliyetlerinden elde edilen kazançları, Serbest Bölgeler Kanunu'nun Geçici 3'üncü maddesinin 2'nci fıkrasındaki istisna kapsamındadır. Bu nedenle, serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunmak üzere 06.02.2004 tarihinden sonra faaliyet ruhsatı almış olanlar, üretmiş oldukları malların satışından elde ettikleri kazançları için gelir veya kurumlar vergisi istisnasından yararlanabilmektedir.

⁵⁹ <http://tr.wikipedia.org/wiki/%C3%9Cretim> (02.02.2010)

Üretim faaliyetleri kazançlarına ilişkin istisnadan yararlanabilmesi için tek şart, malların serbest bölgede üretilmiş olmasıdır, üretilen malların yurt içine veya yurt dışına satılmasının bir önemi bulunmamaktadır.

2.2.1.8. Fason Üretimde İstisna

Serbest Bölgeler Kanunu'nun Geçici 3'üncü maddesinin 2'nci fıkrasındaki istisna, serbest bölge sınırları içinde üretilen malların satışından elden kazançlara ilişkindir. Üreticilerin bizzat serbest bölgede ürettikleri malları satmalarından kaynaklanan kazançları istisna kapsamında değerlendirilmektedir. Bunun yanında 1 Seri No'lu KV Genel Tebliğinde açıklandığı üzere, üretimin belirli aşamalarında dışarıdan hizmet satın alınması, istisna uygulamasına engel değildir. Ancak, dışarıdan alınan fason hizmetin istisnadan faydalanmaya engel olmaması için;

Fason üretimin sadece, sanayi sicil belgesi veya faaliyet ruhsatında yazılı üretim kapsamında yaptırılması, üretimin fason üretimden çok işletmenin kendi üretiminden oluşması, üretim faaliyetleriyle ilgili olarak istisnadan yararlanacak kazanç tutarının fiili kapasite kullanımı ile sınırlı olması, iş riskinin ve organizasyonunun üstlenilmesi, ham madde ve yardımcı maddelerin temin edilmesi, gibi şartların yerine getirilmesi gerekmektedir⁶⁰.

Yukarıdaki şartlar sağlandığı takdirde, üretimin belli bir aşamasının fason üretimden oluşması halinde bile, malın satışından kaynaklanan kazancın tamamı istisna kapsamındadır.

2.2.1.9. Ücretlerde Gelir Vergisi İstisnası

Serbest bölgelerdeki istisnaların biri de ücret gelirlerindeki gelir vergisi istisnasıdır. Serbest bölgede çalışan personele, münhasıran bu bölgedeki çalışmaları için ödenen ücretler, belirli koşullarda gelir vergisinden istisna edilmiştir.

⁶⁰ Lebib Yalkın Yayınları, **Vergi Mevzuatı**, İstanbul, Cilt (2/1), s.322

2.2.1.9.1. Genel Olarak Ücret Kavramı

GVK' nun 2'inci maddesinde yer alan gelir unsurlarından üçüncüsü olan ücretler, sadece emek faktörünün karşılığı olan bir gelir türüdür⁶¹. Ücretin hukuki ve ekonomik birçok tanımı vardır. VUK'na göre ücret, bir üretim faktörü olan emeğin, iş görme sözleşmelerinden olan hizmet sözleşmesi çerçevesinde üretime katılması karşılığında elde edilen bir kazanç türüdür⁶².

GVK'nda ücret, "işverene tabi belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler" olarak tanımlanmaktadır (GVK.rn.-61/D).

Kamu idare ve müesseselerinde, iktisadi kamu müesseselerinde, sair kurumlarda, ticaret şirketlerinde, is ortaklıklarında, dernekler ve vakıflar ile bunların iktisadi işletmelerinde, menkul kıymetler yatırım fonlarında, gerçek usule tabi ticaret, serbest meslek ve ziraat erbabının yanında çalışanların ücretleri stopaj (tevkifat) yöntemiyle vergilendirilmektedir.

2.2.1.9.2. 5084 Sayılı Kanun Öncesi

5084 Sayılı Kanunla Serbest Bölgeler Kanunu'nun 6'ncı maddesinde değişiklik yapılmadan önce, serbest bölgelerde istihdam edilen kişilere yapılan ödemeler gelir vergisine tabi değildi.

Serbest bölgelerde çalışan hizmet erbabına yapılan ödemelerin gelir vergisi stopajına tabi olmadığı kabul edilmekle birlikte, MB'lığı, ücret ödemelerinin serbest bölge içinde yapılmış olması şartını aramaktaydı⁶³. Konuya ilişkin özelgelerde, serbest bölgede çalışanlara yapılan ödemelerin vergiden istisna edilebilmesi için, ödemenin serbest bölgede yapılması gerektiği yönünde görüş bildirmiştir.

⁶¹ Tosuner, Arıkan, **Türk Vergi Sistemi**, Neşa Ofset, İzmir 2008, s.75

⁶² Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara 2010, s.288

⁶³ Taylar, a.g. e. s.112

2.2.1.9.3. 5084 Sayılı Kanun Sonrası

Serbest Bölgeler Kanunu'nun Geçici 3'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının (b) bendine göre, 06.02.2004 tarihine kadar (bu tarih dahil) faaliyet ruhsatı alan mükelleflerin serbest bölgelerde istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler, 31.12.2008 tarihine kadar gelir vergisinden istisnadır.

Serbest bölgede çalıştırılan personelin, muhtelif nedenlerle serbest bölge dışında çalışmasından dolayı ödenen ücretler ise istisna kapsamında değildir, stopaj yoluyla vergilendirilir.

Ücret istisnası, 06.02.2004 tarihi itibariyle faaliyet ruhsatı almış mükelleflerin, serbest bölgede istihdam ettikleri personele ödenecek ücretlere tanındığından, bu tarihten sonra ruhsat almış olanların, çalıştıracakları personele ödeyecekleri ücretlerin bu istisnadan yararlanması mümkün değildir. Bu personele ödenen ücretlere gelir vergisi stopajı yapıp vergi dairesine yatırılması gerekmektedir⁶⁴.

2.2.1.9.4 5810 Sayılı Kanun Uygulaması

5810 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunuyla Gümrük Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 7/b bendi ile 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanununun Geçici 3'üncü maddesinin 2'nci fıkrasına eklenen *“Bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az % 85'ini yurtdışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler gelir vergisinden müstesnadır. Bu oranı % 50'ye kadar indirmeye ve kanuni seviyesine kadar yükseltmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir. Yıllık satış tutarı bu oranın altında kalan mükelleflerden zamanında tahsil edilmeyen vergiler cezasız olarak, gecikme zammıyla birlikte tahsil edilir.”* (b) fıkrasıyla, serbest bölgelerde çalıştırılan personele ödenen ücretlerde gelir vergisi istisnası sadece üretici kullanıcılar için ihracat şartına bağlanmıştır.

⁶⁴ Selda Aydın, **Serbest Bölgelerin Vergisel Boyutu**, Yaklaşım, Sayı 90, Haziran 2000, s.170

Buna göre, serbest bölge kullanıcılarının üretim faaliyeti dışında faaliyet konularıyla iştirak edenler için serbest bölgede çalışan personele ödedikleri ücretlerde istisna yoktur, ücretler üzerinden stopaj yoluyla hesaplanan gelir vergisi muhtasar beyanname ile beyan edilip ödenecektir.

Üretici kullanıcılar için üretilen ürünlerin %85'ini ihraç edip etmemelerine göre iki durum söz konusudur;

Kullanıcılar ürettikleri ürünün %85'ini yıl içinde ihracat edebileceklerini ön görüyorlarsa çalışanları için gelir vergisi stopajı hesaplayıp muhtasar beyanname ile beyan edecekler fakat tecil edeceklerdir. Takip eden yıl 15 Şubat tarihine kadar düzenlenecek Yeminli Mali Müşavir (YMM) raporu ile tecil edilen gelir vergisi terkin edilecektir. Şayet %85 ihracat oranı tutturulamazsa ödenmemiş olan gelir vergileri cezasız olarak gecikme faizi ile birlikte ödenecektir⁶⁵.

2.2.1.10. Serbest Bölgelerde Gelir ve Kurumlar Vergisine İlişkin Stopaj Uygulamaları

5084 Sayılı Kanun'dan önce serbest bölgelerde faaliyette bulunan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin stopaj sorumlulukları yoktu. Vergiye tabi ödemeyi tevkifatlı olarak alan yükümlüler bu gelirlerini GVK'na göre beyan ediyorlardı.

5084 sayılı Kanun'la birlikte 06.02.2004 tarihinden itibaren GVK'nun 94'üncü ve KVK'nun 15'inci ve 30'uncu maddeleri kapsamında ödeme yapanlar, stopaj yoluyla vergi keserek sorumlu sıfatıyla beyan edip ödemek zorundadırlar.

2.2.1.10.1 Genel Olarak Stopaj

Stopaj, verginin kaynakta kesilme yöntemidir. Verginin ödenmesinden sorumlu olanlar, ödeme esnasında, stopaj yoluyla vergiyi keserek, vergi dairesine

⁶⁵ İ.Burak Oğuz, **Serbest Bölgelerde Stopaj Karmaşası**, Gözlem Gazetesi Kobi Haber, 29.03.2010, s.2

ödeyebilirler. Vergi kesenlerin ödev ve sorumlulukları VUK'nun 11'inci maddesinde düzenlenmiştir. Yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmek zorunda olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili ödevlerin yerine getirilmesinden sorumludurlar⁶⁶.

İşyeri veya kanuni merkezi ya da iş merkezi serbest bölgelerde bulunan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin, 6.02.2004 tarihinden sonra GVK'nun 94'üncü ve KVK'nun 24'üncü maddesi kapsamına giren ödemeler üzerinden tevkif ettikleri vergileri, bağlı buldukları vergi dairesine bu amaçla muhtasar beyanname yönünden vergi mükellefiyeti tesis ettirerek sorumlu sıfatıyla beyan edip ödemeleri gerekmektedir.

Örneğin, serbest bölgede faaliyet gösteren bir işletmenin yurtdışında mukim yabancı bir firmadan gayri maddi hak için yapacağı ödemeler ile avukatlık hizmeti dolayısıyla avukatına yapacağı serbest meslek ödemeleri üzerinden anılan maddeler uyarınca tevkif at yapılacaktır⁶⁷.

2.2.1.10.2 Kar Payı Dağıtımında Stopaj

GVK'na göre, "*Sahihinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde ettiği kar payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradidir.*" (GVK. m.75/1). Yine aynı kanunun 75/1,2,3,'üncü maddelerine göre, her nevi hisse senedi, iştirak hissesi, yatırım fonu kar payı ve kurumların yönetim kurulu başkan ve üyelerine verilen kar payları, kaynağı ne olursa olsun menkul sermaye iradi sayılmaktadır. Kar payı ve elde edilmesi menkul sermaye iradi sayıldığından GVK'nun 94'üncü fıkrasının 6'ncı bendi kapsamında kaynakta kesinti (stopaj) yoluyla vergilendirme yapılması gerekmektedir.

⁶⁶ Oluş Yayıncılık A.Ş., **Tüm Vergi Kanunları 1**, Ankara 2006, s.106

⁶⁷ İlhan Kırıktaş, **Serbest Bölgelerde Vergileme Usul ve Esasları**, Vergi Dünyası, Sayı:278, Ekim 2004, s.150

Serbest bölgelerden elde edilen kar paylarının dağıtılması halinde vergilendirme durumunu 5084 Sayılı Kanun öncesi ve sonrası olarak ele alabiliriz.

2.2.1.10.2.1 5084 Sayılı Kanun Öncesi

3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'na eklenen 3'üncü maddede, "serbest bölgelerde faaliyette bulunan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları, AB'ye tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergilendirme döneminin sonuna kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın GVK' nun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi kapsamında yapılacak tevkifata etkisi yoktur." hükmü yer almaktadır.

Bu hükme göre, serbest bölgelerde imalat faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu faaliyetleri kapsamında elde ettikleri kazançlar AB'ye tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar gelir veya kurumlar vergisinden muaf olacaktır. Bu istisnadan, bölgede yeni faaliyete geçen mükellefler ve faaliyet ruhsatlarında yer alan sürenin dolmasıyla normal vergileme rejimine tabi olacak mükellefler de yararlanabilecektir.

Bu istisnanın GVK' nun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi kapsamında yapılacak tevkifata etkisi yoktur. Bu istisnadan faydalanan kurumlar istisnaya konu kazançları dağıtmaları durumunda tevkifata tabi tutulacaklardır. İstisna, serbest bölgede gerçekleştirilen faaliyetler dolayısıyla elde edilen kazançlara tanınmaktadır.

Bölgede kolektif şirket olarak faaliyette bulunulması halinde ortaklar şahsi ticari faaliyette buldukları için, bunların elde edecekleri kolektif şirket kazanç payları şahsi ticari kazanç olarak değerlendirilecek, bu nedenle bu kazanç

paylarından stopaj yapılması söz konusu olmayacaktır. Bu kazanç payları, ruhsat süresinin sonuna kadar gelir vergisinden istisna edilmeye devam edecektir⁶⁸.

Serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin, bu bölgelerde elde ettikleri kazançları dağıtmaları halinde, dağıtılan kar payları üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapmaları gerekir.

Aslında bu konuda yayınlanan 191 Seri No'lu GV Genel Tebliği 6.02.2004 tarihinden önce dağıtılan kar paylarının da genel hükümlere göre beyana tabi olduğunu açıklamıştı. Bu konuda aleyhte açılan davalarda Danıştay, 191 No'lu Tebliğin paralelinde görüş vermiştir. Yani 6.02.2004 tarihinden önce de bir A.Ş. ya da Ltd. Şirketin ortağı gerçek kişinin eline geçecek temettü nedeniyle, ilgili yıllardaki genel hükümlere göre (vergi alacağı ve yıllara göre hadler dikkate alınarak) menkul sermaye iradı şeklinde beyan gerekmektedir. Hatta doğrudan merkezi serbest bölgede konuşlanmış bir şirketin ortağı gerçek kişi için GVK' nun 86'ncı maddesinde yer alan beyanname verme haddi de dikkate alınmadan beyan gerekiyordu; zira sözü edilen madde hükmüne göre tamamı tevkifata tabi tutulmuş olmak kaydıyla belli tutarın altında kalan menkul sermaye iratları beyan dışında kalacaktır. Oysa doğrudan serbest bölgede kurulmuş bir tüzel kişi kurumun, ortağı gerçek kişiye kar payı dağıtırken stopaj yapma yükümlülüğü 6.02.2004 tarihinden önce yoktu. Çünkü bu tarihten önce serbest bölgeler vergi kanunlarının uygulanmadığı yani mükellefiyet gerektirmeyen alanlardı. Dolayısıyla anılan tarihten önce temettü dağıtımını yapan şirketin yanında çalışan personel dahil, hizmet aldığı müşavir ya da danışman dahil ödediği bedelden stopaj yapılması söz konusu değildi. Bu nedenle de 6.02.2004 tarihinden önce dağıtılan kar payları üzerinde herhangi bir stopaj yoktu ve bu bedeller doğrudan menkul sermaye iradı şeklinde (vergi alacağı hükmü dikkate alınarak) ertesi yıl gelir vergisi beyan döneminde beyan edilecek ya da beyanı gereken diğer kazançlar için verilecek gelir vergisi beyannamesine dahil edilerek vergilendirilecekti. Vergileme sırasında mahsubu gereken herhangi bir stopaj da olmayacaktı⁶⁹.

⁶⁸ Erdoğan Sağlam, **Serbest Bölgelerde Yeni Düzen**, Vergi Dünyası, Sayı:272, Nisan 2004 s.49

⁶⁹ Mehmet Tosuner, Zeynep Arıkan, **Türk Vergi Sistemi**, Neşa Ofset, İzmir 2008, s.136

Aynı şekilde ortağın dar mükellef bir gerçek kişi olması halinde de yine stopaj olmayacaktı ve tevkifata tabi tutulmamış bulunan bu temettü G.V.K' nun 86/2 maddesi gereği brüt şekilde aynı Kanun'un 101/5 maddesine göre münferit beyanname ile beyan edilecek ve vergisi ödenecekti.

Serbest bölgede merkez olarak konuşlanmış şirketin ortağının herhangi bir tüzel kişi kurum olması halinde stopaj zaten söz konusu olmayıp; temettüyü elde eden tam mükellef kurum ise iştirak kazancı olarak kurum kazancına ekleyecek ancak iştirak kazancı istisnası (KVK md. 8/1) şeklinde matrahından indirecek, dar mükellef kurum ise herhangi bir beyanda bulunmadan istediği şekilde kazancını tasarrufta bulunabilecekti.

Tüm bu anlatılanlar doğrudan serbest bölgede konuşlanmış bir kurum açısından geçerlidir. 6.02.2004 tarihinden önce merkezi Türkiye'de Kurulu olup serbest bölgede ayrıca şube şeklinde örgütlenen kurumların gerçek kişi ortaklarına kar dağıtımında ise (gerçek kişinin dar mükellef olması halinde çifte vergilendirme anlaşmaları dikkate alınarak) GVK'nun 94'üncü maddesi çerçevesinde stopaj yükümlülüğü zaten vardı; çünkü dağıtımı yapan Türkiye'de tam mükellef kurum olduğundan stopaj yapmakla yükümlü idi⁷⁰.

2.2.1.10.2.2 5084 Sayılı Kanun Sonrası

06.02.2004 tarihinden sonra ruhsat sahibi olan mükelleflerin Türkiye'deki diğer mükelleflerden hiçbir farkı olmadığından kar dağıtımları genel hükümlere tabidir.

Bu tarihten sonra ruhsat sahibi olan imalatçılar dahil eski ruhsat sahibi mükelleflerin kazançları gelir ve kurumlar vergisinden 5084 Sayılı Kanunla getirilen değişiklikteki süreler için de yine istisnadır⁷¹. Gerek eski dönemlere ait gerekse 06.02.2004 sonrasına ait olsun kar dağıtımını GVK' nun 94'üncü maddesi uyarınca

⁷⁰ Taylar, a.g. e. , s.111

⁷¹ Kırıkaş, a.g. e. s.151

tevkifata tabidir. Yani bu tarihten itibaren serbest bölgeler vergi kanunlarının uygulama alanına dahil edildiği için kazancın istisna olup olmamasına bağlı olmaksızın karın dağıtımı halinde gerçek kişilerin temettülerinde % 15 oranında stopaj yapılacaktır. Temettüyü alan gerçek kişinin yabancı mukim kişi olması halinde çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları da dikkate alınarak stopaj yapılmalıdır.

Bilindiği üzere 4842 Sayılı Kanunla yapılan düzenlemelerde (G.VK. Md. 22) tam mükellef kurumlardan elde edilen kar paylarının % 50'si gelir vergisinden istisna edilmiştir. Serbest bölgeler Türkiye sahasında olduğu için bu bölgelerde kurulu şirketlerde tam mükelleftir. 07.02.2004 tarihi itibarıyla bu bölgelerde elde ettikleri kazançlardan gerçek kişi ortaklarına (yabancı ortak için çifte vergilendirme anlaşmaları da dikkate alınacak) temettü dağıtacak kurumların geçmiş yıllar dahil tamamı üzerinden % 15 stopaj yapıp ertesi ayın 23'üncü günü akşamına kadar beyanı ve 26'ncı günü akşamına kadar da ödemesi gerekmektedir. Temettü dağıtılan ortağın yine bir kurum olması halinde herhangi bir stopaj söz konusu olmayıp; ülkemiz mukimi kurumun elde ettiği kar payı iştirak kazancı; yabancı mukim kurumun elde ettiği kar payı ise kendi ülkesi vergi rejimine tabi bir kazanç şeklinde stopajsız tasarruf edilmiş gelir olacaktır.

Bilindiği gibi 2003 ve sonraki yıllara ilişkin serbest bölge kazançlarının dağıtımı, GVK' nun 4842 sayılı Kanunla değişik 94/6-13 maddesi uyarınca kar dağıtım stopajına tabidir. Ancak 2002 ve önceki yıllara ilişkin serbest bölge kazançlarının dağıtılması halinde stopaj yapılmayacaktır. Bu husus 81 seri no.1u KV Genel Tebliğinde açıkça belirtilmiştir.

2002 veya önceki yıllara ait bu kar paylarının yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyanı gerektiğinde; GVK' nun geçici 62'nci maddesi uyarınca, ele geçen net kar payına, bunun 1/9'unun eklenmesi ve bu suretle bulunan tutarın yarısının vergiye tabi gelir olarak dikkate alınması gerekmektedir. Hesaplanan vergiden, matraha dahil edilmiş bulunan kar payının 1/5'i (başka bir deyişle net kar payının 1/9'u) indirilmeli ve kalan kısım ödemeye esas alınmalıdır. 5084 sayılı Kanunun yürürlük tarihli itibarıyla serbest bölgelerde faaliyet gösteren işletmeler, vergi uygulamaları

bakımından artık tam ya da dar mükellefiyet esasında gelir ya da kurumlar vergisine tabi bulduklarından bunların serbest bölgelerdeki banka şubelerinde bulunan ve vadesi 5084 sayılı Kanunun yürürlük tarihinde (6.02.2004) son bulan mevduat hesaplarına yürütülen faizler ile repo işlemleri nedeni ile bunlara 6 Şubat 2004 tarihinden itibaren yapılan ödemeler üzerinden GVK' nun 94'üncü maddesi gereğince bankaların serbest bölgelerde bulunan şubelerince sorumlu sıfatıyla gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Bölgedeki banka şubelerince kesilen bu vergilerin de şubelerin bulunduğu mahal vergi dairesine bu amaçla muhtasar beyanname yönünden vergi mükellefiyeti tesis ettirilerek sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenmesi gerekmektedir⁷².

Yukarıda belirtilen gelir vergisi tevkifatı sorumluluğu ile ilgili açıklamalar, KVK' nun 24'üncü maddesi kapsamında yapılacak kurumlar vergisi tevkifatı için de geçerlidir. Bilindiği gibi, mevduat faizi ve repo gelirleri üzerinden GVK'nın 94'üncü maddesinin 8 ve 14 no.lu bentleri uyarınca gelir vergisi stopajı yapılması gerekmektedir⁷³.

Eskiden serbest bölgelerde vergi mevzuatı uygulanmadığından, bu bölgelerde yer alan banka şubelerinde açılan mevduat hesaplarına yürütülen faizler ile ters repo işlemleri nedeniyle elde edilen repo gelirleri üzerinden stopaj yapılmamaktaydı. 5084 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle bu bölgeler vergi kapsamına alındığı ve geçici 3'üncü madde ile (6.2.2004 tarihi itibarıyla faaliyet ruhsatı bulunanlara yönelik) geçici bir süreyle gelir veya kurumlar vergisi istisnası tanındığı için, yeni ruhsat sahiplerine yapılacak bu tür ödemeler üzerinden stopaj yapılacağı tabiidir. Çünkü bu gelirler vergiye tabi olacaktır.

⁷² Bülent Çakar, **Serbest Bölge Şirketlerinin İstisnaya Tabi Olamayan Gelirleri**, Yaklaşım, Sayı:160, Nisan 2006, s.143

⁷³ Tosuner, Arıkan, a.g. e. s.138

2.2.1.11. Serbest Bölgelerde Yatırım İndirimi

Yatırım indirimi, ekonomiyi canlandırmak ve üretimi arttırmak için kullanılan önemli bir vergi enstrümanıdır.

2.2.1.11.1. Yatırım İndirimi Tanımı

Yatırım indirimi müessesesi GVK'nun 19'uncu maddesinde belirtilen şartlar dahilinde yapılan harcamaların, aktifleştirildiği dönemden itibaren amortisman ayrılmak suretiyle kazançtan indirilmesinden başka, kazancın belirlenmesi sırasında ikinci kez vergi matrahından düşülmesine imkan sağlayan bir müessesedir⁷⁴.

2.2.1.11.2. Yatırım İndirim İstisnası

5084 sayılı Kanun öncesinde uygulanan kazanç istisnası nedeniyle vergi matrahı oluşmadığı için serbest bölgelerde yatırım indirimi uygulanmamaktaydı. Ayrıca, serbest bölgelerde yapılan yatırımlar yatırım indirimi yönünden teşvik edilmediği için, yatırım indirimi tutarının serbest bölge dışındaki faaliyetlerden elde edilen kazançlardan indirilmesi mümkün değildi⁷⁵.

5084 Sayılı Kanun'la yapılan değişiklikten sonra, serbest bölgelerde vergi kanunları uygulanmaya başlandığından yatırımcılar, bu bölgelerde yaptıkları harcamalar nedeniyle GVK'nun Geçici 69'uncu maddesindeki yatırım indirimi hükümlerinden yararlanabilmektedirler. Serbest bölgelerde kazançları gelir veya kurumlar vergisine tabi mükellefler, 31.12.2005 İtibariyle mevcut olan yatırım indirimi tutarlarını 2005, 2006 veya 2008 kazançlarından indirebileceklerdir. Kazançları gelir ve kurumlar vergisinden istisna olan yükümlüler ise, yapmış oldukları yatırımlara ilişkin indirim tutarını, vergilendirilecek kazançlarının olduğu yıllarda fakat en geç 2008 yılı kazancından indirebileceklerdir.

⁷⁴ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, İstanbul 2007, s.57

⁷⁵ Taylar, a.g. e. s.119

Bununla birlikte, üretim faaliyetinde bulunan kullanıcıların kazançları, AB'ne tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren vergilendirme döneminin sonuna kadar gelir veya kurumlar vergisinden istisna olduğu ve 31.12.2005 tarihi itibarıyla var olan yatırım indirimi tutarları en geç 2008 yılı kazancında kullanılmak zorunda olduğundan, üretici kullanıcılar için yatırım indiriminden faydalanılamamaktadır.

2.2.1.12. Serbest Bölgelerde Transfer Fiyatlandırması

Günümüz globalleşen dünyasında özellikle çok uluslu şirketler karlarını maksimize edebilmek için, şartların en cazip olduğu ülkelere veya bölgelere rahatlıkla hareket edebilmekte ve ülkelerin vergi gelirlerini bu sayede aşındırabilmektedirler. Söz konusu şirketler bir yandan sermaye hareketlerine bir yandan da yapmış oldukları işlemlere çok kar az vergi felsefesiyle yön vermektedirler.

Vergi Literatürümüze sonradan giren transfer fiyatlandırması en basit ifadeyle; vergi mükelleflerinin yapmış oldukları vergiyi doğuran işlemlerde, ilişkili kişilerle aralarında mal teslimleri ve hizmet ifaları başta olmak üzere yapılan tüm işlemler için tespit edilen ve uygulanan fiyattır⁷⁶.

Buradaki asıl temel, yapılan işlemlerde uygulanan fiyatlarla vergi kaybına yol açıp açmadığının tespit edilmesidir.

2.2.1.12.1. Vergisel Düzenlemeler

Transfer fiyatlandırması, 5520 sayılı KVK' nun 13'üncü maddesi ile "Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı" adı altında, 01.01.2007 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiştir.

Daha sonra 5615 Sayılı Kanun ile GVK'nun 41'nci maddesinde yapılan değişiklikle, ticari kazanç ve zirai kazanç sahibi gelir vergisi mükellefleri de transfer

⁷⁶ Fatih Saraçoğlu, *Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırma Süreci ve Türkiye*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2006, s.91

fiyatlandırması uygulamasına dâhil edilmiştir. Bu düzenleme ile transfer fiyatlandırması kabul edilen ve edilmeyen işlemler sayılmıştır⁷⁷.

2.2.1.12.2. Transfer Fiyatlandırması olarak kabul edilmeyen işlemler

- Teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları sair değerler (Aynen alınan değerler emsal bedeli ile değerlendirilerek teşebbüs sahibinin çektiklerine ilave olunur.)
- Teşebbüs sahibinin kendisine, eşine, küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatlar,
- Teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizler;
- Teşebbüs sahibinin, eşinin ve küçük çocuklarının işletmede cari hesap veya diğer şekillerdeki alacakları üzerinden yürütülecek faizler

2.2.1.12.3. Transfer Fiyatlandırması Olarak Kabul Edilen İşlemler;

(5615 sayılı kanunun 3'üncü maddesiyle eklenen bent yürürlük; 1.01.2007 tarihinden geçerli olmak üzere 04.04.2007) Bu fıkranın 1 ilâ 4 numaralı bentlerinde yazılı olan işlemler hariç olmak üzere, teşebbüs sahibinin, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması halinde, emsallere uygun bedel veya fiyatlar ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel veya fiyat arasındaki işletme aleyhine oluşan farklar işletmeden çekilmiş sayılır.

Teşebbüs sahibinin eşi, üstsoy ve altsoyu, üçüncü derece dahil yansoy ve kayın hısımları ile doğrudan veya dolaylı ortağı bulunduğu şirketler, bu şirketlerin ortakları, bu şirketlerin idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından kontrolü altında bulunan diğer şirketler ilişkili kişi sayılır.

⁷⁷Mehmet Müstehlik, **Serbest Bölgelerde Vergi Uygulamalarında Son Durum**, e-Yaklaşım / Nisan 2009 / Sayı: 196 Mehmet Müstehlik
<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20090414262.htm> (18.11.2009)

Bu bent uygulamasında, imalat ve inşaat, kiralama ve kiraya verme, ödünç para alınması veya verilmesi, ücret, ikramiye ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler, her hâl ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.

İşletmeden çekilmiş sayılan farklar, ilişkili kişi tarafından beyan edilmiş gelir veya kurumlar vergisi matrahının hesabında dikkate alınmış ise ilişkili kişinin vergilendirme işlemleri buna göre düzeltilir. İlişkili kişiler ve bu kişilerle yapılan işlemler hakkında bu maddede yer almayan hususlar bakımından, 5520 sayılı KVK'nun 13'üncü maddesi hükmü uygulanır.

Madde metnine göre; Teşebbüs sahibinin, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak belirlenmiş bedel ya da fiyatlar üzerinden mal, hizmet alımı ya da satımında bulunması, imalat veya inşaat işleminde bulunması, kiralama veya kiraya verme işlemlerinde bulunması, ödünç para alıp ya da vermesi, ücret, ikramiye ve benzeri ödemeleri yapması transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı olarak kabul edilmiştir. Bu şekilde yapılmış işlemler sonucunda işletme aleyhine oluşmuş farkların işletmeden çekilmiş sayılacağı kabul edilmiştir. Ticari kazancın tespitinde bu değerler kanunen kabul edilmeyen gider olarak ticari kazanca eklenecektir⁷⁸.

Ayrıca KV'nde geçerli olan düzeltme hükümleri GV için de geçerli olup, bu değerler ilişkili kişi tarafından beyan edilmiş ise GV ve KV'nin hesabında yer almış ise; mükerrer vergilemeyi önlemek için ilişkili kişinin vergilendirme işlemlerinde gerekli düzeltmeye gidilecektir.

Anılan şirketlerin anonim, limited, kollektif, komandit şirket ya da adi ortaklık biçiminde kurulmuş olması şeklinde bir ayırım yapılmamıştır. Teşebbüs sahibi ilişkili kişilerle emsallere uygun fiyat ve bedeller kullanarak, mal ya da hizmet alım satımı veya mal ve hizmet alım ve satımı olarak değerlendirilen işlemleri yaparsa bu durumda örtülü kazanç dağıtımı olarak kabul edilmeyecek ve bu madde hükümleri uygulanmayacaktır.

⁷⁸ Şükrü Kızılot, **Türk Vergi Hukukunda Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye**, Yaklaşım Yayınları, Ankara-2002, s.243

2.2.1.12.4. Emsal Bedel Kıyaslamasının Önemi

Transfer fiyatı tespitinde “emsallere uygunluk ilkesi” tanımlanmıştır. Bunun üzerinde önemle durmak gerekiyor, çünkü maliyenin serbest bölgelerde başlattığı incelemelerin ve matrah farklarının çoğunluğu bu temel ilkeye dayanıyor. Türkiye’deki bir şirketin serbest bölgedeki ilişkili şirkete mal satması ya da tam tersi serbest bölge şirketinin yurt dışından mal getirerek Türkiye’deki şirkete satması örtülü kazanç olarak değerlendirilmiş ve matrah farklarına konu olmuştur.

Söz konusu işlemlerde transfer fiyatlandırmasından bahsedebilmek için, emsaline göre göze çarpacak derecede yüksek ya da düşük fiyat veyahut bedelsiz satış işleminin olması gerekmektedir. Bu nedenle “emsal” in iyi tespit edilmesi gerekiyor. Firmanın yapmış olduğu iş ve işin yoğunluğuna göre “kurum içi emsal” ya da “benzer kurumlardan emsaller” alınabilir. İş yada işlem türlerinin aynı olduğu, aynı türden iş ve işlemlerin birden çok yapıldığı, veya iş yada işlemlerin örtülü kazanç dağıtımını yapılabilecek kişiler ve üçüncü kişilerle birlikte yapıldığı durumlarda kurum içi emsal kullanılabilir. Bunun yanında, ürün ya da hizmetlerin, kapasitelerinin, organizasyonunun, sermaye yapılarının ve karşılaştırma dönemlerinin benzer olması veya aynı piyasada faaliyet gösterilmesi durumlarında da benzer kurum emsali kullanılabilir⁷⁹.

2.2.1.12.5. Yargı Kararları

Türkiye’deki serbest bölge uygulamalarına baktığımız da, Türkiye’den serbest bölgeye düşük karlı satışların yapıldığı, serbest bölgeden de bu malların yüksek karla ihraç edildiği görülmektedir. Buradan hareketle inceleme elemanları serbest bölgeye satış fiyatı ile serbest bölgeden satış fiyatı arasındaki farkı doğrudan örtülü kazanç kabul edip matrah farkları bulmuşlardır.

⁷⁹ Şükrü Kızılot, **Serbest Bölgelerde Aynı Alanda Faaliyet Gösteren Müesseseler Nezdinde Emsal Araştırması Yapılmadan Örtülü Kazanç Dağıtımından Söz Edilemeyeceği**, Yaklaşım, Sayı:176, Ağustos 2007, s.20

İnceleme elemanları somut olarak vergi kaybını tespit etmedikleri gibi, serbest bölge şirketinin yapmış olduğu giderleri de dikkate almadan raporlarını düzenlemişlerdir.

İncelemeye konu firmaların bir kısmı uzlaşmaya giderek vergilerini ödemişler bir kısmı da olayı yargıya taşımışlardır⁸⁰.

Danıştay son zamanlarda vermiş olduğu kararlarda emsal bedel” üzerinde önemle durmuş ve “örtülü kazancın varlığı için aynı türden organizasyonu içeren işletmeler bazında yapılacak araştırmalarla elde edilecek veriler dikkate alınmak suretiyle, emsal araştırması yapılarak örtülü kazanç dağıtımının bulunup bulunmadığının tespitinin gerektiğine, serbest bölgeden yüksek karla yapılan satışlarda örtülü kazanç dağıtımı yapıldığından söz edilebilmesi için, aynı alanda faaliyet gösteren müesseseler nezdinde emsal araştırması yapılması gerekmektedir. Bu tür kıyaslama yapılmadan, örtülü kazanç dağıtımından söz edilemez⁸¹.” demektedir.

2.2.2. Katma Değer Vergisi Açısından Değerlendirme

Vergi kanunlarımızda serbest bölgelerle ilgili birçok düzenleme vardır. Serbest bölgelerle ilgili en fazla problem KDV konusunda yaşanmaktadır. Bunun nedeni, serbest bölgelerin ülkenin siyasi sınırları içinde olmakla birlikte gümrük, kambiyo ve vergi mevzuatı uygulamaları açısından yurt dışı kabul edilmesinden kaynaklanmaktadır. Mali idare yapmış olduğu düzenlemelerin kimisinde serbest bölgeleri yurt dışı kabul etmediğinden özellikle hizmet ihracı ve serbest bölgelerde verilen hizmetlerde KDV açısından sorunlar yaşanmaktadır.

⁸⁰ Ferhat Farhan, **Serbest Bölgelerde Faaliyet Gösteren Şirketlere Örtülü Kazanç Dağıtımı ile İlgili Yapılan Tarhiyatlarda, Danıştay 3. Dairesinin, Vergi Dairesi Lehindeki Kararı ve Kararın Değerlendirilmesi**, Yaklaşım, Sayı:178, Ekim 2007, s.132

⁸¹ Dn. 4. D.'nin 22.02.2007 tarih ve E. 2006/1865, K. 2007/485 sayılı kararı
<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp> (04.10.2008)

2.2.2.1. Genel Olarak

KDVK' nu ile ilgili mevzuata göre, Türkiye'den serbest bölgeye gönderilen mallar ihracat istisnası kapsamındadır. Bu nedenle, serbest bölgelerdeki firmalara mal ve hizmet teslimleri KDV'ye tabi tutulmamakta ve yüklenilen KDV'de geri alınabilmektedir. Aynı şekilde amortismanına tabi iktisadi kıymet edinilmesinde de KDV hesaplanmayacaktır.

Katma Değer Vergisi Kanununun;

- 1'nci maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde, her türlü mal ve hizmet ithalatının katma değer vergisine tabi olduğu,
- 11'nci maddesinin (1) numaralı fıkrasının (a) bendinde, ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler ve karşılıklı olmak şartıyla uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye'de verilen roaming hizmetlerinin katma değer vergisinden istisna olduğu,
- 12'nci maddesinde, bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için, teslimin yurt dışındaki bir müşteriye veya bir serbest bölgedeki alıcıya ya da yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılması ve teslim konusu malın Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye vasıl olması ya da yurt dışındaki müşteriye gönderilmek üzere yetkili gümrük antreposuna konulması gerektiği,
- 16'ncı maddesinin (1) numaralı fıkrasının (c) bendinde, Gümrük Kanunundaki transit ve gümrük antrepo rejimleri ile geçici depolama ve serbest bölge hükümlerinin uygulandığı malların katma değer vergisinden istisna olduğu,
- 17'nci maddesinin (4) numaralı fıkrasının (1) bendinde, serbest bölgelerde verilen hizmetlerin katma değer vergisinden istisna olduğu,

Hükümlerine yer verilmiştir⁸².

Yukarıda yer verilen hükümler çerçevesinde, serbest bölgelerde faaliyet gösteren işletmelere Türkiye'den yapılan teslim ve hizmetlerde ihracat istisnası

⁸²Mustafa Tan, **Türk Vergi Kanunları**, Gelirler Kontrolörleri Derneği, Ankara 2006, s.429-440

kapsamında işlem yapılacaktır. Serbest bölgelerden Türkiye'ye yapılacak mal teslimi ve hizmet ifaları ise ithalat kapsamında değerlendirilerek katma değer vergisine tabi tutulacaktır. Serbest bölge hükümlerinin uygulandığı malların teslimi ile serbest bölgelerde verilen hizmetler ise katma değer vergisinden istisna olacaktır.

Serbest bölgede yapılan işlemler KDV'ye de tabi hale gelmiş olmakla birlikte, KDVK' nun 16/1-c ve 17/4-ı maddeleri gereğince, serbest bölgelerde yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları KDV'den müstesna olacaktır. Bu istisna kısmi istisna olduğundan yüklenilen KDV'lerin indirimi, dolayısıyla iade alınması mümkün değildir.

Özetle belirtmek gerekirse, serbest bölgelerde yeni faaliyete başlayacak (7.2.2004'ten itibaren ruhsat alacak) mükellefler aynen Türkiye'nin diğer yerlerinde faaliyette bulunan mükellefler gibi tüm vergilere tabi olacaklar, yani bunlara 5084 sayılı Kanunla yapılan değişiklikler hemen uygulanmaya başlayacaktır. 6.2.2004 tarihi ve öncesinde ruhsat almış olanlara ise, 5084 sayılı Kanunla Serbest Bölgeler Kanununa eklenen geçici 3' üncü madde ile geçici düzenlemeler (istisnalar) öngörülmüştür. Başka bir deyişle bölgede eskiden faaliyet ruhsatı almış olanların müktesep hakları korunmuştur.

Öncelikle serbest bölgeler değişiklik öncesinde de, sonrasında da, mevzuat hükümlerine göre gümrük hattı dışı olduğundan, bu bölgelere ülkemizden mal ya da hizmet teslimi ihracat, ülkemize teslimler ise ithalat sayılmaktadır. Bu nedenle serbest bölgelere yapılan mal teslimleri ihracat istisnası hükümlerine tabi olup; hizmet ihracının da koşulları sağlanmak kaydıyla hizmet ihracatı istisnası da uygulanabilecektir. Gerek serbest bölgeler içinde gerekse bölge dışına ya da bölgeye dışarıdan teslimlerde KDV konusunu aşağıdaki şekilde detaylandırmak mümkündür.

2.2.2.2. Serbest Bölgeye Dışarıdan Teslimler

Serbest bölgelere başka ülkelerden mal ve hizmet teslimi olabileceği gibi ülkemizden de teslimler olabilmektedir.

Yukarda açıkladığımız üzere ayrıca hiçbir düzenlemeye gerek kalmaksızın serbest bölgelere yapılan mal ve hizmet teslimleri ihracat kapsamındadır. Zira bu bölgeler gümrük hattı dışı olduğundan ülkemiz siyasi sınırları içinde kalmakla birlikte mal ve hizmet giriş çıkışları açısından bir başka ülke gibi muamele görmektedir. KDV Kanunu'nun 11 ve 12'inci maddeleri birlikte değerlendirildiğinde, 4842 Sayılı Kanun'dan önce de, (serbest bölgelerin özellikle zikredilmemiş hali) bu bölgelere yapılacak teslimlerin ihracat olduğu ve istisnadan yararlanacağı açıktı. Zira teslimin yurtdışındaki bir müşteriye yapılması, teslim konusu malın T.C. gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye vasıl olması ihracat istisnasının uygulanabilmesi açısından yeterliydi. 4842 Sayılı Kanun öncesinde de KDV Kanunu'nun 12'inci maddesinde yer alan koşullar; 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun değişiklik öncesi 6'ncı maddesi açısından bakıldığında KDV Kanunu'ndaki istisnadan yararlanmayı gerektiriyordu. Ancak bu kadar açık bir hükme rağmen, tartışma yaratmamak bakımından KDV Kanunu'nun 12'nci maddesinin a ve b bentlerinde 4842 Sayılı Kanunla "serbest bölge" ifade olarak yer alacak şekilde değişiklik yapıldı. 24.04.2003'den bu yana serbest bölgeye malın vasıl olması ya da teslimin serbest bölgedeki alıcıya yapılmış olması özellikle ihracat istisnası koşulları arasında sayılarak zaten pek de tartışılmayan hususa daha da açıklık getirildi.

Kısaca ifade etmek gerekirse, yukarda belirttiğimiz hükümler çerçevesinde serbest bölgeye mal teslimleri ihracat muamelesi göreceğinden ihracat faturalarında KDV hesaplanmayacaktır. İhraç edilen malın ihraç eden, bünyesinde kalan ve indirim yoluyla telafi edilememiş KDV'si ise yüklenen KDV şeklinde nakden ya da mahsuben iade ile ilgili genel ve özel esaslar dikkate alınarak iade olunacaktır. Aynı şekilde KDV Kanunu'nun 11/1-c maddesi hükmüne uygun teslimler bakımından da tecil-terkin hükümleri uygulanabilir durumdadır. İhracat bedellerinin yurda getiriliş süreleri, taahhüt kapama, dövizin yurtdışında bırakılabilecek tutarları, dâhilde işleme ya da geçici kabul yoluyla konuyu kısaca toparlarsak; doğrudan serbest bölgede verilecek hizmetlerin sözleşme ile bu bölgelerde verilecek olduğu açıkça yer almalı ya da verilen hizmetin başkaca bir izahata gerek duyulmayacak kadar zaten fiilen bölgede veriliyor olması halinde bölge adresli boyama, bakım-onarım-gümrük işlemleri gibi KDV ithalat, teminat çözümü, ihraç kaydıyla ilgili teslimlerdeki 3 aylık

ve izinle alınacak ek süreler ile cezai yaptırımlar normal ihracat ve ihracat kaydıyla teslimlerdeki usul ve esaslara ve yasal düzenlemelere tabidir.

Hizmet ihracına gelince; hizmet ihracatına ilişkin koşullara bağlı olarak gerçekleşecek olmakla birlikte çoğu kere verginin konusuna girmeme hususu ile karıştırılabilmektedir. Bilindiği üzere hizmet ihracatının gerçekleşebilmesi için;

- Hizmetin yurtdışındaki müşteri adına fatura edilmesi,
- Hizmetten yurtdışında yararlanılması,
- Hizmet bedelinin döviz olarak yurda gelmesi,
- Hizmet teslim edilen kişinin (müşterinin) yurtdışında olması,

Şeklinde 4 ana koşul mevcuttur. Bu koşullardan herhangi birinin gerçekleşmemiş olması halinde hizmet ihracatından bahsedilemez⁸³.

Koşullardan "hizmetten yurtdışında yararlanma" dışında diğerleri anlaşılır durumdadır. "Hizmetten yurtdışında yararlanma" ise çok özetle teslim konusu hizmetin yurtdışında tüketilmesi; hizmet konusu objektif bir olgu ise (yemek, konaklamak, saç kesimi, muayene, tamir-bakım, boyama, eğitim, spor, kira v.b.) fiilen ve fiziken bu hizmetin yurtdışında verilmesi; danışmanlık, müşavirlik, komisyonculuk v.b. hizmetlerde ise hizmetin yurtdışındaki işle ilgili olması ya da yurtdışı tüketimine konu olması gerekir. Öte yandan bir de tamamen ülke dışında verilen hizmetler vardır ki; bu durumda KDV'nin konusunu tartışmak gerekir. Hizmetin fiilen yurtdışında verilmesi ve tüketilmesi halinde ülkemiz KDV mevzuatına göre değil yurtdışındaki mevzuata göre işlem yapılmalıdır.

Ancak serbest bölgeye ihraç edilecek bir mala yönelik verilen aracılık hizmeti, serbest bölgedeki işle ve müşteri ile ilgili verilen yazılı ya da sözlü

⁸³05.12.2009 tarih ve 27423 Sayılı RG'de yayımlanan, 113 Seri No'lu KDV Genel Tebliği ile Değişik "yurt dışındaki müşteriler için ifa edilen hizmetlerin, hizmetin ifa edildiği dönemde, bedelin döviz olarak Türkiye'ye gelmesi beklenilmeden ihracat istisnası kapsamında beyan edilecektir. Ancak, bu şekilde beyan edilen işlemlerle ilgili yüklenilen ve indirim konusu yapılamayan vergilerin KDV Kanununun 32 nci maddesi kapsamında iadesi hizmet bedeli döviz olarak Türkiye'ye gelmeden yerine getirilmeyecektir.

danışmanlık hizmeti, hizmet ihracatının diğer koşulları da sağlandığı takdirde ihracat istisnası kapsamındadır, yine tamamen serbest bölge sınırları içinde kullanılacak bir reklam hizmeti bu kapsamda değerlendirilmelidir.

Örneğin bir gümrük müşavirinin ya da mali danışmanın fiilen serbest bölgede hizmet vermesi, eğitim seminerleri, gümrük işlemleri, toplantı danışmanlığı gibi fiziken bu bölgelerde verilen hizmetler KDV'ne tabi olmayacaktır, çünkü serbest bölgelerde verilen hizmetler KDV Kanunu'nun 17'nci maddesine göre istisnadır. Bu türden hizmetler başka ülkede verilirse de, ülkemiz KDV mevzuuna zaten girmeyecektir.

Kanunu'nun 17/4-1 maddesine göre KDV'den istisnadır. Bu türden istisnalar kısmi istisna kapsamında olduğu için istisna hizmet nedeniyle KDV tahsil etmeyenlerin bu teslimler nedeniyle yükledikleri KDV'ler diğer işlemler nedeniyle hesaplanan KDV'den indirilemeyecek ve iadeye konu edilemeyecektir. İndirim ve iade konusu yapılamayan KDV tutarları verilen hizmetin maliyeti olacak ya da gider kaydedilecektir. Hizmet ihracatı koşulları sağlanıyorsa mal ihracatında olduğu gibi iadeye ve indirim konusuna edilebilecektir⁸⁴.

Serbest bölgelere başka ülkelerden girişlerde ülkemiz KDV mevzuatı uygulanamaz. Ülkemiz gümrük hattı dışında bulunan serbest bölgelere başka ülkelerden mal girişleri henüz ülkemize giriş sayılmadığından serbest bölge mevzuatına tabi olarak işlem görmeli ancak kayıtları vergi mevzuatımıza uygun şekilde tutulmalıdır. Yurtdışından bölgeye, bölgeden de başka bir yurtdışı ülkeye çıkışlar da transit ticaret muamelesi görmektedir.

Serbest bölgeden ülkemizdeki bir başka serbest bölgeye teslimler de ülkemizde tüketime konu olmadığından, halen iki gümrük hattı dışı teslim olarak KDV'siz dolaşmalıdır. Yani bölgeler arası teslimler gerek serbest bölgede yürütülen işlem olması gerekse hala yurtdışında kalması dolayısıyla KDV'ne tabi değildir.

⁸⁴ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g. e. s.390

2.2.2.3. Serbest Bölgeden Çıkışlar

Serbest bölgeden ülkemize yapılacak mal teslimleri ithalat işlemi sayıldığından malın tabi olduğu oranda KDV'ye tabidir. KDV Kanunu'nun 16'ncı maddesindeki ithalat istisnası hükmü saklı kalmak kaydıyla serbest bölgeden ülkemize yapılacak teslimlerde KDV uygulanacaktır. Dâhilde işleme ve geçici kabul rejimleri çerçevesinde serbest bölgelerden ülkemize girişlerde de teminat alınmak, taahhüde bağlanmak, TSE belgesi, kalite kontrol gibi diğer hususlar dikkate alınarak KDV'siz işlem yapılabilir. Aynı şekilde gümrük: birliği sağlanmış ülkeler ile üçüncü ülke orijinli mal teslimlerinde telafi edici vergiler mevzuatı da aynen geçerlidir. Yani uzak doğu menşeli bir malın serbest bölge aracılığıyla yurda sokulması halinde telafi edici gümrük vergileri alınacağı gibi dahilde işleme yada geçici kabul rejimi kapsamında ülkemize sokulmuş bir uzak doğu orijinli malın işlendikten sonra yurtdışı edilişinde serbest bölge aracılı olsun olmasın vasıl olunan topluluk ülkesinde telafi edici vergisi alınacaktır.

Serbest bölgeden başka ülkelere çıkışlar ise tamamen ülkemiz gümrük: hattı dışında gerçekleşmekte olup ülkemiz dışındaki anlaşmalar ve mevzuatlar geçerlidir.

2.2.2.4. Serbest Bölgelerdeki Teslimler

KDV Kanunu'nun 17/4-ı maddesi ile serbest bölgelerde verilen hizmetler, 16'ncı maddesi ile de serbest bölge hükümlerinin uygulandığı mallar KDV'den istisna edilmiştir. Dolayısıyla serbest bölgede dolaşıma tabi olan mallar ile bu bölgelerde verilen hizmetler KDV'den istisnadır. Düzenlenecek belgelerde KDV hesaplanmayacaktır. Gerekse 17'nci maddedeki istisnalar kısmi istisna olduğundan KDV'siz yapılan bu teslimler dolayısıyla yüklenilen KDV'ler indirim konusu yapılamayacağı gibi herhangi bir şekilde iade konusu da edilemez. İndirim ve iade konusu edilemeyen KDV tutarları serbest bölgede teslim edilen mal ve hizmetle ilgili maliyet ya da faaliyetin bir gideri şeklinde dikkate alınabilecektir⁸⁵.

⁸⁵ Taylar, a.g. e., s.144

2.2.3. Banka ve Sigorta Muamele Vergileri Açısından Değerlendirme

5084 Sayılı Kanun'dan önce Serbest Bölgeler Kanunu'nun 6'ncı maddesinde yer alan, vergi, resim ve harç mükellefiyetlerine ait mevzuat hükümlerinin uygulanmamasına ilişkin hükme göre, serbest bölgelerde Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV) uygulanmıyordu. 5084 Sayılı Kanun ile bu hüküm kaldırılmıştır, bu nedenle kanunun yayınlandığı tarihten itibaren serbest bölgelerde faaliyete başlayacak mükellefler BSMV hesaplayacaklardır. Kanunun yayınlandığı tarihten itibaren faaliyet ruhsatlarının süresi devam eden mükellefler ise, 31.12.2008 tarihine kadar yapacakları işlemler için BSMV tabi olmayacaklardır.

Bu konuda Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 11.04.2007 tarih ve 5678 Sayılı Özelgesinde "06.02.2004 tarihi itibarıyla serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış banka şubelerinin, faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere ve fakat her halükarda 31.12.2008 tarihine kadar yaptıkları işlemler dolayısıyla lehe aldıkları paralar BSMV'den istisnadır.⁸⁶" Denilmektedir.

2.2.4. Ücret Ödemeleri Açısından Değerlendirme

Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3 'üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi hükmüne göre, 6 Şubat 2004 tarihi itibarıyla faaliyet ruhsatı almış mükelleflerin serbest bölgelerde istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler 31.12.2008 tarihine kadar gelir vergisinden müstesnadır.

⁸⁶ Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 11.4.2007 tarih ve 5678 sayılı özelgesi;"3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun Geçici 3. maddesinin yürürlüğe girdiği 06.02.2004 tarihi itibarıyla bu Kanuna göre kurulan ve serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış banka şubelerinin, faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere ve fakat her halükarda 31.12.2008 tarihine kadar bu bölgede işlem tarihinde faaliyet ruhsatı bulunan mükelleflerin ruhsatlarında belirtilen faaliyetlerine ilişkin olarak yaptıkları işlemler dolayısıyla lehe aldıkları paralar banka ve sigorta muameleleri vergisinden istisnadır. Bu durumda, 06.02.2004 tarihi itibarıyla, 3218 sayılı Kanuna göre kurulan serbest bölgede faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış olan banka şubelerinin, bu bölgelerde faaliyette bulunma ruhsatı olmayanlarla yapacağı işlemler ile bankada işlem yaptıran firmaların faaliyet ruhsatlarında belirtilen faaliyetleri dışındaki işlemlerin banka ve sigorta muameleleri vergisi istisnasından yararlanamayacağı tabiidir."

Ancak, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibariyle ruhsatlarında belirtilen süre 31.12.2008 tarihinden daha önceki bir tarihte sona erecekse, istisna uygulamasında ruhsatta yer alan sürenin bitiş tarihi dikkate alınır. Mükelleflerin ruhsatlarında yer alan sürenin bitiş tarihi 31.12.2008 tarihinden sonraki bir tarih ise ücretlerde gelir vergisi istisnası 31.12.2008 tarihine kadar uygulanacaktır.

2.2.4.1. 6 Şubat 2004 Tarihinden Önceki Uygulama

5084 sayılı Yasa ile yapılan değişiklik 6.2.2004 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu tarihe kadar serbest bölgelerde elde ettikleri ücret olarak değerlendirmeye tabi tutulmuşlardır. Serbest bölgelerde T.C. 'nin kanunları uygulanmadığından T.C. tarafından bu bölgelerde elde edilen kazanç ve iratlar üzerinden vergi alınması da söz konusu olmamıştır.

Değişiklik öncesi duruma göre, serbest bölgelerde çalışanların ücretleri çalıştıkları serbest bölgede vergilendirilmez. Dolayısıyla bu ücretlerin gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir. Ancak, Serbest Bölgeler Kanunu'nun anılan maddesinin son fıkrasında Türkiye'deki tam ve dar mükellef gerçek ve tüzel kişilerin serbest bölgedeki faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazanç ve iratların, Türkiye'nin diğer yerlerine getirildiğinin kambiyo mevzuatına göre tevsiki durumunda da GV ve KV' den muaf olduğu hükmü yer almaktadır. 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 TL olarak ödenmesi durumunda bu TL'nin Türkiye'de bozdurulması söz konusu olmayacağından istisnadan da yararlanılamayacaktır.

Burada, çıkacak bir sorun da, ücretin tamamının Türkiye'ye getirilmeyip bir kısmının serbest bölgede harcanmış olması durumunda uygulamanın nasıl olacağıdır. Yurt dışında elde edilen gelirlerin vergilendirilmelerinde esas, kazancın yurda

getirilmesi durumunda ve getirildikleri dönemde vergilendirilmesidir. Bu nedenle serbest bölgede elde edilerek serbest bölge içinde harcanan gelirlerin yurda getirilmesi söz konusu olmayacağından vergiye tabi tutulmaları da söz konusu olmayacaktır. Yalnız gelirin serbest bölgede harcandığının ileri sürülebilmesi için serbest bölgede yaşanan süre ve bu süre içinde yapılabilecek harcamalarının uygun olması gerekir. Bu uygunluğun belirlenmesinde ölçü de kişinin serbest bölgede yaşadığı süreler, bu sürelerin gün içindeki dağılımı, konutun bulunduğu yer, evli veya çocuklu olup olmama gibi kıstaslara göre belirlenebilir.

Ödemelerin serbest bölge dışında yapılması durumunda ise yukarıda belirtilen koşullar birlikte sağlanmayacaktır. Bu durumda ödeme döviz olarak yapılsa dahi Türkiye'ye kambiyo mevzuatına göre getirilmiş olmayacağından ücretlerin vergiye tabi gelir olarak değerlendirilmesi gerekir. Fakat ödemenin çalışana bizzat serbest bölge dışında yapılma yerine, kendisinin serbest bölge dışındaki banka hesabına havale edilmesi veya posta havalesi ile gönderilmesi durumunda personel paraya fiilen Türkiye' de tasarruf etmekle birlikte serbest bölge içinde işverenin tasarrufundan çıktığı için ödeme serbest bölgede yapılmış olur.

2.2.4.2 6 Şubat 2004 Tarihinden Sonraki Uygulama

5084 sayılı Yasa ile Serbest Bölgeler Kanunu'nun 6'ncı maddesinde yapılan değişiklikle, bu bölgelerde vergi, resim ve harç mükellefiyetlerine dair mevzuatın uygulanmayacağı hükmü kaldırılmıştır. Bunun yanı sıra defter ve belge düzeni konusunda MB'lığına düzenleme yapma yetkisi verilmiştir

Türkiye'deki tam ve dar mükellef gerçek ve tüzel kişilerin serbest bölgedeki faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazanç ve iratları, Türkiye'nin diğer yerlerine getirildiğinin kambiyo mevzuatına göre tevsiki halinde de, GV ve KV'nden muaf oldukları şeklindeki hüküm kaldırılmıştır. Böylece serbest bölgelerde elde edilen gelirler de vergiye tabi olmuştur. Bu bağlamda serbest bölgelerde elde edilen ücret gelirleri de GV'ne tabidir.

Ancak, kazanılmış hakların korunması ve bu avantajları dikkate alarak yatırım kararı veren mükelleflerin durumunun korunması amacıyla geçici bir süre için değişiklik hükümlerinin yürürlüğe girmesinden önce ruhsat alınış olanların ayrıcalıklı durumlarının sürdürülmesi sağlanmıştır. Buna göre, 2008 yılı sonuna dek istisna sürecektir. Ancak, yasanın yürürlüğe girdiği tarihten önce alınan ruhsatın süresi bu tarihten önce dolarsa istisna ruhsat süresinin dolduğu tarihte sona erecektir.

Ücret gelirlerinin istisnası da işverenin istisnasına bağlanmıştır. Kazancı istisna kapsamında olan işverenin işinde çalışan personelin ücret geliri de istisna kapsamındadır. Ücret gelirin e uygulanan istisnanın sınırı 31.12.2008 tarihi ile işverenin ruhsat süresinden önce olanın, dolduğu tarihtir. Örneğin, işverenin ruhsat süresi 31.12.2010 tarihinde doluyorsa 1.1.2009 tarihinden itibaren elde edilen ücret geliri vergiye tabi olacaktır. Eğer ruhsat süresi 31.12.2006 tarihinde sona eriyorsa 1.1.2007 tarihinden itibaren ücretler vergiye tabi olacaktır.

Ruhsat süresinin uzatılması istisnanın devam etmesini (uzamasını) sağlamaz. Ruhsat süresi uzasa dahi istisna ruhsat süresinin dolduğu tarihte sona erer.

6.2.2004 tarihinden sonra serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat alan mükelleflerin istihdam ettikleri personel için hiçbir şekilde istisna söz konusu değildir. Bu personelin ücretleri vergiye tabi olduğu gibi, işveren de bu vergileri kesmek ve muhtasar beyanname ile beyan etmek ve ödemek sorumluluğu altındadır.

Bölgelerde istihdam edilen personelin bölgeler dışında da çalıştırılıyor olması halinde, sadece bölgeler içerisinde çalıştırılan süreye tekabül eden ücret kısmı gelir vergisinden müstesna olacaktır. Bölgeler dışında çalıştırılan süreye tekabül eden ücretleri için istisna uygulaması söz konusu olmadığı gibi, personelin işe alınma tarihinin de, ücretlerde gelir vergisi istisnası uygulaması bakımından bir önemi bulunmamaktadır.

Yapılan bu değişiklikle, serbest bölgelerde çalışan personele yapılan ücret ödemelerine getirilen gelir vergisi istisnası 31.12.2008 tarihinden itibaren

(ruhsatlarında belirtilen süre 31.12.2008 tarihinden daha önceki bir tarihte sona ermemesi koşuluyla) kaldırılacaktır. Serbest bölgelerdeki firmalar 31.12.2008 tarihine kadar bu bölgelerde çalıştırdıkları kişilere ödedikleri ücretlerden vergi tevkifatı yapmayacaktır. Bu tarihten sonraki ücret ödemeleri ise gelir vergisine tabi olacaktır.

İstisna, 6.02.2004 tarihi itibarıyla faaliyet ruhsatı almış mükelleflerin bölgede istihdam ettikleri personele ödenecek ücretlere uygulanacağından, 6.02.2004 tarihinden sonra ruhsat almış mükelleflerin çalıştırdıkları personele ilişkin ücretlerin anılan istisna uygulamasından faydalanabilmeleri mümkün değildir.

Örneğin, halen serbest bölgede faaliyet gösteren bir mükellefin kapasitesini genişletmesi dolayısıyla, serbest bölgede daha fazla personel çalıştırmaya başlaması halinde, bu personele ödenecek ücretler istisnadan yararlanacaktır. Serbest bölgede çalışan personelin çeşitli nedenlerle serbest bölge dışındaki iş yerinde çalıştırılmaya başlaması halinde, serbest bölge dışında çalışıldığı sürece ödenen ücretler istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

İstisna, 06.02.2004 tarihi itibarıyla faaliyet ruhsatı almış mükelleflerin bölgede istihdam ettikleri personele ödenecek ücretlere uygulanacağından, 07.02.2004 tarihinden itibaren ruhsat alan mükelleflerin çalıştırdıkları personele ilişkin ücretlerin istisnadan faydalanması mümkün değildir. 07.02.2004 tarihinden sonra ruhsat almış imalatçıların yanında çalışanlar da istisnadan yararlanamayacaktır.

Daha önce de açıkladığımız üzere fiilen serbest bölgede çalışmasa da merkezden serbest bölgedeki şube ile ilgili mesai sarf edilmesi halinde çalışana ait ücretin brüt tutarının belli bir bölümünün şube hesaplarına KDV'siz yansıtılması mümkündür⁸⁷.

⁸⁷ İlhan Kırıktaş, **Serbest Bölgelerde Vergileme Usul ve Esasları**, Vergi Dünyası, Sayı:278, Ekim 2004,s.150

2.2.4.3 5810 Sayılı Kanunla Getirilen Düzenleme

12.11.2008 tarih 5810 Sayılı Kanunun 7'nci maddesi ile 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3'üncü maddesinin ikinci fıkrasında yapılan düzenlemeyle; AB'ne tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar; bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az % 85' ini yurtdışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler gelir vergisinden müstesnadır. Bu oranı % 50' ye kadar indirmeye ve kanuni seviyesine kadar yükseltmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir. Yıllık satış tutarı bu oranın altında kalan mükelleflerden zamanında tahsil edilmeyen vergiler cezasız olarak, gecikme zammıyla birlikte tahsil edilir. Bu suretle eski veya yeni ruhsatlı ayrımı yapmadan tüm üreticilerin ürettiklerinin %85' ini ihraç etmeleri şartıyla, çalışanların ücretlerindeki GV muafiyetinden yararlanmaları sağlandı. Uygulamanın esaslarını belirlemek üzere, 12.03.2009 tarihli RG' de 3128 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu Genel Tebliği (Seri No:1) yayımlandı. Yayımlanan bu tebliğ adeta firmaları cezalandırırcasına hem kafaları karıştırdı hem de maliyetleri arttırdı. Kanun değişmeden önce, çalışanlarıyla "net ücret" üzerinden anlaşan bir firma bordrosunu yaparken netten brüte giderek SGK matrahını buluyor ve bunun üzerinden prim hesaplayarak ödüyordu. Ücretler GV 'nden istisna olduğu için sadece SGK primi dikkate alınarak brüt ücret hesaplanıyordu. Değişiklik sonrası muafiyetten yararlanan bir firma çalışanlarına ödediği net ücret değişmediği halde, netten brüte hesaplama yaparken bu kez -olmayan- GV'ni de dikkate alarak netten brüte hesaplama yapmak zorunda. Yani brüt ücret hesaplamasında daha önce sadece SGK primini dikkate alırken bu kez hem SGK primini hem de GV'ni dikkate alması gerekiyor.

Yapılan bu yeni uygulama mükelleflerin SGK prim matrahının artmasına neden oluyor. 12 ay boyunca bu şekilde hesaplanan gelir vergileri Muhtasar Beyanname ile beyan edilip ödenmeyerek tecil edilecek. Daha sonra bir YMM'nin yazacağı rapor ile ürettiği ürünlerin %85'ini ihraç ettiği tespit edilen mükelleflerin Tecil edilen Gelir Vergileri terkin edilecektir.

Burada maliyet arttırıcı bir diğer unsurda YMM Raporu zorunluluğudur. Mükellefler ödemeyecekleri verginin tespiti içinde bir YMM ile anlaşarak rapor yazdırmak zorundadır. İş bununla da bitmiyor. Bir de Asgari Geçim İndirimi (AGİ) sorunu var. Kaldırılan "vergi iadesi" uygulaması yerine getirilen AGİ uygulaması, çalışanların ücretlerinden kesilen gelir vergisi esas alınarak hesaplanan bir vergi indirimi. Yani ücretlerden kesilecek Gelir Vergisi yoksa AGİ de yok. Ama buna rağmen yeni uygulamada AGİ hesaplanmak zorunda. Bordroda AGİ gösteriliyorsa çalışanlara ödenmek zorunda. Hesaplanan AGİ muhtasar beyannamede gösterilerek, ödenecek GV'nden mahsup edilecek. Peki, bu durumda, %85 ihracat şartını gerçekleştirerek ücretlerde gelir vergisi istisnasından yararlanan üreticilerin ödedikleri AGİ'ler olmayan gelir vergisinden nasıl mahsup edilecek? Çalışanlara ödenen AGİ'ler geri mi istenecek? Şayet AGİ'nin ödenmemesi tercih edilirse, ödenmeyen AGİ muhtasar beyannamede nasıl mahsup edilebilecek⁸⁸.

2.2.5. Damga Vergisi ve Harç İstisnası Açısından Değerlendirme

12.11.2008 tarih 5810 Sayılı Kanunun 7'nci maddesi ile 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3'üncü maddesinin ikinci fıkrasında yapılan düzenlemeyle; AB' ne tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar; bu bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetlerle ilgili olarak yapılan işlemler ve düzenlenen kağıtlar DV ve harçlardan müstesnadır, denilmek suretiyle DV'ne açıklık getirilmiştir.

5810 sayılı kanun öncesinde istisna, 6.02.2004 tarihi itibarıyla faaliyet ruhsatı almış mükelleflerin bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetlere ilişkin olarak yaptıkları işlemlere uygulanıyor, 6.02.2004 tarihinden sonra ruhsat almış mükelleflerin sözü edilen istisna uygulamasından faydalanabilmelerine izin verilmiyordu.

Bilindiği üzere 488 Sayılı DVK' nun 1'inci maddesine göre" yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile

⁸⁸ Oğuz, a.g. e., s.2

elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeler" damga vergisine tabidir⁸⁹. Çok özetle ifade etmek gerekirse; ispat aracı olabilen, bir kıymet ifade eden yani değerli kağıt mahiyetindeki kağıtlar damga vergisinin konusuna girmektedir⁹⁰. Ülkemiz dışında düzenlenen kâğıtlar ise sadece Türkiye'de resmi dairelere ibraz edildiği, üzerine devir veya ciro işlemleri yürütüldüğü veya herhangi bir suretle hükümlerinden ülkemiz içinde faydalanıldığı takdirde vergiye tabi olup aksi halde ülkemiz vergileme sahası dışındadır.

Buna göre, mükelleflerin serbest bölgelerde yapmış oldukları işlem, sözleşme vb. damga vergisinden istisna edilirken, damga vergisine konu bu işlemler serbest bölge dışında örneğin mahkemelerde, noterde vb. kullanılmak, istendiğinde damga vergisi tahsil ediliyordu.

Yapılan düzenleme ile serbest bölge firmalarının bu bölgelerde gerçekleştirmiş oldukları faaliyetlere ilişki olmak kaydıyla, tüm işlemleri damga vergisinden müstesna edilmiştir. İşlemin serbest bölgede yada Türkiye'de yapılmış olmasının ya da firmanın 6.02.2004 ten önce veya sonra kurulmuş olmasının bir önemi yoktur.

2.2.6. Özel Tüketim Vergisi Açısından Değerlendirme

Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) Kanunu'nun 7'nci maddesinin (7) numaralı bendine göre, Gümrük Kanunu'nun transit, gümrük antrepo, dahilde işleme, gümrük kontrolü altında işleme rejimlerine tabi tutulanlar ile serbest bölgeler ve geçici depolama yerleri hükümlerinin uygulandığı mallar ÖTV'den müstesnadır. Halen yürürlükte olan bu madde hükmü uyarınca, serbest bölgelerden yurt içine giren mallar için ithalat, yurt içinden serbest bölgeye gönderilen mallar için de ihracat rejimine göre ÖTV uygulanmasına devam edilecektir.

⁸⁹ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e. s.431

⁹⁰ İlhan Kırıktaş, **Serbest Bölgelerde Vergileme- Özellik Arz Eden Hususlar**, Vergi Dünyası, Sayı:278, Ekim 2004, s.153

Bilindiği üzere 4760 Sayılı ÖTV Kanunu kapsamında; akaryakıt ürünleri ve solventlerin yer aldığı I sayılı listedeki mallar, bazı taşıt araçlarının yer aldığı II sayılı listedeki mallar, alkollü içecekler ve tütün mamullerinin yer aldığı III sayılı listedeki mallar ile elektronik ve bazı beyaz eşyalarla lüks bazı malların bulunduğu IV sayılı listedeki mallar yer almaktadır. Kayıt ve tescile tabi II sayılı listedeki taşıt araçlarının ilk iktisabı hariç diğer listelerdeki malların ithalatı, imal ya da inşa edenleri tarafından teslimi ile I sayılı listedeki malların ithalatçıları ve imal edenleri tarafından teslimi bir defaya mahsus olmak üzere ÖTV' ne tabidir⁹¹. Gerek liste konusu mallar gerekse vergiyi doğuran olay yönüyle bakıldığında; sadece serbest bölgelerde dolaşıma girecek bir taşıt aracı (forklift, konteynerler hariç) söz konusu olamaz. Yani bölge dışında trafiğe çıkmayacak bir taşıt aracı olmayacağı gibi kayıt ve tescile tabi olan bir aracın kayıt ve tescil olmadan trafiğe çıkması ya da trafikte dolaşımını bu verginin konusu bakımından mümkün değildir. O halde II sayılı listedeki malların kayıt ve tescile tabi olanlarının ilk iktisabı bölge dışında olacağından ÖTV' ne tabidir. Yani ülke siyasi sınırları içindeki bu bölgelerde kullanılan taşıt araçları da plakalı yani kayıt ve tescilli olmak zorundadır ve ilk iktisabı sırasında ÖTV ödenmiş olmalıdır. Ancak üretim amaçlı olup sadece bölgede kullanılan ve bölge dışında trafiğe çıkmayan forkliftlerin, konteynerlerin kayıt ve tescile tabi olmasına dolayısıyla ÖTV ödenmesine gerek yoktur (tıpkı hava limanlarındaki münhasıran buralarda kullanılan apron otobüsleri, konteyner ve forkliftlerde olduğu gibi).

Diğer listedeki malların ithali, ithalatçıları tarafından ya da imalatçıları tarafından tesliminde ÖTV Kanunu'nda belirlenmiş serbest bölgelere yönelik özel bir istisna söz konusu olmadığından ve 4760 Sayılı Kanun'un 10/1 maddesi hükmü gereği diğer I kanunlardaki istisna ve muafiyetler ÖTV bakımından geçersiz kılındığından herhangi bir istisna söz konusu değildir. Ancak serbest bölgelere bu türden malların ihracatı ve ihraç kaydıyla teslimlerinde ilk safha ise ÖTV istisnasının bulunduğu açıktır (ihracat istisnası).

Kısaca ihracat ve ihraç kaydıyla teslimlere ilişkin hükümler saklı kalmak şartıyla, gümrük hattı dışı olmasına rağmen vergi kanunlarının uygulandığı bir alan

⁹¹ Yusuf Kıldıç, **Türkiye'de ve Dünyada Özel Tüketim Vergisi**, Mükellefin Dergisi, Sayı 120, Aralık 2002, s.83

haline gelen bu bölgelerde imalatçı olursa bile ÖTV' ne tabi malların tesliminde istisna mevcut değildir. 5084 Sayılı Kanun'dan önce ise vergi kanunlarının uygulama sahası dışında kalan bu bölgelerdeki ÖTV' nin konusuna giren malların ilk safhasındaki dolaşimleri da münhasır bölge içi olmak kaydıyla ÖTV' nin konusuna girmiyordu.

2.2.7. Motorlu taşıtlar Vergisi Açısından Değerlendirme

Motorlu Taşıtlar Vergisi (MTV) Kanunu'nun 3'üncü maddesi hükmüne göre, motorlu taşıtlar vergisinin konusuna giren taşıtlar, yurt içinde veya yurt dışında kullanılması ayrımı dikkate alınmaksızın, Türkiye'de bulunan trafik, liman veya belediye ve ulaştırma Bakanlığı sivil hava vasıtaları siciline kayıtlı taşıtlardır. Bu sicillere kayıtlı taşıtlar MTV' ne tabi tutulduğundan, Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3'üncü maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi hükmünün bu vergi bakımından geçerliliği olmamaktadır⁹².

2.2.8. Teşvik Mevzuatı Açısından Değerlendirme

5084 Sayılı Kanundan sonra, Serbest Bölgeler Kanunu md. 6'da, serbest bölgeler gümrük bölgesi dışında sayılmakta ve bu bölgelerde gümrük ve kambiyo mükellefiyetleri ile ilgili mevzuat hükümleri uygulanmamaktadır. Fakat vergi, resim ve harç mevzuatına ilişkin hükümler uygulanabilir hale gelmiştir.

Serbest bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetlere bağlı olarak yapılan işlemlere tanınan vergi, resim ve harç muafiyetinin bölgeyle sınırlı tutulması gerekir. Serbest bölge dışına çıkılarak bu bölgeye yönelik olmak üzere Türkiye'de yapılacak muamelelere bu tür bir muafiyet tanınmaması gerekir. Aksi durumda, uygulamaya yönelik olarak birçok sorun ortaya çıkacaktır⁹³.

⁹² Oroslu, a.g. e., s.45

⁹³ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, "Beyanname Düzenleme Kılavuzu", İstanbul 2007, s.56

Serbest Bölgeler Kanunu 6'ncı maddesinde açıkça ifade edildiği üzere, "İşleticiler ve kullanıcılar yatırım ve üretim safhalarında Bakanlar Kurulunca belirlenecek vergi dışı teşviklerden yararlandırılabilirler." Dolayısıyla, teşvik mevzuatının da bu bölgelerde uygulanması konusunda herhangi bir sorun olmasa gerektir.

2.2.9. Gümrük Vergisi Açısından Değerlendirme

Gümrük vergileri objektif nitelikli dolaylı vergiler olup, konusu kişiler değil ticaret konu olan mal ve eşyalardır. Gümrük vergileri, himayecilik politikasının önemli bir aracı olduğu için, gümrük vergisi istisna ve muafiyetleri büyük önem taşımaktadır⁹⁴.

Serbest Bölgeler Kanunu madde 6'da, serbest bölgeler gümrük bölgesi dışında sayılmakta ve bu bölgelerde gümrük mükellefiyetlerine ilişkin mevzuat hükümleri uygulanmaz denilmektedir. Serbest bölgelerde faaliyet gösteren kullanıcılar, yurt dışından aldıkları nihai mal, yatırım malı, ara mal ve hammadde için gümrük vergisi ödememekte ve gümrük vergisinden muaf tutulmaktadır.

2.2.10. Sosyal Güvenlik Mevzuatı Açısından Değerlendirme

Serbest Bölgeler Kanunu ve Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği'nde, bölgede faaliyette bulunan gerçek ve tüzel kişiler ile bunların yanında iş akdine göre çalışan işçiler hakkında yabancı uyruklular da dâhil olmak üzere, Türkiye Cumhuriyeti Sosyal Güvenlik Mevzuatı hükümleri uygulanacaktır.

SGK yükümlülere sigorta primleri Türk Lirası olarak ödenmektedir. Hak sahiplerine yapılacak ödemeler de bu kurumlar tarafından Türk Lirası olarak

⁹⁴ Taylan, a.g. e., s.188

yapılacaktır, denilmektedir⁹⁵. Buna göre, serbest bölgelerde sosyal güvenlik mevzuatının uygulanmasında yeni bir düzenleme getirilmemiştir.

2.2.11. Amme Alacakları Mevzuatı Açısından Değerlendirme

Serbest bölgeler şu anda T.C. hudutları içinde ve sadece gümrük ve kambiyo mevzuatlarının uygulama alanı dışındadır. Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun (AATUHK) 'un uygulanmayacağına ilişkin ne 5084 sayılı Kanun'dan önce ne de sonra herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Dolayısıyla 5084 sayılı Kanun öncesinde de bugünkü mevzuat hükümlerine göre de anılan kanunun tatbikine engel bir durum yoktur. Yani ülkemiz mukimi bir kişi ya da kurumun devlete ya da üçüncü kişilere borcundan dolayı serbest bölgedeki mallarına aktif kıymetlerine ya da gelirlerine haciz uygulanabilir⁹⁶. Diğer taraftan aynı kanun'un tecil hükümleri, yurtdışı yasağı ve gecikme zammı oranları da geçerlidir.

2.2.12. Emlak Vergisi Mevzuatı Açısından Değerlendirme

1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu (EVK)'na göre Türkiye sınırları içinde bulunan binalar, arazi ve arsalar emlak vergisine tabi olup ilgili belediyelerce takip ve tahsil olunmaktadır. Yine aynı kanunun 22'nci maddesinde “bina ve arazi vergileri ile ilgili muaflik ve istisna hükümleri bu Kanun'a eklenmek veya bu Kanun'da değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir.” Hükümü yer almaktadır.

İstanbul Trakya Serbest Bölgesi dışındaki serbest bölgelerin arazisi özel mülkiyet değildir. Bu nedenle serbest bölgelerdeki arazilerin özel mülkiyete geçmesi söz konusu olmamakla birlikte, arazi üzerine inşaat yapılması ve bunların ilgili mevzuata göre devirleri mümkündür⁹⁷.

⁹⁵ Özkan Bilgili, **Sosyal Güvenlik Klavuzu**, İzmir SMMMO Yayın No:52 İzmir 2006, s.245

⁹⁶ Kırıktaş, a.g. e., s.152

⁹⁷ Çiğdem Çekçeoğlu, **Serbest Bölgeler ve Serbest Bölgedeki Faaliyetlerin Vergi Mevzuatı Karşısındaki Durumu-1**, Yaklaşım, Sayı 116, Ağustos 2002, s.210

5084 Sayılı Kanun'dan önce serbest bölgelerin hem gümrük hattı dışı hem de vergi kanunlarının kapsama alanı dışında kalması dolayısıyla bu bölgelerdeki bina, arsa ve arazileri emlak vergisine tabi değildi. 5084 Sayılı Kanun'la yapılan değişiklik sonrası, bu bölgelerin vergi kanunlarının kapsama alınması ve idarenin de, EVK'nu 22'nci maddeye göre yetkili olduğunu ileri sürerek, emlak vergisi uygulamaya yönelik işlemler yapması sıkıntıya yol açmıştır⁹⁸.

Oysa serbest bölgelerin kuruluş amaçlarının başında, bölgede yatırım yapan kullanıcılara vergisel tevsikler sağlaması gelir. İdarenin bu uygulaması kanunun özüne terstir. Nitekim Danıştay 9'uncu Dairesi'nin vermiş olduğu bir kararda, "gayrimenkul alım satımı ve benzeri tasarrufların bu bölgede gerçekleştirilen ekonomik faaliyetlerin bir parçası olduğunun kabul edilmesi gerektiğini" vurgulayarak, emlak vergisi uygulanmaması gerektiği yönünde kararı onamıştır. Bunun yanında serbest bölgelerde Emlak Vergisi yükümlülüğü olduğunu savunanlarda vardır. Buna göre taşınmazların devlete ait olmasına veya özel mülkiyet olmasına göre ayırım yapmak gerekir. Devlete ait arazide devlete ait olan üst yapı tesisleri için muafiyet vardır. Serbest bölgelerde özel mülkiyete tabi arazi, bina ve arsalar emlak vergisine tabidir. Serbest bölgeler vergi kanunlarının uygulanma alanına dahil edildiğine ve özel bir muafiyet ve istisna dahil edilmediğine göre, özel mülkiyetli serbest bölge arazi, bina ve arsaları emlak vergisine tabidir⁹⁹.

2.2.13. Veraset ve İntikal Vergisi Açısından Değerlendirme

7338 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi (VİV) Kanunumuz, T.C. tabiiyetinde bulunan şahıslara ait malların ya da ülkemiz siyasi sınırları içindeki malların veraset yoluyla veya ivazsız bir şekilde bir şahıstan diğer şahsa intikalini verginin konusuna almıştır¹⁰⁰. Anılan kanunun 1'inci maddesinde açıklanan bu hususa ilave olarak, Türk vatandaşlarının başka ülkelerde aynı yolla sahip olacakları mallara da şamil

⁹⁸ Metin Taş, **Serbest Bölgelerde Emlak Vergisi Uygulanabilir mi?**, Yaklaşım, Sayı:184, Nisan 2008, s.26

⁹⁹ Taylar, a.g. e., s.182

¹⁰⁰ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g. e., s.371

olduğu ancak bir Türk vatandaşının başka ÷lkelerdeki mallarının yabancı bir ÷lke vatandaşına veraset yada ivazsız intikaline şamil olmadığı açıkça vurgulanmıştır.

Yasa koyucunun mantığı ve son derece açık olan yukarda zikredilen kanun h÷k÷mleri dikkate alındığında; 5084 Sayılı Kanun öncesinde de somasında da olsa, bir Türk vatandaşının malının ÷lke'deki bir başka şahsa ya da ÷lkemiz siyasi sınırları içindeki malların yabancı ya da yerli bir başka şahsa veraset ya da ivazsız yolla intikalinde VİV doğduğuna göre serbest bölgelerdeki bir malın Türkiye'deki bir şahsa bu yolla intikalinde de anılan verginin doğacağı açıktır¹⁰¹. Bu intikalin geçici 3/c maddesi hükmü ile de hiçbir ilgisi bulunmamaktadır. Örnek vermek gerekirse; serbest bölgedeki bir şirketin ortağının ölümü nedeniyle bu kişiye ait intikal edecek hisse ve varsa diğer tereke unsuru menkul ya da gayrimenkul mallar VİV Kanunu'ndaki istisna tutarları hariç anılan vergiye tabi olacaktır.

2.2.14. Özel İletişim Vergisi Açısından Değerlendirme

Özel iletişim vergisi (ÖİV), 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun 39'uncu maddesi ile düzenlenmiştir.

Buna gören en genel manada;

- Her nevi mobil telekomünikasyon işletmeciliği kapsamındaki (ön ödemeli kart satışları dahil), tesis, devir, nakil ve haberleşme hizmetleri %25,
- Radyo ve televizyon yayınlarının uydu platformu ve kablo ortamından iletilmesine ilişkin hizmetler %15,
- Yukarıdaki iki bent kapsamına girmeyen diğer telekomünikasyon hizmetleri %15, oranında ÖİV' ne tabidir.

Verginin mükellefi; 406 sayılı Telgraf ve Telefon Kanunu uyarınca Telekomünikasyon Kurumuyla görev veya imtiyaz sözleşmesi imzalamak veya bu

¹⁰¹ Kırıktaş, a.g. e., s.168

Kurumdan ruhsat veya genel izin almak suretiyle telekomünikasyon alt yapısı kurup işleten veya telekomünikasyon hizmeti hizmetlerini sunan işletmelerdir. Verginin matrahı, katma değer vergisi matrahını oluşturan unsurlardan teşekkül eder.

Buna göre, Türkiye’de yerleşik telekomünikasyon alt yapısı kurup işleten veya telekomünikasyon hizmeti sunan işletmeler aracılığı ile serbest bölgelerde yapılan telefon görüşmeleri ÖİV’ne tabidir¹⁰².

2.2.15. Üretim Faaliyetlerine İlişkin İstisna Uygulaması

5084 sayılı kanun ile serbest bölgelerde üretilip satılan mallara kazanç istisnası getirilmiştir. 85 No’lu KV Genel Tebliği’ne göre, serbest bölgelerde imalat faaliyetinde bulunan mükelleflerin bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları, Türkiye’nin AB’ ne tam üyeliğinin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar GV’si veya KV’ nden müstesnadır. Bu istisnadan, 6.02.2004 ten önce ruhsat almış olanlarla, yeni ruhsat almış olanlar dâhil üretim faaliyetinde bulunanlar faydalanacaklardır¹⁰³.

Serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançların GV’si veya KV’ nden istisna edilebilmesi amacıyla, bu istisnadan yararlanacak mükelleflerden imalat faaliyetinde bulduklarını belgelemeleri gerekmektedir.

Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3’üncü maddesinin 2’nci fıkrası uyarınca serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançların GV’si veya KV’ nden müstesna tutulabilmesi için;

- Serbest bölgelerde "imalat" faaliyetinde bulunmak üzere almış oldukları ruhsatın bir örneğini

¹⁰² <http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2005/kdv2005/6469.htm> (25.11.2009)

¹⁰³ Cem Tekin, **5084 Sayılı Kanunla Serbest Bölgeler Kanunu’nda Yapılan Değişiklikler-I**, Yaklaşım, Sayı:136, Nisan 2004, s.136

- Sanayi sicil belgesi ve kapasite raporunun bir örneğini,
- İmalat faaliyetinde kullanılacak araç parkını gösteren bir listeyi,

yeni mükellefiyet tesis ettirenler mükellefiyet tesisinde, halen serbest bölgelerde faaliyete devam edenler ile durum değişikliklerinde ise (yeni bir alanda imalata başlayacak mükelleflerin bu durumu ruhsatlarına işlettirdikten sonra) değişikliği müteakip verecekleri ilk geçici vergi beyannamesi ekinde, ilgili vergi dairesine vermeleri gerekmektedir¹⁰⁴.

Yukarda yer verilen Serbest Bölgeler Kanununa eklenen geçici 3'üncü maddenin 2'nci fıkrasına göre, serbest bölgelerde imalat faaliyetiyle uğraşan mükelleflerin, bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları Türkiye'nin AB'ne tam üyeliğinin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergilendirme döneminin sonuna kadar GV'si veya KV'nden müstesna olacaktır. Bu istisna uygulaması açısından, faaliyet ruhsatının alınış tarihinin önemi bulunmamaktadır. Aynı şekilde, istisna uygulamasında imal edilen ürünlerin yurt içine veya yurt dışına satılmasının da bir önemi bulunmamaktadır.

İstisna, imal edilen ürünlerin satışından elde edilen kazançlara yönelik olduğu için, tamamen fason olarak imal ettirilen ürünlerin satışından elde ettikleri kazançların istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

Ancak, 1 seri no'lu KV Genel Tebliğine göre;

- Fason üretimin sadece sanayi sicil belgesi veya faaliyet ruhsatında yazılı üretim kapsamında yapılması,
- Üretimin fason üretimden çok işletmenin kendi üretiminden oluşması,
- İş riski ve organizasyonun üstlenilmesi,
- Hammadde ve yardımcı malzemelerin temin edilmesi durumunda

¹⁰⁴ Taylar, a.g. e, s.96

Üretimin belli aşamalarının fason üretimden oluşmasının vergi istisnasına engel değildir.

Bölgede 6.02.2004 ve sonrasında ruhsat alıp imalat faaliyetinde bulunacak mükelleflerin, AB'ye tam üyeliğin gerçekleştiği tarihin rastladığı dönemin sonuna kadar, bu bölgelerde yaptıkları imalat faaliyetinden elde ettikleri kazançları GV'si veya KV'nden müstesna olacaktır.

6.02.2004 tarihinden önce ruhsat almış olan imalatçılar, ruhsatlarında yer alan faaliyet sürelerinin sonuna kadar muafiyetten yararlanacaklar, süreleri bittikten (yani normal vergileme rejimine döndükten) sonra, AB'ye tam üyeliğin gerçekleştiği tarihin rastladığı dönemin sonuna kadar, sadece serbest bölgedeki imalat faaliyetinden doğan kazançları için GV'si veya KV'si istisnasından yararlanabileceklerdir.

6.02.2004'ten sonra faaliyet ruhsatı almış olan mükellefler ise sadece üretim faaliyetlerinden elde etmiş oldukları kazançları açısından GV'si veya KV'si istisnasından faydalanabileceklerdir. İstisna uygulaması için serbest bölgede imal edilen ürünün yurt dışına veya Türkiye'ye satılmasının önemi yoktur.

2.2.16. Serbest Bölgelerde Transfer Fiyatlandırması

Serbest bölgeler konusundaki en önemli eleştirilerden biri Türkiye'de üretilen ürünlerin vergiden kaçmak için serbest bölgeye gönderilerek, yüksek karla buradan satılmasıydı. Bu konuda yapılan incelemeler neticesinde birçok firma yüksek vergiler ödemek zorunda kaldı.

2.2.16.1 Tanım

Transfer fiyatlandırması kavramı Türk Vergi Sistemine 5520 Sayılı KV'nun 13'üncü maddesi ile girmiştir. Daha öncesinde bu konuda objektif tanımlamalar olmadığı için yargıya intikal eden inceleme raporları mükellef lehine

sonuçlanmaktaydı. Transfer fiyatlandırmasının tanımı 2007/12888 Sayılı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Karar'ın 3'üncü maddesinde "*Transfer fiyatlandırması: İlişkili kişiler arasında yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedeli ifade eder.*" Şeklinde yapılmıştır¹⁰⁵.

Transfer fiyatlandırması ulusal veya uluslararası boyutta olabilir. Her iki durumda da vergi kaybı söz konusudur. Kurumun ortaklarına veya ilişkide bulunduğu gerçek veya tüzel kişilere, karşılıksız olarak veya emsalin üzerinde menfaat sağlanması durumunda transfer fiyatlandırması söz konusudur¹⁰⁶. Kurum kazancı açık bir şekilde dağıtılmayıp, alım-satım, üretim, kiralama, inşaat, hizmet, ödünç para alma veya verme vb. yollarla vergi matrahını aşındırıcı yönde örtülü olarak dağıtılmaktadır¹⁰⁷.

2.2.16.2 Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım

Serbest bölgelere ilişkin örtülü kazanç dağıtımını ana merkez ile serbest bölge şubesi arasında gerçekleştirebileceği gibi, serbest bölgedeki şirket ile Türkiye'deki ilişkili kişi arasında da gerçekleştirebilmektedir.

Serbest bölgelerde örtülü kazanç dağıtımından bahsedebilmek için, serbest bölgedeki şirket ile Türkiye'deki şirketin "ilişki" durumunu doğru tespit etmek gerekiyor¹⁰⁸. KVK'nu 13'üncü maddesinde bunun tanımı açık bir şekilde yapılmıştır. Buna göre; "*İlişkili kişi; kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dâhil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır. Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk*

¹⁰⁵ R.G. Tarih:06.12.2007, Sayı:26722

¹⁰⁶ Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, Seçkin Yayınları, Ankara 2008, s.223

¹⁰⁷ Şükrü Kızılot, **Türk Vergi Hukukunda Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye**, Yaklaşım, Sayı:116 Ağustos 2002, s.105

¹⁰⁸ Taylar, a.g.e. s.126

vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır. “ (KVK m.13/2). Serbest bölge ile Türkiye’deki şirket arasında yukarıdaki tanıma uyan bir ilişkinin tespiti halinde örtülü kazanç dağıtımı yönünden değerlendirme yapılabilecektir¹⁰⁹.

İlişkili kişinin varlığının tespiti halinde bu kez “emsal bedel” tespitinin yapılarak vergi kaybı araştırılmalıdır. Söz konusu ilişkide emsallerine uygunluk ilkesine ters olarak tespit edilen, mal, hizmet vb. fiyat farklarının bulunması halinde örtülü kazanç dağıtımından söz etmek mümkün olacaktır. Örtülü kazancın tespit edildiği durumlarda da serbest bölgede elde edilen kazancın tamamını bu şekilde değerlendirmek mümkün değildir. Serbest bölgedeki gerek şube gerekse bağımsız şirket olarak faaliyette bulunan kullanıcıların yapmış oldukları giderlerin göz önünde bulundurulması örtülü kazanç dağıtımı değerlendirilmelidir.

¹⁰⁹ İlhan Kırıktaş, **Serbest Bölgelerde Olası İnceleme Riskleri**, Yaklaşım, Sayı:153, Eylül 2005 s.122

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE SERBEST BÖLGELERİN MALİ YAPISI VE EGE SERBEST BÖLGE MODELİ

3.1 SERBEST BÖLGELERİN YÖNETİMİ

Serbest bölgelerin adında “serbest” yazmasına rağmen, kuruluş, işletme ve uygulamalar açısından çok fazla düzenleme vardır. Aynı zamanda serbest bölgelerden ciddi kazanç elde edilmektedir. Serbest bölgelerdeki uygulamaların ve elde edilen kazançların takibinden serbest bölge müdürlükleri sorumludur.

3.1.1. Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü'nün Kuruluşu

1983 yılında 151 sayılı KHK ile Başbakanlığa bağlı olarak kurulan Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü, 1984 yılında 223 sayılı KHK ile DPT Müsteşarlığı'na, 1991 yılında 436 sayılı KHK ile Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı'na bağlanmıştır¹¹⁰. Son olarak 4059 Sayılı Kanun ile Başbakanlık Dış Ticaret Müsteşarlığı'na bağlanmıştır.

3.1.2. Serbest Bölge Müdürlüklerinin Görev ve Yetkileri

Serbest Bölge Müdürlükleri, buldukları ilin valiliğine bağlı olarak serbest bölgelerde kurulurlar.

Serbest Bölge Müdürlüklerinin görev ve yetkileri;

- Kalkınma planları ve yıllık programlar çerçevesinde Serbest Bölgelerin kurulması, yönetilmesi ve işletilmesi ile ilgili ilke ve politikaların tespiti konusunda çalışmalar yapmak,

¹¹⁰ Sakıp Şeker, **Dönem Sonu İşlemleri**, Yaklaşım Yayınları, Ankara 1999, s. 650

- Araştırma, planlama ve koordinasyon faaliyetlerini yürütmek,
- Serbest Bölgeler Kanunu ve buna ilişkin mevzuat çerçevesinde düzenlemeler yapmak,
- Serbest Bölgelerde yapılabilecek üretim, alım-satım, depolama, kiralama, montaj-demontaj, bakım-onarım, kıyı (off-shore) bankacılık, bankacılık, sigortacılık, finansal kiralama ve diğer faaliyet konularını belirlemek,
- Serbest Bölgelerde faaliyet gösterecek gerçek ve tüzel kişilere "Faaliyet Ruhsatı" vermek veya verilmiş belgeleri iptal etmek,
- Müsteşarlıkça verilecek diğer görevleri yerine getirmektir.
- Serbest Bölgeler Mevzuatı doğrultusunda bölgeyi yönetmek,
- Bölge arazisinin kullanımı, yapı ve tesislerinin projelendirilmesi, kurulması ve kullanılmasıyla ilgili bütün ruhsatları vermek ve denetlemek,
- "Serbest Bölgeleri Tesis ve Geliştirme Fonu'na" yapılan ödemeleri tahsil etmek, fon hesabına yatırmak ve bu fondan Başbakan'ın veya yetkili kılacağı Devlet Bakanı-Başbakan Yardımcısı'nın onayı ile kesinleşen yıllık bütçeler çerçevesinde harcamalarda bulunmak,
- Bölgede gümrük, güvenlik, çalışma, sosyal güvenlik, liman, haberleşme ve sağlık hizmetleri gibi konularda kamuyu ilgilendiren görevlerin yerine getirilmesi için gerekli koordinasyonu temin etmek,
- Bölge işleticisiyle akdedilen iletme sözleşmesi ile bu işletici ve kullanıcılar, kamu ve özel kuruluşlar arasında yapılan sözleşmelerin hükümleri uyarınca yürütülen işleri gözetmek ve denetlemek,

- Bölge işleticisi tarafından kullanıcılara verilen hizmetler ve kiralanılan yerlerle ilgili olarak, hizmet, ücret ve kira tarifelerinin düzenlenmesini temin etmek,
- Giriş izin belgeleri vermek ve gerekli kontrolü sağlamak,
- İkamet veya Çalışma izni verilmesiyle ilgili müracaatları kabul etmek,
- İtiraz ve şikayetleri kabul etmek, anlaşmazlıkların uzlaşma yoluyla çözümlenmesini sağlamak, gerekirse ilgili mercilere intikal ettirmek,
- Bölgede faaliyette bulunmak amacıyla “Faaliyet Ruhsatı” almış bulunan gerçek ve tüzel kişilerin sicillerini tutmak ve bununla ilgili belgeleri vermek,
- Valilikçe ve diğer üst mercilerce talep edilecek her türlü bilgi ve belgeleri temin etmek, bölge faaliyetlerini değerlendirmek ve yıl içindeki faaliyetlerin sonuçlarını yıllık faaliyet ve hesap raporları halinde hazırlamak.

3.1.3. Serbest Bölgeleri Tesis ve Geliştirme Fonu

3218 sayılı Kanun’un değişik 7’nci maddesine göre; Serbest Bölgelerin gelirleri Merkez Bankası nezdinde açılacak bir “**özel hesaba**” yatırılacak ve yatırılacak meblağın % 90’ı genel bütçeye gelir, % 10’u ise; Serbest Bölgelerin geliştirilmesi için özel gelir olarak kaydedilecektir¹¹¹.

“Madde 7- Serbest Bölgelerden elde edilen gelirlerden;

- a) Faaliyet ruhsatı ve izin belgesi karşılığı tahsil edilecek ücretler,
- b) Yurtdışından bölgeye getirilen malların CIF değeri üzerinden binde 1 ve bölgeden Türkiye’ye çıkarılan malların FOB değeri üzerinden binde 9 oranında, peşin ödenen ücretler¹¹²,

¹¹¹ Şeker, a.g.e. s.82

¹¹² Resmi Gazete, Tarih:22 Ocak 2010, Sayı:27470

c) Serbest Bölgeyi işleten gerçek veya tüzel kişilerle yapılacak sözleşmeler uyarınca tahsil

edilecek tutarlar,

d) Bölge faaliyetlerinden sağlanan diğer gelirler,

İlgili idare tarafından sözleşmeler gereği tüzel kişilere yapılan gelir payı aktarmaları düşüldükten sonra TCMB nezdinde açılacak bir özel hesaba yatırılır. Bu hesapta toplanan tutarlardan ret ve iadeler düşüldükten sonra kalan tutar, DTM merkez ödemelerini yapan merkez saymanlığı hesabına yatırılır. Merkez saymanlık hesabına yatırılan meblağ bütçeye gelir kaydedilir¹¹³.

Serbest Bölgelerde yatırım ve tesis safhasında kullanılan mallar, tevsi ve kapasite artırmak amacıyla getirilen mallar, kullanıcının kendisine ait olmayan bakım ve onarım maksadıyla getirilen mallar, bölgelere geçici olarak getirilen araç, gereç ve ekipmanlar, fason üretim amacıyla getirilen mallar birinci fıkranın (b) bendi hükmü uyarınca bir ücrete tabi tutulmaz. Ancak, bakım ve onarım ile fason üretimde yaratılan katma değer üzerinden bu ücret alınır. TCMB nezdinde oluşturulan özel hesabın işleyişine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığı'nın uygun görüşü üzerine DTM'nca çıkarılacak yönetmelikle belirlenir. Gelirlerin zamanında yatırılmaması halinde 6183 sayılı AATUHK Hükümleri uygulanır.

Madde 41'e göre özel hesabın gelirleri aşağıdaki kalemlerden oluşur;

a) Ruhsatlar ve izin belgeleri karşılığı tahsil edilecek, 11'inci maddeye istinaden belirlenen ücretler:

- Faaliyet ruhsatı almak için Genel Müdürlüğe yapılacak müracaatlarda alınacak faaliyet ruhsatı müracaat ücretleri,
- Faaliyet ruhsatının kaybedilmesi, yıpranması ve diğer nedenlerle yeniden düzenlenmesi halinde alınacak ücretler,

¹¹³ Resmi Gazete, Tarih: 23.07.2004, Sayı:25531

- Açık alan kullanma ruhsatı almak için Bölge Müdürlüğü'ne yapılacak müracaatlarda alınacak ücretler,
- Depo kullanma belgesi almak için Bölge Müdürlüğü'ne yapılacak müracaatlarda alınacak ücretler,
- Giriş izin belgesinin düzenlenmesi karşılığında alınacak ücretler ile bu belgenin ve özel izin belgesinin kaybedilmesi nedeniyle yeniden düzenlenmesi durumunda alınacak ücretler, peşin olarak özel hesaba yatırılır.

b) Bölgelere giren ve çıkan mallar üzerinden tahsil edilecek ücretler;

- Yurtdışından bölgeye getirilen malların CIF değeri üzerinden binde 1 oranında alınacak ücretler,
- Bölgeden Türkiye'ye çıkarılan malların FOB değerleri üzerinden binde 9 oranında alınacak ücretler,
- Kullanıcının kendisine ait olmayan, bakım, onarım veya tamir maksadıyla bölgeye geçici olarak getirilen malların bölge içinde gördüğü hizmet dolayısıyla yaratılan katma değeri üzerinden alınacak binde 5 oranındaki ücretler,
- Kullanıcının kendisine ait olmayan, fason imalat amacıyla geçici olarak getirdiği malların bölgede işçilik gördükten veya daha ileri derecede işçilik görmek üzere Türkiye'ye çıkarılıp geri getirildikten sonra bölgeden nihai çıkışında bölgede ve Türkiye'de yaratılan katma değer üzerinden binde 5 oranında alınacak ücretler,
- Kullanıcının kendisine ait olmayan, bakım, onarım veya tamir maksadıyla bölgeye yurtdışından geçici olarak getirilen mallar ile bölgedeki bina, tesis ve demirbaşların bakım, onarım veya tamirinde kullanılmak üzere yurt dışından geçici olarak getirilen araç, gereç ve ekipmanların, belirtilen süre içerisinde bölge

dışına çıkarılmaması halinde CIF değeri üzerinden binde 5 oranında alınacak ücretler,

- Bakım ve onarım amacıyla bölgeden Türkiye'ye çıkarılan kullanıcılara ait demirbaş ve yatırım mallarının 12 ay içinde bölgeye getirilmemesi halinde çözülen, 58'inci maddenin 2'nci fıkrasında belirtilen ve söz konusu malların defter ve belgelerde kayıtlı değerleri üzerinden binde 5 oranında alınacak teminatlar,
- Sergilenmek, fuarlarda teşhir edilmek veya işlem görmek üzere bölgeden Türkiye'ye geçici olarak gönderilen, Türkiye'den satın alınarak getirilen ancak, sipariş ve evsafına uygun olmadığı için değiştirilmek veya işlem görmek üzere bölgeden Türkiye'ye çıkarılan malların 12 ay içerisinde bölgeye getirilmemesi halinde çözülen, 58'inci maddenin 2'nci fıkrasında belirtilen ve söz konusu malların CIF değerleri üzerinden binde 5 oranında alınacak teminatlar, peşin olarak özel hesaba yatırılır¹¹⁴.

c) Serbest Bölgeyi işleten gerçek ve tüzel kişilerle yapılacak sözleşmeler uyarınca tahsil edilecek ücretler;

- İşleticilerin yıllık net karları üzerinden alınan sözleşmede belirtilen orandaki kar payları yıl sonu döviz alış kurundan hesaplanarak ABD Dolar cinsinden ait olunan dönemi takip eden yılın 5 inci ayının son iş günü mesai bitimine kadar,
- İşletici ve BKİ'lerin bölgenin işletilmesi veya kurulup işletilmesi ile ilgili faaliyetleri sonucu tahakkuk eden net aylık gelirleri üzerinden % 4 oranında alınacak ücretler takip eden ayın 20. günü mesai bitimine kadar,
- Hazine arazisi üzerine kurulu Serbest Bölgelerde faaliyet ruhsatı verilmesi uygun görülen gerçek ve tüzel kişilere açık alanların kiraya verilmesi halinde, kira bedelleri 8 inci madde kapsamında yapılan kira sözleşmesinde öngörülen

¹¹⁴ Toroslu, a. g. e. S.196

sürelerde işletici veya BKİ tarafından tahsil edilir. Tahsil edilen kira bedellerinin işletici tarafından % 90'ı BKİ tarafından % 63'ü işletme veya kuruluş ve işletme sözleşmelerinde belirtilen süreler içerisinde,

- Hazineye ait bina ve tesisler ile faaliyet ruhsatının iptali veya süresinin sona ermesi ile Hazineye intikal eden bina ve tesislerin işletici veya BKİ tarafından kiraya verilmesi halinde tahsil edilen kira bedellerinin işletici veya BKİ tarafından % 90'ı işletme veya kuruluş ve işletme sözleşmelerinde belirtilen süreler içerisinde,
- Özel mülkiyete ait arazi üzerinde kurulu Serbest Bölgelerde BKİ'nin kiraya verdiği arazi ve işyerlerinin tahakkuk eden brüt kira gelirlerinden % 4 aylık gelir payı ve sattığı arazi ve işyerlerinden elde ettiği net gelirlerden % 4 aylık gelir payı takip eden ayın 20. günü mesai bitimine kadar,
- İşletici, BKİ ve kullanıcıların yönetmelik hükümlerine, işletme veya kuruluş ve işletme sözleşmelerine aykırı olarak taahhütlerini zamanında veya hiç yerine getirmemeleri halinde tahsil edilecek cezai şart, masraf ve faizler tahsili müteakiben, özel hesaba yatırılır.

d) Kanun'un 7 nci maddesinin (d) bendinde belirtilen diğer gelirler;

- Kullanıcıların hizmet faaliyetleri sonucunda düzenledikleri faturada belirtilen tutar üzerinden binde 5 oranında alınacak ücretler peşin olarak,
- Bankalar ve sigorta kuruluşlarının faaliyetleri nedeniyle elde ettikleri gelirlerinden yapmış oldukları bütün muameleler nedeniyle kendi lehlerine nakden veya hesaben tahakkuk eden paralardan; binde 5 oranında alınacak paylar üçer aylık dönemler itibariyle Ocak, Nisan, Temmuz ve Ekim aylarının 20. günü mesai bitimine kadar,
- Bölge Müdürlüğü tarafından kullanıcılara kiralanan arazi ve binalardan elde edilecek kira bedelinin tamamı

- Herhangi bir nedenle Hazineye intikal eden menkullerin satışından, gayrimenkullerin kullanım hakkının süreli olarak devrinden elde edilecek gelirler,
- Genel Müdürlük veya Bölge Müdürlüklerince bastırılan veya satış yoluyla dağıtımına karar verilen her nevi basılı kağıt ve yayınların bedeli,
- Satın alma ve satışlar nedeniyle yapılan sözleşmelerde belirtilen cezai şart, masraf ve faizler,
- Faaliyet ruhsatı almak için Genel Müdürlüğe yapılan müracaatlarda, Genel Müdürlüğün uygun görüş yazısından sonra 30 gün içerisinde faaliyet ruhsatı almaktan vazgeçilmesi halinde alınacak ücret, özel hesaba yatırılır.
- Bölge Müdürlüklerince hiçbir suretle kasaya gelir tahsil edilemez. Tüm gelir tahsilatları bankalar nezdinde açılan hesap aracılığı ile yapılır.
- Türkiye’den bölgeye getirilen mallardan, bölgeden yurtdışına çıkarılan mallardan, bölge içi satışlardan, imha veya tasfiye edilmek üzere bölgeden çıkarılan ve tahlil ve numune amacıyla bedelsiz olarak getirilen veya götürülen mallardan, yatırım ve tesis safhasında kullanılmak üzere getirilen mallardan, tevsi ve kapasite artırmak amacıyla getirilen mallardan binde 5 ücret alınmaz.”

3.2. SERBEST BÖLGEDEKİ FAALİYET KONULARI

Serbest Bölgelerde üretim, depolama ve ticaret, bankacılık gibi pek çok alanda faaliyette bulunulabilmektedir. Yatırımcılar kendi işyerlerini yapabilmekte ve arazi satın alabilmektedirler. Aynı zamanda Serbest Bölgelerde kiralanabilecek ofis, atölye ve depolar da mevcuttur.

Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği'nin 10'uncu maddesine göre; Serbest Bölgelerde, Yüksek Planlama Kurulu (YPK)'nce uygun görülecek her türlü sınai, ticari ve hizmetle ilgili faaliyetler yapılabilir.

3.2.1. Üretim Faaliyetleri

Tekstil mamulleri, hammaddeleri, konfeksiyon ve konfeksiyon aksesuarları üretimi, elektronik, optik, tıbbi elektronik, elektrikli ölçü aletleri, hesap makineleri, bilgisayar ve benzeri ekipmanların üretimi, havacılık, uzay ve uçak sanayii üretimi, gibi faaliyetlerinden oluşmaktadır.

3.2.2. Ticaret ve Hizmet Faaliyetleri

Serbest Bölgelerdeki ticaret ve hizmet faaliyetleri genel olarak; ambalajlama, depolama, tasnifleme, etiketleme, tamir, montaj ve benzeri diğer işlemler dâhil olmak üzere ticari faaliyetleri kolaylaştırıcı faaliyetlerdir. Ayrıca, bankacılık, sigortacılık, müşavirlik ve mühendislik hizmetleri dâhil olmak üzere uygun görülecek diğer hizmet faaliyetleridir.

Bunlara ilave olarak, Gebze'de kurulan Teknoloji Serbest Bölgesi'nin (TEKSEB) faaliyet konuları ise, uzay ve havacılık, bilişim ve elektronik, ileri malzeme teknolojileri, biyoteknoloji, çevre teknolojileri, enerji teknolojileri, kimya teknolojileri, esnek üretim teknolojileri, gıda teknolojileri, tekstil teknolojileri, yer ve deniz bilimleridir.

3.3 SERBEST BÖLGELERDE FAALİYETE BAŞLAMA VE ŞİRKET KURULUŞU

Serbest bölgelerde şirket kuruluş izni Dış Ticaret Müsteşarlığı Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü'nün iznine tabidir.

3.3.1. Serbest Bölge Faaliyet Ruhsatı Alınması ve Süresi

Serbest Bölgede faaliyet gösterebilmek için kullanıcıların mutlaka Faaliyet Ruhsatı almaları gerekir. Serbest Bölge Uygulama Yönetmeliği'nin 11'inci maddesinde Faaliyet Ruhsatlarının ne şekilde verileceği açıklanmıştır.

Faaliyet ruhsatı ücreti 5.000 (beş bin) ABD Dolarıdır. Müracaatın uygun görülmemesi halinde bu ücretin tamamı iade edilir, uygun görülmesi halinde ise; irad kaydedilir. Faaliyet ruhsatı süresi, kendi binasını inşa edip üretim faaliyetinde bulunacak yatırımcı kullanıcılar için 45 yıl, hazır işyeri kiralamak suretiyle üretim yapacak kullanıcılar için 30 yıldır. Yatırımcı kullanıcılar dışındaki için ise, kendi yerini inşa edecek olanlar için 20 yıl, hazır iş yeri kiralamak sureti ile faaliyette bulunacaklar için ise 15 yıldır.

Faaliyet ruhsatının zayi, tahrip ve sair nedenlerle yeniden düzenlenmesinin talep edilmesi halinde, 100 ABD doları, konu, unvan ve nev'i değişikliklerinde 200 ABD doları, bina satışları ile üst yapı kullanım hakkı devirlerinde 500 ABD doları faaliyet ruhsatı yenileme ücreti alınır.

Serbest Bölgelerde faaliyette bulunmak için DTM Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğünden Faaliyet Ruhsatı alınması gerekmektedir. Faaliyet ruhsatı almak üzere; Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü, Serbest Bölge Müdürlüğü veya Serbest Bölgenin işletici/kurucu-işletici şirketinden temin edilecek Faaliyet Ruhsatı Müracaat Formu ve bir fotokopisi, müracaatçı ve serbest bölgede yapacağı faaliyet hakkında tanıtıcı bilgi, imza sahibinin yetki belgesi ve imza sirküleri ile (varsa) firma temsilcisinin yetki belgesi ve imza beyannamesi, müracaatçı firmanın kuruluş ilanı ile son sermaye ve ortaklık yapısının yayımlandığı Türkiye Ticaret Sicil Gazeteleri ve Ticaret ve/veya Sanayi Odası kaydı (Yabancı firmalar için kendi ülkelerinde geçerli olan kuruluş belgesinin Türkiye'nin o ülkedeki temsilciliğince onaylı örneği), firmanın son üç yıla ilişkin bilançosu, kar ve zarar cetveli, müracaat ücretinin Merkez Bankası'na yatırıldığını gösterir banka dekontunun aslı ve bir fotokopisi, (Varsa) Son üç yılda Türkiye'ye getirilen döviz tutarını gösterir belgeler, bir dilekçe

ile birlikte iadeli taahhütlü olarak doğrudan DTM Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü 06510 Emek/Ankara adresine gönderilebileceği gibi ilgili Serbest Bölge Müdürlüğüne de teslim edilebilir.

Genel Müdürlükçe yapılan inceleme sonucu Faaliyet Ruhsatı alması uygun görülen firmalar 30 gün içinde kira sözleşmesi yaparlar. Arazisi özel sektöre ait bazı Serbest Bölgelerde ise firmaların arazi veya işyeri satın alması da mümkün bulunmaktadır. Genel Müdürlükçe yapılan inceleme sonucu Faaliyet Ruhsatı alması uygun görülen firmalar 30 gün içinde; arazi veya işyeri satın alacak iseler, Serbest Bölge İşletici/Kurucu işletici firması ile satış sözleşmesi yaparlar.

İlgili Serbest Bölge Müdürlüğüne onaylanmış sözleşmenin bir sureti Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü'ne iletilir. Genel Müdürlükçe verilen süre içerisinde kira/satış kontratı yapanlar adına Faaliyet Ruhsatı düzenlenir. Yatırımcı kullanıcılar, Faaliyet Ruhsatını aldıktan sonra, Bölge Müdürlüğüne müracaat ederek, hazırlanmış oldukları inşaat projelerini uygulamak üzere “inşaat Ruhsatı” alırlar. inşaat çalışmalarını bitirdikten sonra “iskan Ruhsatlarını” alarak ticari faaliyetlerine başlarlar. Faaliyet Ruhsatı alması uygun görülmeyenlere ise, müracaat ücretleri iade edilir¹¹⁵.

Serbest Bölgelerde faaliyette bulunacak bütün gerçek ve tüzel kişiliğe sahip Türkiye’de faaliyet gösteren firmaların, Serbest Bölgedeki faaliyetlerini oluşturacakları şubeleri aracılığı ile yapmaları zorunludur. Bu durumda merkez firmanın son üç yıla ait bilançolarının incelenmesi sırasında sermaye yapısı ve karlılık durumu gibi hususlar göz önünde bulundurulacaktır. Serbest Bölgede faaliyet gösterecek şubenin ticari faaliyete başlayabilmesi için mutlaka sermaye tahsis edilecek ve işletme gideri öngörülebilecektir

¹¹⁵ http://www.dtm.gov.tr/dtmadmin/upload/SB/MevzuatKoordinasyonDb/Faaliyet_RB.pdf
(25.07.2010)

3.3.2. Serbest Bölge Adresli Şirket Kuruluşu ve Çalışma Esasları

Merkez adresi Türkiye’de bulunan ve halen Türkiye’deki ticari faaliyetine devam eden müracaatçılar, Türk Ticaret Kanunu hükümleri yanında, Serbest Bölgedeki faaliyetler için ayrı muhasebe kaydı tutulmasının ve sermaye tahsisinin zorunlu olması nedeniyle, Serbest Bölgedeki faaliyetlerini oluşturacakları “Serbest Bölge Şubesi” aracılığıyla yapmak zorundadır.

Türkiye’de yerleşik kişilerce münhasıran Serbest Bölgede faaliyet göstermek şartıyla Serbest Bölgeyi adres göstererek şirket de kurulabilir. Bu durumda şirket kuruluşundan önce, ana sözleşme taslağı ile Müsteşarlığa başvurulması zorunludur. Ana sözleşmenin uygun görülmesini ve faaliyet ruhsatı verilmesini müteakip, Müsteşarlığa onay alınmadan ana sözleşme değişikliği yapılmayacak, Türkiye’nin başka bir yerinde faaliyette bulunulamayacak ve şube oluşturulamayacak olup, bu hususlar ana sözleşmede açık olarak belirtilecektir.

Serbest Bölge faaliyetlerini şubeleri aracılığıyla yürüten Türkiye’de yerleşik firmalar, Türkiye’deki bütün faaliyetlerine son vermek kaydıyla, merkez adreslerini Serbest Bölgeye taşıyabilirler. Bu konudaki talepler şirket yetkili organının aldığı karar ibraz edilmek suretiyle öncelikle Müsteşarlığa yapılacaktır. Serbest Bölge faaliyetlerine başlandığı tarihten itibaren gerçekleştirilen yurt dışına satışlar, toplam ticaret hacmi, bölgeye getirilen nakdi sermaye, bölgeden transfer edilen gelirler, vb. konularda ve ana sözleşmelerinde yapılacak incelemeler sonucunda talebin uygun görülmesi halinde ana sözleşme değişikliği yapılabilecektir. Bu durumda ana sözleşmenin Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi’nde yayımını takip eden 3 ay içerisinde ilgili vergi dairesindeki hesaplarının, sicillerinin ve ticari defterlerinin kapatıldığı ve faturaların iptal ettirildiği Müsteşarlığa tevsik edilecektir¹¹⁶.

¹¹⁶ Şeker, a.g.e. s.83

3.3.3. Serbest Bölge Adresli Şirket Ana Sözleşmesi Düzenlenmesine İlişkin Hususlar

Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü'nün 19.06.1998 tarih ve 98/4 Sayılı Genelgesi'nde Serbest Bölge adresli şirket ana sözleşmesi düzenlenmesine ilişkin hususlar açıklanmıştır;

Şirket unvanının Serbest Bölge faaliyetine uygun olarak belirlenerek, “Amaç ve Konu” başlıklı maddenin bu kapsamda düzenlenmesi gerekir. 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun 6'ncı maddesinin “Serbest Bölgeler gümrük hattı dışında sayılır” ve 8'nci maddesinin “Serbest Bölge ile diğer ülkeler ve Serbest Bölgeler arasında dış ticaret rejimi uygulanmaz” hükümleri uyarınca, kullanıcı firmaların gerçekleştirdiği mal hareketleri ithalat ve ihracat niteliğinde olmayıp, bölgeye getirilen ve bölgeden çıkarılan mal olarak addedilmektedir. Bu nedenle, Serbest Bölgede kurulacak şirketin ana sözleşmesinin; “Unvan”, “Amaç ve Konu” ve diğer ilgili başlıkları altında yer alacak hükümlerde “ithalat” ve “ihracat” sözcükleri yerine “alım-satım” ifadesinin kullanılması gerekmektedir.

Amaç ve Konusu kısmında, 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun 32'nci maddesinde sayılan Serbest Bölgeye sokulması yasak olan malların alım ve satımına yer verilmemesine azami dikkatin gösterilmesi gerekmektedir.

Şirket ana sözleşmesinde, “Şirketin Merkezi” başlıklı maddenin, “şirketin merkezi 'dedir. Adresi Serbest Bölgesi 'dir. Adres değişikliğinde yeni adres ticaret siciline tescil ve Türkiye Ticaret Sicil Gazetesi'nde ilan ettirilir ve ayrıca Dış Ticaret Müsteşarlığı'na (Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü) ve Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'na bildirilir. Tescil ve ilan edilmiş adrese yapılan tebligat şirkete yapılmış sayılır. Tescil ve ilan edilmiş adresinden ayrılmış olmasına rağmen, yeni adresini süresi içinde tescil ettirmemiş şirket için bu durum fesih sebebi sayılır. Şirket Türkiye'nin başka bir yerinde aynı ticari unvanla (Serbest Bölge hariç) ticari faaliyette bulunamaz ve şube açamaz. Ancak, Dış Ticaret Müsteşarlığı'ndan (Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü) izin almak kaydıyla

yurtdışında veya başka bir Serbest Bölgede şube açabilir” şeklinde düzenlenmesi gerekmektedir.

“Şirketin Süresi” başlıklı maddenin “şirketin süresi, kuruluşundan başlamak üzere faaliyet ruhsat süresinin sonuna kadardır. Bu süre faaliyet ruhsatının süre bitiminde yeniden düzenlenmesi halinde Sanayi ve Ticaret Bakanlığı’ndan izin alınmak suretiyle uzatılabilir” şeklinde düzenlenmesi gerekmektedir

Şirket Ana Sözleşme Taslağına “Ana Sözleşme Değişiklikleri: Şirket bu ana sözleşme üzerinde unvan, amaç ve konu, merkez, süre başlıkları altında yapmak istediği her türlü değişiklik için şirket yetkili organlarınca karar alınmasını müteakip, bu kararları ticaret sicilinde tescil ettirmeden önce Dış Ticaret Müsteşarlığı’nın (Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü) onayını alır. Daha sonra Sanayi ve Ticaret Bakanlığı’na izin almak için başvurur. Söz konusu başlıklar dışındaki ana sözleşme değişiklikleri için sadece Sanayi ve Ticaret Bakanlığı’ndan izin alınması gerekmektedir” maddesinin eklenmesi gerekmektedir.

3.3.4. Serbest Bölgedeki Şubeye Sermaye Tahsis Edilmesi

Türkiye’de yerleşik kişilerin yurt dışında irtibat bürosu, temsilcilik ve benzerlerini kurmaları ve bunların kuruluş masrafları ile faaliyet giderlerinin bankalar ve özel finans kurumlarınca transferi serbesttir.

Bankalar, özel finans kurumları ve gümrük idareleri yurt dışında ve Türkiye’deki Serbest Bölgelerde yatırım veya ticarî faaliyette bulunmak üzere sermaye ihraç eden Türkiye’de yerleşik kişileri her bir işlem tarihinden itibaren 30 gün içinde Müsteşarlığa bildirirler.

Yurt dışına ve Türkiye’deki Serbest Bölgelere sermaye ihraç eden Türkiye’de yerleşik kişiler, sermaye ihracından itibaren bir yıl içinde yurt dışında oluşturdukları şube, şirket ve ortaklıklarla ilgili olarak; yerel resmî makamlardan alınmış izin belgesi, ana sözleşme, işe başlama tarihi ve faaliyette buldukları adresi, yıllık

faaliyet raporları, yurda getirilen karları ile sermaye yapısı ve/veya miktarlarındaki değişiklikler ve faaliyetin sona ermesi halini belgeleyerek Müsteşarlığa bildirirler.

Serbest Bölgedeki faaliyetin bir şube vasıtasıyla yürütülmek istenmesi halinde şubeye bir sermaye tahsis edilmesi gerekir. Yönetim kurulu veya ortaklar kurulu kararı ve Türkiye Ticaret Sicili Gazetesi'nde yapılacak ilanla şube kurulur. Şubeye tahsis edilen sermaye ana şirketin bilançosunda, duruma göre Bağlı Ortaklıklar veya iştirakler hesabında gösterilir.

3.3.5. Mükellefiyet Tesisi

VUK'nun 8'inci maddesindeki "Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan her gerçek kişi ile tüzel kişilere bir vergi numarası verilir" denilmektedir¹¹⁷.

5084 sayılı Kanun ile Serbest Bölgeler Kanunu'nun 6'ncı maddesinde 06.02.2004 tarihinden itibaren yapılan değişiklik sonucunda, Serbest Bölgelerde vergi kanunlarının uygulanmamasına yönelik hüküm yürürlükten kaldırılmış olduğundan, (vergi muafiyeti kaldırıldığından) bu bölgelerde faaliyet gösteren gerçek ve tüzel kişilerin genel esaslar çerçevesinde Kanun'un yürürlüğe girdiği tarih itibariyle mükellefiyet tesis ettirmeleri gerekmektedir.

3.3.6 Serbest Bölgelerde Kullanılacak Defterler ve Tasdik Zorunluluğu

Serbest Bölgeler Kanunu'nda, bu bölgelerde faaliyet gösteren işletmelerin tutacakları defter ve belgeler konusunda bir hüküm bulunmamakta idi. Ancak; 06.02.2004 tarihinden itibaren yürürlüğe giren, 5084 sayılı Kanun ile serbest bölgelerde vergi usul kanunu hükümlerine tabi olunca, defter ve belge düzeni yönünden diğer şirketlerle ayı konuma geldiler.

¹¹⁷ Lebib Yalkın, **Vergi Mevzuatı**, Lebib Yalkın Yayınları, İstanbul, 2009, s. 50

Serbest Bölgede faaliyet gösteren gerçek ve tüzel kişilerin hem TTK'na hem de VUK'na göre defter tutmaları gerekmektedir. VUK 182'nci Maddeye göre birinci sınıf tüccar olan vergi mükelleflerinin,

- Yevmiye defteri,
- Defteri kebir,
- Envanter defteri,

tutmaları zorunludur¹¹⁸. Gerçek kişi tacirlerin de yukarıda belirtilen defterleri tutmaları gerekmektedir. Gerçek kişi tacirlerin TTK ve VUK'nda belirtilen işletme defterini tutup tutamayacakları açık değildir. Bölgede faaliyet gösteren serbest meslek kazanç sahiplerinin de TTK'nda hüküm bulunmadığı için VUK'nda belirtilen "Serbest Meslek Kazanç Defteri" tutması gerekmektedir. Defterlerin Türkçe tutulmasının doğal sonucu olarak kayıtlar Türk Lirası üzerinden izlenmelidir. Ancak, firmalar kayıtlarını döviz esasına göre tutabilirler.

3.3.7. Fatura Düzeni

5084 sayılı Kanun'la yapılan düzenleme sonrasında Serbest Bölgelerde faaliyet gösteren kullanıcılar, kullanacakları faturaları Maliye Bakanlığı'nın anlaşmalı olduğu matbaalara bastırarak ya da noterlerle onaylatarak kullanmak zorundadırlar.

3.3.8. Serbest Bölge İşlem Formu

Serbest Bölgelerdeki bütün ticari faaliyetlerin ve kullanıcıların ihtiyaç duyduğu hizmetlerin yapılmasına imkan sağlayan Serbest Bölgeler İşlem Formu, 7 nüsha olarak düzenlenen bir belgedir. Bölge içi mal satışlarında, Serbest Bölge İşlem Formu hem alıcı hem de satıcı tarafından düzenlenir. Hizmet faaliyetlerinde (yazılım,

¹¹⁸ Tosuner, Arıkan, a.g.e. s. 41

danışmanlık v.b.) bulunan kullanıcıların, düzenledikleri faturaları mutlaka Serbest Bölge işlem formuna bağlamaları gerekir¹¹⁹. Düzenlenecek İşlem Formunun kullanılacağı yerler sırasıyla şöyle olacaktır;

1. Nüsha Serbest Bölge Müdürlüğü
2. Nüsha İşletici / Kurucu –İşletici
3. Nüsha Gümrük Müdürlüğü
4. Nüsha Gümrük Muhafaza Müdürlüğü
5. Nüsha Kullanıcı
6. Nüsha Serbest Bölge Müdürlüğü
7. Nüsha Transit (Serbest Bölgeye yakın bir limandan getirilen malların ilk gelir noktasında işlem yapan gümrük idaresi)

3.4. SERBEST BÖLGE UYGULAMALARI VE ANALİZİ

Genel olarak, serbest bölgeler; ülkenin siyasi sınırları içinde fakat, dış ticaret, vergi ve gümrük mevzuatının uygulanması bakımından gümrük hattı dışında sayılan, ülkede geçerli ticari, mali ve iktisadi alanlara ilişkin yasal düzenlemelerin uygulanmadığı, yapılan sınai ve ticari faaliyetler için daha geniş muafiyet ve teşviklerin tanındığı, yerlerdir.

Türkiye'de serbest bölgeler konusundaki yasal düzenleme 15 Haziran 1985 tarih ve 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'dur. Bu yasanın çıkmasından sonra; ilk serbest bölge 1987 yılında Mersin'de kurulmuştur. Diğerleri; Adana 1999, Antalya 1987, Avrupa 1999, Bursa 2001, Denizli 2001, Doğu Anadolu 1995, Ege 1990, Gaziantep1999, İstanbul Atatürk Hava Limanı 1990, İstanbul Trakya1998, İzmir Menemen Deri 1998, Kayseri 1998, Kocaeli 2000, Mardin 1995, Rize 1998, Samsun 1998, Trabzon 1992 ve Tübitak Mam Teknoloji serbest bölgesi 2002 yılında kurulmuştur¹²⁰.

¹¹⁹ http://www.dtm.gov.tr/dtmadmin/upload/SB/MevzuatKoordinasyonDb/1998_2_sira19.pdf (28.07.2010)

¹²⁰ http://www.dtm.gov.tr/dtmadmin/upload/SB/ABIliskilerDb/Genel_Bilgi.pdf (16.03.2010)

3.4.1. Serbest Bölgelerin Ticaret Hacimleri

Türkiye'deki serbest bölgelerin 2005-2009 yılları arasındaki ekonomik performansları ayrıntılı bir şekilde Tablo 1'de verilmiştir. Tablodan görüldüğü gibi, 2005 yılından sonra serbest bölgelerin ticaret hacimlerinde çok ciddi düşüş olmuştur. Bunun nedeni 5084 sayılı kanun ile 06.02.2004 tarihinden itibaren serbest bölgelerdeki vergi muafiyetinin kaldırılmasıdır. Yine, 2007 ve 2008 açısından serbest bölgeleri kıyasladığımızda on bölgede artış gözlemlendiği ve ticaret hacmindeki en büyük artışın %324,33 ile Samsun Serbest bölgesinde, en büyük düşüşün ise %41,72 ile Denizli Serbest Bölgesinde gerçekleştiği görülmüştür. Serbest bölgelerin genelinde ticaret hacmi toplamı olarak 2007 yılında 24.573.445,00 USD iken 2008 yılında hiçbir hareket göstermeyerek adeta sabitlenerek 24.578.055,00 USD olmuştur. Bu olumsuz durum gerileyen dünya ekonomisinin Türkiye'yi etkilemesi ile ülkemizde ard arda yaşanan ekonomik krizler nedenine dayanmaktadır¹²¹. 2009 yılında ise dünyada yaşanan ekonomik krizin etkisiyle Onsekiz bölgede düşüş yaşanmıştır, toplam ticaret hacmi ise 24.578.055,0 USD' den 17.756.882,00 USD' ye gerilemiştir.

¹²¹ http://www.foreigntrade.gov.tr/dtmadmin/upload/SB/ABIliskilerDb/sb_hacim.pdf (16.03.2010)

Tablo 1. Bölgeler İtibariyle 2005-2009 Yılları Ticaret Hacmi (1000 USD)

BÖLGELER	2005	%	2006	%	2007	%	2008	%	2009
		2006-2005		2007-2006		2008-2007		2009-2008	
İstanbul Deri	6.591.374	5,49	6.952.940	-9,21	6.312.273	-4,92	6.001.678	-35,56	3.867.187
Ege	3.766.021	6,25	4.001.498	2,28	4.092.781	-8,03	3.763.964	-29,56	2.658.772
İstanbul Atatürk Havaliman	3.454.024	-6,76	3.220.486	12,37	3.618.897	-2,21	3.539.000	-16,51	2.954.765
Mersin	2.128.181	-11,47	1.884.005	35,69	2.556.331	3,19	2.637.921	-27,27	1.918.637
İstanbul Trakya	2.209.771	10,62	2.444.484	-6,31	2.290.343	-18,67	1.862.771	-36,11	1.190.035
Bursa	2.262.270	-14,54	1.933.293	-16,25	1.619.125	-0,9	1.604.603	-20,26	1.279.473
Avrupa	1.084.377	22,96	1.333.360	12,4	1.498.721	5,13	1.575.653	-25,05	1.180.940
Antalya	505.262	9	550.719	-0,95	545.511	33,68	729.233	-16,91	605.927
Kocaeli	182.730	39,45	254.808	83,33	467.128	50,99	705.309	-14,94	810.654
Kayseri	362.405	43,52	520.142	24,37	646.906	8,66	702.948	-37,07	442.397
Menemen Deri	314.865	21,66	383.072	10,64	423.836	-2,57	412.922	-32,18	280.040
Samsun	58.638	-6,9	54.593	75,43	95.775	324,33	406.402	-90,82	37.290
Adana-Yumurtalık	84.885	-9,16	77.110	108,48	160.757	63,69	263.148	-34,28	172.937
Gaziantep	132.432	-29,09	93.910	-22,49	72.786	96,89	143.306	-22,72	110.740
TÜBİTAK-MAM Tek.	14.842	104,92	30.414	54,72	47.056	137,41	111.715	47,54	164.828
Trabzon	15.514	-12,42	13.587	185,28	38.762	73,14	67.114	-36,41	42.675
Denizli	169.278	-61,07	65.900	13,48	74.784	-41,72	43.584	-24,10	33.079
Rize	20.824	-61,8	7.955	45,33	11.561	-41,32	6.784	-4,08	6.507
Mardin	5.134	-65,9	1.751	-93,58	112	-	-	-	-
TOPLAM	233.628.261	1,97	23.824.028	3,15	24.573.445	0,02	24.578.055	-27,75	17.756.882

Kaynak: www.dtm.gov.tr

3.4.2. Serbest Bölgelerin Yönlere Göre Ticaret Hacimleri ve Değişimi

Bu analizlere devam edersek Tablo 2’de Serbest Bölgelerin Toplam Ticaret Hacimlerinin 2005-2009 yılları arasındaki yönlere göre % değişimi verilmiştir. Serbest bölgelerdeki ticaretin kuruluş amaçlarına uygun olarak daha çok ihracat şeklinde yurt içinden serbest bölgelere ve beraberinde serbest bölgelerden yurt dışına şeklinde gerçekleşmesi beklenir.

Tablo 2.Serbest Bölgelerde 2005 2008 yılları arasındaki toplam ticaret hacminin % değişimi

	2005	%	2006	%	2007	%	2008	%	2009	%
Yurt İçinden Serbest Bölgelere	3.160.497	13,53	3.071.081,00	12,89	3.045.262	12,39	3.194.849	13,00	2.176.871	12,26
Serbest Bölgelerden Yurt İçine	7.888.097	33,76	7.939.017,00	33,33	7.916.873	32,22	7.262.124	29,54	4.913.524	27,67
Yurt Dışından Serbest Bölgelere	7.703.962	32,98	7.951.048,00	33,37	8.299.939	33,78	8.247.524	33,56	5.492.960	30,93
Serbest Bölgelerden Yurt Dışına	4.610.270	19,73	4.862.882,00	20,41	5.311.371	21,61	5.873.559	23,90	5.713.528	29,14
TOPLAM	23.362.826	100	23.824.028	100	24.573.445	100	24.578.056	100	17.756.882	100

Kaynak: www.dtm.gov.tr

Tabloda yer alan 2005 ile 2009 yılları arasındaki değerler kıyaslandığında; yurt içinden serbest bölgelere ticaret hacminde %1,27'lik bir azalış, serbest bölgelerden yurt dışına ise % 9,41 artış gerçekleşmiş iken, yurt dışından serbest bölgeye %2,05 ve serbest bölgeden yurt içine ise %6,09'luk bir azalış olmuştur. Görülen o ki serbest bölgelerdeki ticari faaliyetler, ekonomiye katkı yönünde ve ihracata dönüktür.

3.4.3. Serbest Bölgelerde İstihdam

Tablo 3 de ise serbest bölgelerin 2009 yılındaki istihdam verileri gösterilmiştir. Serbest bölgeler kurulurken amaçlanan hedeflerin birisi de istihdamı arttırmaktır. Verilen teşvikler genel olarak ihracatın artırılması ve istihdamın desteklenmesi yönündedir.

Serbest bölgelerde her ne kadar gümrük mevzuatı uygulanmasa da giriş çıkışlar kontrollü ve kayıt altında olduğu için, sigortasız işçi çalıştırılması çok zordur. Bu nedenle serbest bölgeler kayıt dışı istihdamın hemen hemen yok denecek kadar az olduğu yerlerdir.

Tablo 3. Serbest Bölgelerde İstihdam Verileri (31.12.2009)

BÖLGELER	İŞÇİ	BÜRO PERSONELİ	DİĞER	TOPLAM
Ege	13.036	810	0	13.846
Bursa	5.121	997	223	6.341
Mersin	0	0	6.219	6.219
İstanbul Deri	1.415	480	618	2.513
Antalya	2.646	501	0	3.147
Kocaeli	1.977	197	100	2.274
Avrupa	1.611	300	0	1.911
Menemen Deri	1.134	316	87	1.537
TÜBİTAK-MAM Tek.	1.712	264	14	1.990
İstanbul Atatürk Havalimanı	91	898	4	993
Kayseri	1.171	70	10	1.251
İstanbul Trakya	790	525	10	1.328
Adana-Yumurtalık	155	72	13	227
Gaziantep	99	65	0	164
Samsun	162	45	0	207
Denizli	30	12	0	42
Trabzon	51	5	9	65
Rize	7	6	0	13
Mardin	12	3	0	15
TOPLAM	31.220	5.566	7.297	44.038

Kaynak: www.dtm.gov.tr

2000 sonu itibari ile 19 serbest bölgede 2275 i yerli 448 i yabancı olmak üzere toplam 2773 adet firma faaliyet gösterirken, 31.12.2008 tarih itibari ile 2981'i yerli, 638'i yabancı olmak üzere 3619 firma faaliyet göstermektedir. 2000 yılı itibari ile istihdam hacmi 19.432 kişi iken 2008 sonu itibari ile 50.641 kişiye ulaşmıştır. 2009 yılında yaşanan ekonomik kriz ve serbest bölgelerde çalışanlar için ödenen gelir vergisi teşvikinin 31.12.2008 itibari ile son bulmasının da etkisiyle istihdam sayısı 6.603 kişilik azalma ile 44.038 kişiye düşmüştür.

3.5. EGE SERBEST BÖLGESİ

Türkiye'deki serbest bölgeler içinde ilklerden ve en çok yabancı yatırımcı çeken bölge Ege Serbest Bölgesi'dir. Ayrıca, istatistiki bilgilere daha kolay ulaşılabildiği için Ege Serbest Bölgesi incelenmiştir.

3.5.1. Tarihçesi

Ege Serbest Bölgesi, DPT Müsteşarlığı ile imzalanan sözleşmeye göre 1990 yılından itibaren "Yap-İşlet-Devret" modeliyle bir özel sektör kuruluşu olan ESBAŞ tarafından kurulup işletilmektedir. Tüm altyapı ve gerekli üstyapı yatırımları, enerji, su, telekomünikasyon ve tüm belediyesel hizmetlerin yanı sıra nakliye, hamaliye, gıda hizmetleri ESBAŞ tarafından verilmektedir. ESBAŞ'ın ortakları İzmir Büyükşehir Belediyesi, İzmir Ticaret Odası, Ege Bölgesi Sanayi Odası ve İzmir İl Özel İdaresi ile EAC şirkettir.

Ege Serbest Bölgesi, İzmir'in Gaziemir ilçesinde 2.2 milyon m²'lik bir alan üzerinde kurulmuştur. Bölgenin, bugün itibarıyla 1.324.699 m²'lik bölümünde altyapı çalışmaları tamamlanmış durumda olup, bu bölümde 74'ü yabancı olmak üzere toplam 267 firma faaliyet göstermektedir. 2008 yılında gerçekleşen ticaret hacmi 3,8 milyar ABD Doları olup bölgenin hizmete girişinden bugüne kadar gerçekleşen toplam ticaret hacmi ise 32,7 milyar ABD Dolarını aşmış bulunmaktadır. İstihdam 14.500 kişidir.

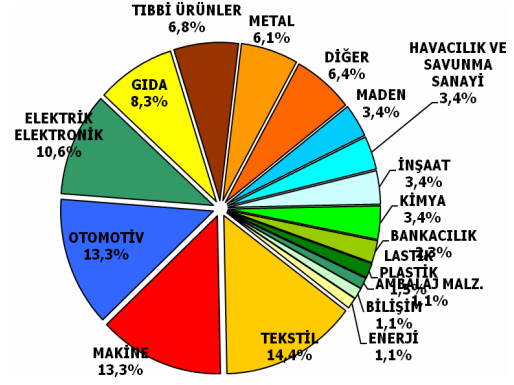
Ege Serbest Bölgesi; Türkiye'deki Serbest Bölgeler arasında en çok yabancı sermayeyi çeken bölgedir. Bunun sebebi ESBAŞ'ın yurtiçi ve yurtdışındaki yoğun pazarlama çalışmalarıdır. Bu çalışmalarda ileri teknolojiye sahip firmalara önem verilmesi, tesis, hizmet ve kalite üstünlüğü ve ESBAŞ'ca uygulanan istikrar unsuru ön planda tutulmaktadır¹²².

¹²² <http://www.esbas.com.tr/biz-kimiz.aspx> (23.04.2009)

Ege Serbest Bölgesi'nde ağırlıklı olarak elektronik, gıda işleme ve paketlenme, makine imalat ve montajı, hassas ölçü aletleri, metal bağlantı elemanları ve mutfak möbleleri üretimi, tekstil konfeksiyonu gibi sektörler yer almaktadır. En fazla ticareti yapılan mallar ise, tekstil ürünleri, konfeksiyon makineleri, deri ve deri mamulleri, kimyasal ürünler ve dayanıklı tüketim mallarıdır. Bölge' de ayrıca, 8 adet banka bulunmaktadır. Şekil 1 ve 2'de Ege Serbest Bölge yerleşkesi ve firmaların sektörel dağılımı gösterilmiştir.



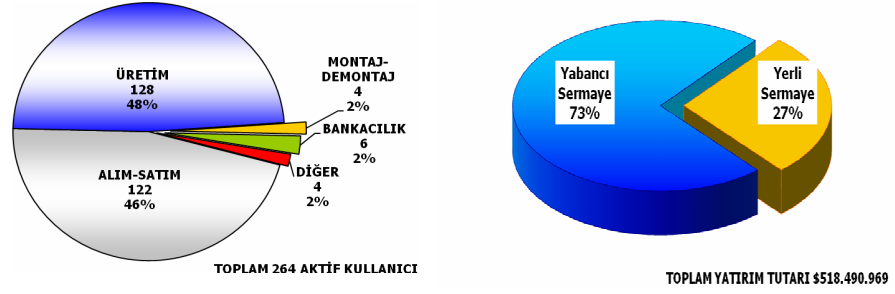
Şekil 1. Ege Serbest Bölge yerleşkesi.



Şekil 2. Ege Serbest Bölgesinde firmaların sektörel dağılımı

Ege Serbest Bölgesinde Şekil 1b'de verilen sektörel dağılıma bakıldığında ilk beş içinde %14,4 ile tekstil geldiğini ve bunu %13,3 ile Makine, %13,3 ile Otomotiv, %10,6 ile Elektrik Elektronik ve %8,3 ile Gıda sektörünün takip ettiğini görmekteyiz.

Ege Serbest Bölgesindeki kullanıcıların faaliyet konularına baktığımız zaman, Şekil 3'de verilen dağılıma %48 oranıyla üretim olduğunu görmekteyiz. Bu da serbest bölgelerin kuruluş amaçlarına uygun olarak kullanıcıların faaliyet gösterdiğini doğrulamaktadır.



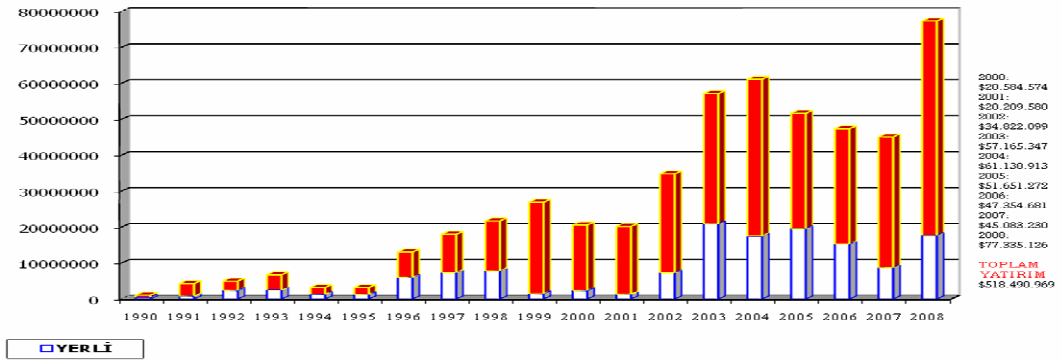
Şekil 3. Ege Serbest Bölge Firmalarının Faaliyet Konularına Göre Dağılımı.

3.5.2. Ege Serbest Bölgesinin Yatırım Analizi

Ege Serbest Bölgesi'nin yatırım analizi yapılırken, Esbaş tarafından tedarik edilen güncel istatistikî bilgilerden faydalanılmıştır.

3.5.2.1. Yerli ve Yabancı Firmaların Yatırım Dağılımı

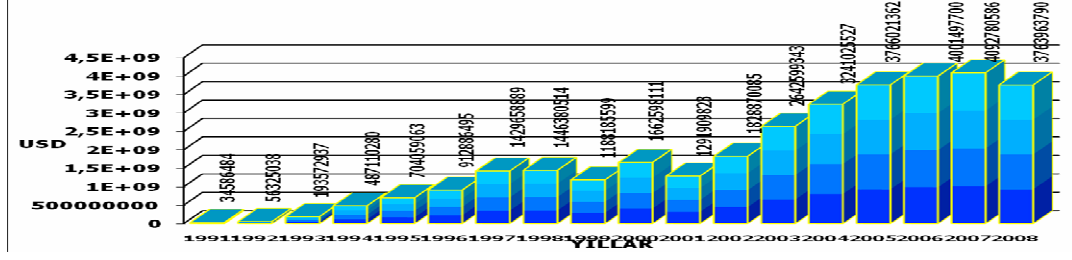
Ege Serbest Bölgesinde ki yerli-yabancı firmaların yatırım dağılımı, Şekil 4'de verilmiştir.



Şekil 4. Ege Serbest Bölgesi Yerli-Yabancı Sermayeli Firmaların Yatırım Dağılımı (1990-2008)

3.5.2.2. Ege Serbest Bölgesinin Ticaret Hacmi

Ege Serbest Bölgesinin 1991-2008 yılları arasındaki ticaret hacmi Şekil 5'de gösterilmiştir.



Şekil 5. Ege Serbest Bölgesi Yıllar İtibari ile Ticaret Hacmi (1991-2008)

Tablo 4'de ise Ege Serbest Bölgesi ticaret hacminin Türkiye'den bölgeye, bölgeden Türkiye'ye, yurt dışından bölgeye ve bölgeden yurt dışına dağılımı verilmiştir.

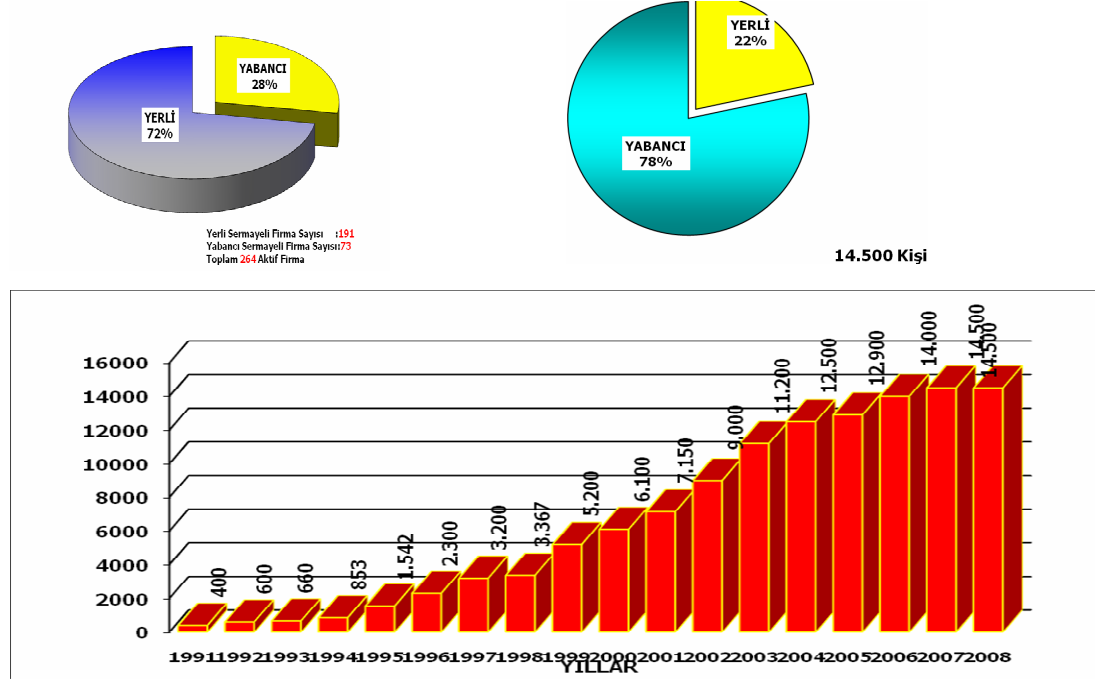
Tablo 4.Ege Serbest Bölgesi Ticaret Hacminin Yönlere Göre Dağılımı (1990-2008)

YILLAR	Türkiye'den	Tic.Hac.	Bölgeden	Tic.Hac.	Yurtdışından	Tic.Hac.	Bölgeden	Tic.Hac.	TOPLAM (USD)	Tic.Hac.
	Bölgeye (USD)	Oranı %	Türkiye'ye (USD)	Oranı %	Bölgeye (USD)	Oranı %	Yurtdışına (USD)	Oranı %		Art. Orn. %
1990	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
1991	19.576.565	57	138.400	0	13.709.286	40	1.162.233	3	34.586.484	0
1992	10.628.220	19	15.071.326	27	18.806.013	33	11.819.479	21	56.325.038	0,629
1993	39.955.033	21	80.519.948	42	45.598.548	24	27.499.408	14	193.572.937	2,437
1994	123.817.305	25	175.987.931	36	99.871.596	21	87.433.448	18	487.110.280	1,516
1995	161.304.135	23	264.816.603	38	178.308.438	25	99.629.887	14	704.059.063	0,445
1996	178.801.853	20	342.552.931	38	271.039.893	30	120.491.818	13	912.886.495	0,297
1997	224.569.763	16	575.305.505	40	468.977.881	33	160.805.740	11	1.429.658.889	0,566
1998	232.295.989	16	503.974.385	35	449.945.376	31	260.164.764	18	1.446.380.514	0,012
1999	200.521.646	17	409.590.494	34	324.200.490	27	253.872.969	21	1.188.185.599	-0,179
2000	200.056.684	12	599.300.197	36	575.332.361	35	287.908.869	17	1.662.598.111	0,399
2001	200.917.605	16	395.961.070	31	355.449.606	28	339.581.542	26	1.291.909.823	-0,223
2002	220.589.146	12	502.064.959	27	571.888.751	31	534.327.229	29	1.828.870.085	0,416
2003	265.040.693	10	718.518.589	27	909.670.850	34	749.369.211	28	2.642.599.343	0,445
2004	460.986.632	14	815.101.878	25	1.015.342.700	31	949.594.318	29	3.241.025.527	0,226
2005	448.901.924	12	1.081.690.922	29	1.263.169.420	34	972.259.096	26	3.766.021.362	0,162
2006	433.057.273	11	1.125.426.259	28	1.357.956.916	34	1.085.057.252	27	4.001.497.700	0,063
2007	456.709.864	11	1.151.304.196	28	1.377.023.989	34	1.107.742.537	27	4.092.780.586	0,023
2008	492.808.760	13	867.927.644	23	1.283.368.868	34	1.119.858.517	30	3.763.963.790	-0,08
TOPLAM	4.370.539.090	13	9.625.253.237	29	10.579.660.983	32	8.168.578.317	25	32.744.031.626	

Kaynak: www.dtm.gov.tr

3.5.2.3 Ege Serbest Bölgesinin İstihdama Katkısı

Ege Serbest Bölgesindeki yerli ve yabancı firmalar ve firmaların istihdam oranı Şekil 6'da gösterilmiştir.

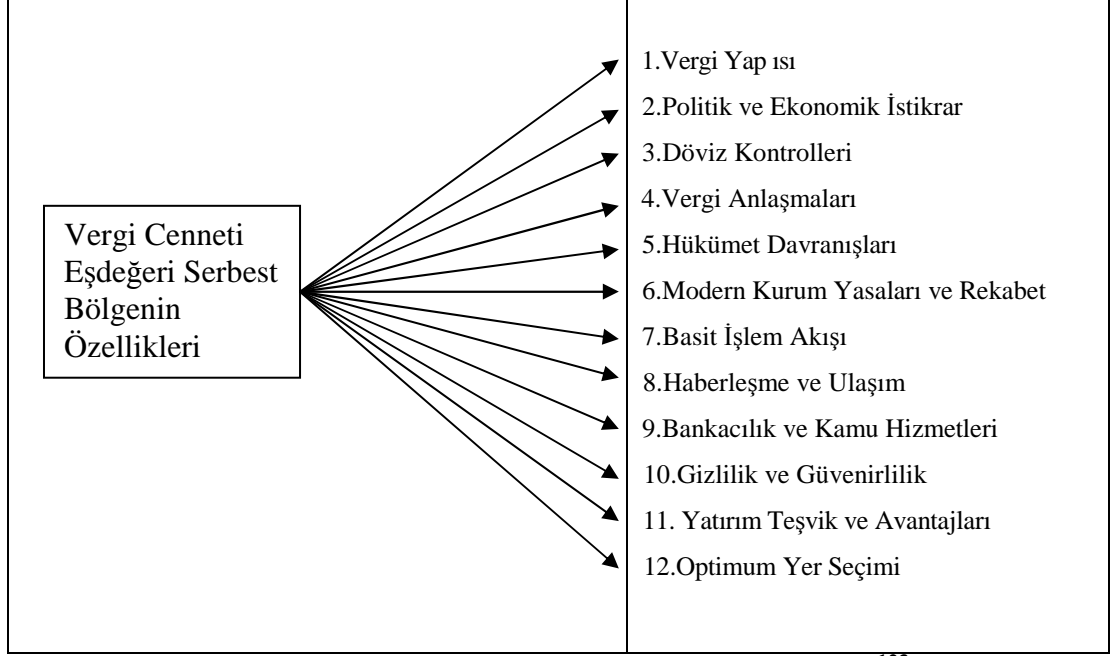


Şekil 6. Ege Serbest Bölgesi Firmalarının İstihdam Oranı.

3.5.2.4 Vergi Cenneti Eşdeğeri Ege Serbest Bölgesinin Kritik Noktalarının Analizi

İncelendiği üzere, Dünyada ve Türkiye’de serbest bölgelerin asıl amaçları, söz konusu alanlarda yatırımı teşvik ederek, ihracatı arttırmak ve bu yolla ekonomiyi canlandırarak ülkeye döviz girişini sağlamak ve eş anlı olarak istihdamı artırarak ekonomik canlılığı sürekli kılmaktır. Bu nedenle Dünyada ve Türkiye’deki serbest bölgeler incelenerek İzmir’de Kurulu Ege serbest bölgesinin yatırım analizi ayrıntılı olarak ortaya konmuştur. Buradan görülmüştür ki, bölgede faaliyet gösteren firmaların istihdamı 2000 yılında, Şekil 4 de görüldüğü gibi 6500 kişi iken 2008 yılında 14500 kişiye çıkmış olup, ticaret hacmi de aynı dönemde 1.662.598.111 USD den 3.763.963.790 USD ye çıkmıştır. Bu durumu analiz edersek sözü edilen istihdam ve ticaret hacmindeki artışların gerçekleştirilmesi tamamen verginin sıfırlanması ile

olmuştur. Bu nedenle şekil 7’de gösterildiği gibi serbest bölge modeli; off-shore faaliyetleri ile vergi cennetlerindeki kurallara benzemektedir.



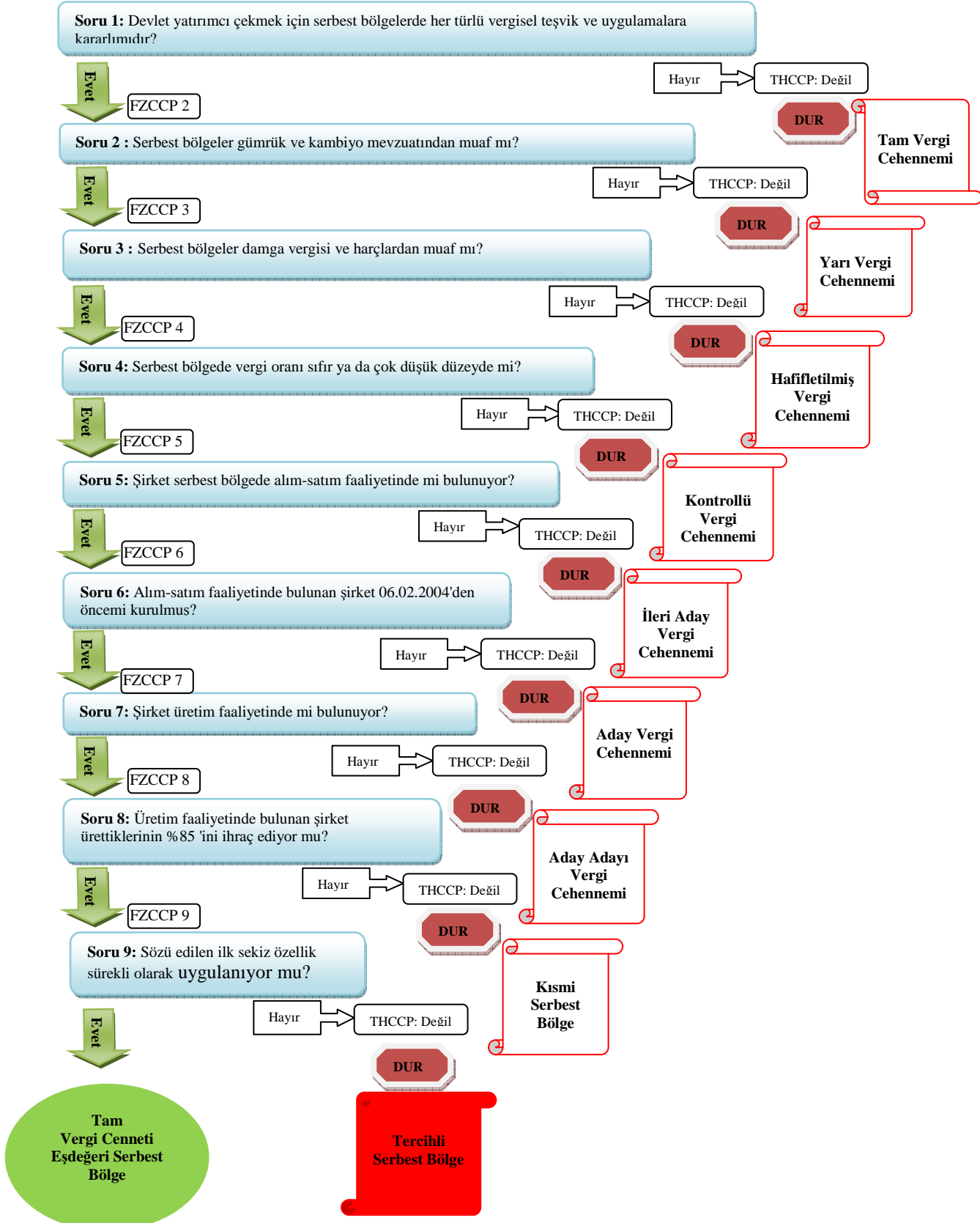
Şekil 7. Serbest bölgelerin vergi cennetleri ile eşdeğer özellikleri¹²³

Ege serbest bölgesi modeli, şekildeki kurallar analiz edildiğinde vergi cennetleri kurallarıyla bu kadar benzerlik göstermesi, hatta onlardan öte yasal bir zemine sahip kendi mevzuatlarının olması ile dünyadaki ülkelerin vergi cennetlerine olumsuz bakış açılarına kıyasla farklılık göstermektedir.

Vergi cennetlerine eşdeğer özelliklerine sahip serbest bölgelerin analizi ile vergisel kritik kontrol noktaları oluşturularak, Şekil 8’de gösterilmiştir.

¹²³ Zeynep Arıkan, H.Ahmet Akdeniz, Küreselleşen Dünyada Vergi Cennetlerinin Ekonomik Analizi, Review of Social, Economic & Business Studies, Vol.5/6, 285-338, s.316

Şekil 8. Ege Serbest Bölge modelinin vergisel kritik kontrol noktaları şeması.



FZCCP: Serbest Bölge Kritik Kontrol Noktaları.

SONUÇ

Gelişen bilişim ve iletişim teknolojileri ile birlikte Dünya'nın adeta küçük bir köy haline gelmeye başladığı günümüzde, mal ve hizmet hareketleri çok uluslu şirketlerin yatırımları ile büyük miktarlara ulaşmıştır.

Karını maksimize etmek isteyen küresel sermaye, şartların en uygun olduğu ülkelere çok rahatlıkla hareket edebilmektedir. Dünya üzerinde sürekli hareket halinde olan küresel sermayeden hisselerine düşen payı arttırmak isteyen ülkeler birbirleriyle rekabet etmektedirler. Bunun içinde gerek vergisel düzenlemeler gerekse teşvikli bölgeler gibi argümanları kullanarak küresel sermayeyi çekecek cazip koşullar sağlamaktadırlar. Bu argümanlardan biri de Serbest bölge uygulamalarıdır. Bir ülkenin siyasi sınırları içinde olmakla birlikte, kanunların uygulanması bakımından gümrük hattı dışında kabul edilen serbest bölgeler, özellikle yabancı sermaye ve teknoloji girişini hızlandırmak, ihracatı ve istihdamı teşvik etmek ve ekonomiyi güçlendirmek amacıyla kurulan teşvikli bölgelerdir.

Ülkelerin izlemiş oldukları maliye politikaları ve gelişmişlik düzeyine bağlı olarak, şekillendirdiği serbest bölgeler haksız rekabet yarattığı gerekçesi ile eleştirilmekle birlikte, ülke ekonomilerine ve istihdama olan katkılarıyla desteklenmektedir. Hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkeler, ekonomi politikalarına paralel olarak serbest bölge uygulamalarını şekillendirmişlerdir. Özellikle gelişmekte olan ülkeler, ekonomik kalkınma politikalarına bağlı olarak serbest bölgeleri üretim ve ihracata yönelik olarak kullanmaktadırlar. Serbest bölgelerden yapılacak ticaret ile, ülkeye döviz girdisinin sağlanarak ödemeler dengesinde olumlu katkılar oluşturması, yabancı sermaye girişi, istihdam artışı, ileri teknoloji transferi ve üretim için gereken ara sanayi hammaddelerin kolay temini, ülkelerin serbest bölgelerden ortak beklentilerini oluşturmaktadır.

Serbest bölgelerin ülke ekonomisine direk katkılarının yanında, kuruldukları yerlerde, iç piyasa tedarikleri ile ekonomiye katkıları da önemlidir.

Serbest bölgelerin ekonomiye olumlu katkılarının olması yanında eleştirilen yönleri de mevcuttur. Uygulanan teşvik politikaları ile haksız rekabet konusunda ciddi eleştiriler almaktadır. Haksız rekabeti önlemek için, serbest bölgelerde uygulanan teşviklerin tamamen kaldırılmasını istemek yerine, uluslararası rekabeti destekleyen bununla birlikte iç piyasadaki işletmeleri koruyucu tedbirler alınması yerinde olacaktır.

AB'ne giriş sürecinde eleştiri alan serbest bölgeler, buna paralel olarak IMF ye verilen iyi niyet mektuplarında da gündeme gelmiş ve 6 Şubat 2004 tarihli Resmi Gazete 'de yayımlanan 5084 sayılı Kanun ile serbest bölgelerde vergisel teşvikler yeniden düzenlenmiştir. Yapılan düzenlemelerle, Serbest Bölgelere tanınmış olan süresiz ve sınırsız vergi teşvikleri kısmen kaldırılmıştır. Ancak bu bölgelerde hâlihazırda faaliyet gösteren mükelleflerin belli bir süre için haklarının korunması amacıyla geçiş döneminde istisnaların uygulanması mümkün kılınmıştır.

Buna göre; 6 Şubat 2004 tarihi itibarıyla faaliyet ruhsatı bulunan mükellefler, ruhsat süresi boyunca bölgedeki kazançları üzerinden gelir ya da kurumlar vergisi ödemeyeceklerdir. Bölgede imalat faaliyetinde bulunan mükelleflerin imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançlar ise; AB'ne tam üyeliğin gerçekleştiği yılın sonuna kadar gelir ve kurumlar vergisinden istisna olacaktır. Serbest Bölgede elde edilen ve kurumlar vergisinden istisna edilen kazançların, kazancı elde eden kurum tarafından Türkiye'deki gerçek kişi ortaklara ya da yurtdışındaki gerçek ve tüzel kişi ortaklara dağıtılması halinde ise; % 15 stopaj uygulanacaktır. 6 Şubat 2004 tarihi itibarıyla faaliyet ruhsatı bulunan mükelleflerin Serbest Bölgede istihdam ettiği çalışanların ücretlerine ilişkin gelir vergisi istisnası ise 31.12.2008 tarihine kadar devam edecektir. Ancak ruhsat süresinin bu tarihten önce sona ermesi halinde, istisna uygulaması ruhsat süresiyle sınırlı olacaktır.

5810 sayılı kanun ile getirilen yeni düzenlemeye göre; 06 Şubat 2004 tarihinden önce ruhsat alıp almadığına bakılmaksızın üretici kullanıcıların, üretip sattıkları ürünlerin %85'ini Yurt dışına göndermeleri durumunda çalışanlarına

ödedikleri ücretler gelir vergisinden istisna edilmiştir. Alım-satım ruhsatı olan kullanıcılar için çalışanlara ödedikleri ücretlerde GV istisnası söz konusu değildir.

Ülkemizdeki Serbest Bölgelerdeki vergi teşvikinde köklü değişiklik yapan 5084 sayılı Kanun'un gerekçesinin Serbest Bölgeler mevzuatında yapılan değişikliklerle ilgili kısmında; Türkiye'de uygulanmakta olan serbest bölgeler rejiminin en belirgin özelliğinin, bölgede faaliyet gösteren mükelleflere hiçbir koşula bağlı olmaksızın sağlanan süresiz ve sınırsız vergisel teşvikler olduğu, mükelleflerin bölgeden Türkiye'ye doğru herhangi bir sınırlama olmaksızın faaliyette bulunmaları ve Türkiye'de elde ettikleri kazançların transfer fiyatlaması yoluyla bölgeye kaydırmaları nedeniyle Serbest Bölge uygulamasının bölge dışında faaliyette bulunan mükellefler açısından haksız rekabete yol açtığı belirtilmiş, yapılan düzenlemelerle bölgede Türk vergi kanunlarının geçerli olmasının sağlandığı ifade edilmiştir.

Oysa ülkemizdeki serbest bölgelerin ülke ekonomisine olan katkıları hiç dikkate alınmamıştır. Ülkemizde, irili ufaklı 19 tane serbest bölge vardır. Bu bölgelerden bir kısmı ne ekonomik hacim ne de istihdam sayısı bakımından hiç gelişmemişken, Mersin, Antalya, Ege Serbest Bölgeleri, AHL, serbest bölgeleri gibi bazı serbest bölgeler ise gerçekten hem ülke içine, hem ülke dışına gerçekleşen işlem hacimleri hem de istihdam açısından oldukça önemli boyutlara ulaşmışlardır. Gelişmiş serbest bölgelerde ticaret hacmi ve istihdam 06 Şubat 2004 tarihine kadar hızla artarken, 5084 sayılı Kanun ile serbest bölgelerde uygulanmakta olan teşviklere son verilmesi yatırımcılarda güven sorunu yaratmış ve serbest bölgelerin ticaret hacimlerini olumsuz etkilemiştir.

Yapılan düzenlemeler serbest bölgelere olan ilgiyi azaltmış ve ülke ekonomisini olumsuz etkilemiştir. 2005 yılından sonra serbest bölgelerin ticaret hacimlerinde çok ciddi düşüş olmuştur. Bununla birlikte 2009 yılında Dünya'da yaşanan ekonomik krizin etkisiyle serbest bölgelerin ticaret hacimleri olumsuz etkilenmiştir. Toplam ticaret hacmi 24.578.055,000 USD' den 17.756.882,00 USD' ye gerilemiştir.

Ülkemizde son yıllarda uygulanmakta olan maliye politikaları, bölgesel gelişmişlik ve sektörel farklar gözetilerek yatırımı ve istihdamı teşvik edici yönde düzenlenmektedir. Bununla birlikte, gerek IMF'ye verilen sözler gerekse Avrupa Birliği uyum sürecinde serbest bölgeler mevzuatında yapılan düzenlemeler, teşvikleri kısıtlayıcı yöndedir. Özellikle Avrupa Birliğine uyum sürecinde serbest bölgelerle ilgili tartışmalar yaşandığı görülmektedir. Bunun nedeni Avrupa Birliğindeki serbest bölge modeli ile Türkiye'dekilerin farklılık göstermesidir. Avrupa Birliğindeki serbest bölge modellerinde prensip olarak, kullanıcılara genel ekonomik politikalarından farklı bir rekabet avantajı sunulmaması ilkesi benimsenmiştir. Bu açıdan, üretim konusunda sınırlamaya gidilmemekle beraber herhangi bir avantaj da sağlanmamıştır. Bölgelerin işlevi daha çok gümrük birliği içindeki endüstrilerin ihtiyaç duyduğu eşyayı hızlı bir şekilde temin etmeleridir. Haksız rekabete yol açmamak için serbest bölgelerde üretim yapılması ile Topluluğun geri kalan bölümünde üretim yapılması arasında herhangi bir fark yaratılmamıştır.

Avrupa Birliğinden oldukça farklı olan Türkiye serbest bölge modelindeki en büyük fark, üretim konusundaki yaklaşımdan ve sunulan geniş kapsamlı teşviklerden kaynaklanmaktadır. Toplulukta yer almayan gelir ve kurumlar vergisi muafiyeti Türkiye'de serbest bölgeleri cazip kılan etkenlerin basında gelmektedir. Sağlanan bu tür avantajlar, Türkiye'de faaliyet gösteren firmalar ile serbest bölgelerde bulunan firmalar arasında haksız rekabet doğurmaktadır. Serbest bölgelerin en çok eleştirilen yönü de iç piyasadaki firmalarla haksız rekabet yarattığıdır. Oysa yapılacak bir düzenleme ile serbest bölgelerin ihracata teşvik edilmesi ve iç pazardaki firmaların korunması için serbest bölgelerden Türkiye'ye yapılacak satışlarda, caydırıcı miktarda fon alınması uygun olacaktır.

Serbest bölgeler farklı örnekleri ile tüm Dünyada uygulanmaktadır. Ülkemizdeki serbest bölge uygulamaları, haksız vergi rekabeti yarattığı, amacının dışında kullanıldığı ve vergi kaçırılan bölgeler olarak ciddi eleştiriler aldı. Bu olumsuzlukları önlemek için serbest bölgelerin ekonomiye olan katkılarını artırıcı düzenlemeler yapmak yerine, uygulanan teşviklerin doğrudan kaldırılmasına gidildi. Bu durum serbest bölgelerde yatırım yapan ve yapmak isteyen yerli ve yabancı

yatırımcıları olumsuz olarak etkiledi. Toplam ticaret hacmi içinde serbest bölgelerin payı 1990 yılında %0,8 iken 2004 yılında % 13,8' e ulaşmıştır. 2009 yılı itibari ile Türkiye'nin 102.135.000.000,00 USD olan toplam ticaret hacminin, 17.756.882,00 USD si serbest bölgelerde meydana gelmiştir. 20110 yılına geldiğimizde Türkiye'de bulunan 19 serbest bölgenin ticaret hacmi, yılın ilk 5 ayında, geçen yılın aynı dönemine göre % 10 artarak 7.069.485.000 USD'ye ulaşmıştır.

Henüz ekonomik gelişme sürecini tamamlamamış olan Türkiye'nin ekonomisini güçlendirmek, ihracatını arttırmak ve ülkeye döviz girişini sağlamak için, serbest bölgeleri daha verimli kullanacak düzenlemeler yapılması gerekmektedir. Yapılacak düzenlemeler ile Dünya üzerinde hareket halinde olan küresel sermaye yabancı yatırımlar serbest bölgeler aracılığı ile ülkeye çekilebilecektir.

Yabancı yatırımlar karlarını maksimize edebilmek için vergisel avantajların en yüksek olduğu ülkeleri veya bölgeleri tercih etmektedirler. Zararlı vergi rekabeti yapan ülkeler uluslar arası yabancı sermaye yatırımlarından en çok payı almaktadırlar. Bu bağlamda, serbest bölgeler vergi cennetleri ile eşdeğer özellikler göstermektedir.

Vergi cenneti eşdeğeri Ege Serbest Bölgesi modelinin kritik kontrol noktaları oluşturularak, vergisel analiz ortaya konulmuştur. Serbest bölgelerin kritik kontrol noktalarının vergisel analizinden görüldüğü gibi, firmalar vergisiz ve teşvikli ortamda karını maksimize etmektedir. Bunun yanı sıra ihracat nedeni ile de ülke ekonomisini canlandırmanın yansıması olarak istihdama da önemli ölçüde katkı sağlamaktadır.

Hızla globalleşen dünyamızda küresel yabancı sermaye yatırımlarından maksimum pay almak isteyen ülkeler farklı teşvik yöntemleriyle cazibe merkezi olmaya çalışmaktadırlar. Bu nedenle bazı ülkeler zararlı vergi rekabeti ile, bazıları da meşru zeminlerde serbest bölgeler ayağı ile, bu hedeflerini çok oyunculu bir pazarda maksimize etme gayreti içindedirler. Bu bağlamda; Ege serbest bölgesi modeli analiz edildiğinde, vergi cennetleri kurallarıyla benzerlikler göstermekte, hatta onlardan öte

bu benzerlikleri yasal zeminde yabancı sermaye rekabeti ortamında kendi lehine kullanmaktadır. Buradaki bulguların ışığı altında, ülkemizin serbest bölge modellerini daha da geliştirerek küresel yatırım pazarındaki etkinliklerinin optimizasyonu ile ekonomiye olumlu katkı sağlanacağı ortaya konulmuştur.

KAYNAKLAR

ALPAR, Cem. **Dünyada ve Türkiye’de Serbest Bölgeler, Dost Kitapevi Yayınları**, Ankara-2000

ARIKAN Zeynep, AKDENİZ Ahmet, **Küreselleşen Dünyada Vergi Cennetlerinin Ekonomik Analizi, Review of Social, Economic & Business Studies, Vol.5/6, 285-338**

AYDIN, Selda. **Serbest Bölgelerin Vergisel Boyutu, Yaklaşım, Sayı 90, Haziran 2000**

BAŞ, Seyit Ahmet. **Serbest Bölgelerde Vergi Uygulamaları, Vergi Dünyası, Sayı:274, Haziran 2004**

BİLGİLİ, Özkan. **Sosyal Güvenlik Kılavuzu, İzmir SMMMO Yayın No:52 İzmir 2006**

BİLİCİ, Nurettin. **Vergi Hukuku, Seçkin Yayınları, Ankara 2008**

ÇAKAR, Bülent. **Serbest Bölge Şirketlerinin İstisnaya Tabi Olamayan Gelirleri, Yaklaşım, Sayı:160, Nisan 2006**

ÇEKÇEOĞLU, Çiğdem. **Serbest Bölgeler ve Serbest Bölgedeki Faaliyetlerin Vergi Mevzuatı Karşısındaki Durumu-1, Yaklaşım, Sayı 116, Ağustos 2002**

ERDEM, Haluk. **Serbest Bölgelerin Ekonomiye Etkileri ve Türkiye’de Serbest Bölgeler Rejimi, Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu, Yeterlilik Etüdü, İstanbul, 1992**

ERKAN, Hüsni, TATLIGİL, Rezzan. **Serbest bölgelerde Uygulanan Teşvik Tedbirlerinin Sektörlere Katkı Yönünden Değerlendirilmesi**, Ankara, TOBB Yayınları, 1990.

ESBAŞ, **Serbest Bölgeler ve Yabancı Sermaye**, İktisadi Araştırmalar Vakfı (Seminer) İstanbul 1999

FARHAN, Ferhat. **Serbest Bölgelerde Faaliyet Gösteren Şirketlere Örtülü Kazanç Dağıtım ile İlgili Yapılan Tarhiyatlarda, Danıştay 3. Dairesinin, Vergi Dairesi Lehindeki Kararı ve Kararın Değerlendirilmesi**, Yaklaşım, Sayı:178, Ekim 2007

GİRAY, Filiz, **Vergi rekabeti ve Serbest Bölgeler**, Vergi Dünyası, Sayı:272, Nisan 2004

GÜMÜŞ, Erhan. **Serbest Bölgelerde Çalışanlarda Ücret istisnası**, Yaklaşım, Sayı 195, Mart 2009

GÜNER, Sedat. **Serbest Bölgeler**, Anadolu Matbaacılık, İzmir 1995

IŞIK, İsmail. **Sorular ve Cevaplarıyla Serbest Bölgeler**, Tesmer İzmir Şubesi Yayınları 21, İzmir 2006

KARADAĞ, Himmet. **Serbest Bölgeler ve Bazı Vergisel Sorunlar**, Vergi Dünyası, Sayı 247, Mart 2002

KILDİŞ, Yusuf. **Türkiye’de ve Dünyada Özel Tüketim Vergisi**, Mükellefin Dergisi, Sayı 120, Aralık 2002

KIRIKTAŞ, İlhan. **Serbest Bölgelerde Olası İnceleme Riskleri**, Yaklaşım, Sayı:153, Eylül 2005

KIRIKTAŞ, İlhan. **Serbest Bölgelerde Vergileme- Özellik Arz Eden Hususlar**, Vergi Dünyası, Sayı:278, Ekim 2004

KIRIKTAŞ, İlhan. **Serbest Bölgelerde Vergileme Usul ve Esasları**, Vergi Dünyası, Sayı 278, Ekim 2004

KIZILOT, Şükrü. **Türk Vergi Hukukunda Örtülü Kazanç ve Örtülü Sermaye**, Yaklaşım, Sayı:116 Ağustos 2002

KIZILOT, Şükrü. **Serbest Bölgelerde Aynı Alanda Faaliyet Gösteren Müesseseler Nezdinde Emsal Araştırması Yapılmadan Örtülü Kazanç Dağıtımından Söz Edilemeyeceği**, Yaklaşım, Sayı:176, Ağustos 2007

KÖROĞLU, Ömer. **Serbest Bölge Türleri ve Ortak Özellikleri**, Yaklaşım, Sayı 74, Şubat 1999

Lebib Yalkın YAYIMLARI; **Vergi Mevzuatı**, İstanbul, Cilt (2/1)

Maliye Hesap Uzmanları Derneği; **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, İstanbul 2007

OĞUZ, İ.Burak; **Serbest Bölgelerde Stopaj Karmaşası**, Gözlem Gazetesi Kobi Haber, 29.03.2010

Oluş Yayıncılık A.Ş. **Tüm Vergi Kanunları 1**, Ankara 2006

ÖNCEL, Mualla, KUMRULU, Ahmet, ÇAĞAN Nami. **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara 2010

SARAÇOĞLU, Fatih. **Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırma Süreci ve Türkiye**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2006

Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü. **Serbest Bölgeler Mevzuatı**, 5. Baskı, Ankara 2003

ŞEKER, Sakıp, **Dönem Sonu İşlemleri**, Yaklaşım Yayınları, Ankara 1999

TAN, Mustafa. **Türk Vergi Kanunları**, Gelirler Kontrolörleri Derneği, Ankara 2006

TAŞ, Metin. **Serbest Bölgelerde Emlak Vergisi Uygulanabilir mi?**,Yaklaşım, Sayı:184, Nisan 2008

TAYLAR, Yıldırım. **Türk Vergi Hukuku Açısından Serbest Bölgeler**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2008

TEKELİ, İlhan, İLKİN, Selim. **Dünyada ve Türkiye’de Serbest Üretim Bölgelerinin Doğuş ve Dönüşümü**, Yurt Yayınları, Ankara-2003

TEKİN, Cem. **5084 Sayılı Kanunla Serbest Bölgeler Kanunu’nda Yapılan Değişiklikler-I**, Yaklaşım, Nisan 2004, Sayı:136

TOROSLU, M.VEFA. **Serbest Bölgeler**, Beta Yayınları, İstanbul 2000

TOSUNER Mehmet, ARIKAN Zeynep. **Vergi Usul Hukuku**, İlkem Ofset, İzmir 2007

TOSUNER, Mehmet, ARIKAN, Zeynep. **Türk Vergi Sistemi**, Neşa Ofset, İzmir 2008

TUNCER, Sebahattin. **Serbest Bölgelerin Ekonomiye Katkıları ve Avrupa Serbest Bölgeleri**, İAV Yayını, İstanbul 2001

YALÇIN, Hasan. **Giderler**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul 2006

YALKIN, Lebib. **Vergi Mevzuatı**, Lebib Yalkın Yayınları, İstanbul, 2009

YURTTUTAN, Beytullah. **Serbest Bölgelerin Vergilendirilmesine Yönelik 5084 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemeler**, Vergi Sorunları, Sayı 186, Mart 2004

YARARLANILAN İNTERNET SİTELERİ

<http://en.wikipedia.org>

<http://tr.wikipedia.org>

<http://www.danistay.gov.tr>

<http://www.dtm.gov.tr/>

<http://www.esbas.com.tr>

<http://www.foreigntrade.gov.tr>

<http://www.ivdb.gov.tr>

<http://www.yaklasim.com>

<http://www.ymm.net>