

İ Ç İ N D E K İ L E R

KISALTMALAR.....	viii
TABLOLAR	ix
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

SERBEST BÖLGE ve SERBEST BÖLGE BENZERİ UYGULAMALAR HAKKINDA KAVRAMSAL YAPI

I. SERBEST BÖLGE KAVRAMI ve İÇERİĞİ	2
A. SERBEST BÖLGE TANIMI ve SERBEST BÖLGELERİN ÖZELLİKLERİ.....	2
1. Serbest Bölge Tanımı.....	2
2. Serbest Bölgelerin Özellikleri.....	3
B. 3218 SAYILI SERBEST BÖLGELER KANUNUNUN GETİRİLİŞ NEDENLERİ.....	5
C. SERBEST BÖLGELERİN ÇEŞİTLERİ.....	7
1. Serbest Ticaret Bölgesi (Free Trade Zones).....	7
2. Serbest Limanlar (Free Ports).....	7
3. Transit Bölge.....	11
4. Serbest Çevre.....	12
5. Serbest Üretim Bölgesi veya İhracat İşlem Bölgesi.....	12
6. Maquildorlar (İkiz Fabrikalar).....	13
7. Yatırım Bölgeleri (Enterprise Zone).....	14
8. Serbest Bankacılık veya Kıyı Bankacılığı.....	14
9. Özel Gümrük Kolaylıkları (Antrepolar).....	14
II. SERBEST BÖLGELERİN TARİHSEL GELİŞİMİ	15
A. TÜRKİYE’DEKİ SERBEST BÖLGE GİRİŞİMLERİ.....	15
1. Cumhuriyet Öncesi Dönem	15
2. Cumhuriyet Dönemi	15
a. 1923-1980 Yılları Arasında.	15
b. 1980 Sonrası Dönemde	17
(1) 3218 Sayılı Kanunun Kabulünden Önce.....	17
(2) 3218 Sayılı Kanunun Kabulünden Sonra.....	19

B. AVRUPA BİRLİĞİ'NDE SERBEST BÖLGE GİRİŞİMLERİ ve	
VERGİSEL YAPI.....	20
1. Serbest Bölgelerin Gelişimi.....	20
2. Serbest Bölgelerde Vergisel Yapı.....	23
a. Gümrük Vergisi.....	23
b. Katma Değer Vergisi	25
c. Özel Tüketim Vergisi.....	26
d. Dolaysız Vergilendirme Kuralları	26
e. Devlet Yardımları	28
C. DÜNYADAKİ SERBEST BÖLGE GİRİŞİMLERİ.....	30

III. SERBEST BÖLGE BENZERİ UYGULAMALAR..... 37

A. VERGİ CENNETİ UYGULAMASI.....	37
1. Vergi Cennetlerinin Tarihçesi.....	37
2. Vergi Cenneti Ülkelerde Vergileme Yöntemleri	40
3. Vergi Cenneti Ülkelerin Özellikleri veya Sundukları Avantajlar	42
a. Hiç vergi olmaması veya düşük vergileme yapılması	42
b. Gizlilik Kuralına Sıkı Sıkıya Bağlı Kalınması	44
c. Vergi Yasalarının Şeffaf Olmaması	44
d. Fiilen Faaliyette Bulunulmaması	44
4. Vergi Cenneti Ülkelerin Listesi	45
5. Türkiye ve Vergi Cenneti Ülke Uygulamaları.....	46
6. Değerlendirme	49
B. TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGESİ UYGULAMASI.....	50
1. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinin Dünya Ülkelerindeki ve Türkiye'deki Tarihsel Gelişimi.....	50
a. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinin Dünya Ülkelerindeki Tarihsel Gelişimi	51
(1) ABD'de Teknoparklar	51
(2) İngiltere'de Teknoparklar	52
(3) Fransa'da Teknoparklar	52
(4) Japonya'da Teknoparklar.....	52
(5) Çin'de Teknoparklar	52
b. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinin Türkiye'deki Tarihsel Gelişimi	52
2. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Uygulanan Vergisel Teşvikler	54

a. Destek ve Muafiyetler	55
b. İstisnalar	57
3. 5084 Sayılı Kanunla 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanununda Yapılan Değişikliklerin Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Açısından Değerlendirilmesi .	58
C. VERGİ TATİLİ UYGULAMASI.....	59
1. Vergi Tatili Kavramı.....	59
2. Dünyadaki Durum.....	60
3. Türkiye’deki Durum ve Değerlendirme	60
IV. SERBEST BÖLGE UYGULAMALARININ FAYDA ve SAKINCALARI.....	63
A. SERBEST BÖLGELERİN ÜLKE EKONOMİSİNE FAYDALARI.....	63
B. SERBEST BÖLGELERİN ÜLKE EKONOMİSİNE SAKINCALARI.....	65

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE SERBEST BÖLGE UYGULAMALARI

I. TÜRKİYE’DEKİ SERBEST BÖLGELERLE İLGİLİ TEŞVİKLER.....	67
A. TÜRKİYE SERBEST BÖLGELERİNDE SUNULAN TEŞVİKLER.....	67
1. Vergi teşvikleri	67
a. Gelir Vergileri.....	67
(1) Kurumlar Vergisi	67
(2) Maaş ve ücret Vergileri	67
(3) Diğer Gelirlerle İlgili Vergiler	67
b. Emlak Vergileri.....	68
c. Üretim Sırasında Alınan Vergiler	68
d. İthal Vergi , Resim Ve Harçları	68
(1) Gümrük Vergisi.....	68
(2) Belediye Hissesi	69
(3) Rihtım Resmi	69
(4) Katma Değer Vergisi.....	69
(5) Damga Resmi	69
(6) Diğer Kesintiler	69
2. Diğer Teşvikler.....	69
a. Kendiliğinden Sağlanan Teşvikler	69
b. Teşvik Belgesi Gerektiren Teşvikler	70

(1) Kaynak Kullanımını Destekleme Primi	70
(2) Teşvik Primi	70
3. Diğer Avantajlar	70
a. Yurtiçi Alımlarının İhracat Sayılması	70
b. İthalatın Alman Fon Kesintilerinden Muafiyet	71
c. Ucuz Kredi İmkanları.....	71
d. Döviz Cinsinden Kazanç Elde Etme.....	71
e. Bürokrasi Azlığı	71
f. Modern Altyapı	73
g.Grev ve Lokavt	73
II. TÜRKİYE’DE SERBEST BÖLGE UYGULAMALARI.....	73
A.Türkiye’deki Serbest Bölgelerimiz Hakkında Genel Bilgiler.....	75
1. Adana-Yumurtalık Serbest Bölgesi	75
2. Antalya Serbest Bölgesi.....	75
3. Avrupa Serbest Bölgesi	76
4. Doğu Anadolu Serbest Bölgesi	76
5. Ege Serbest Bölgesi	76
6. Gaziantep Serbest Bölgesi	77
7. İstanbul Atatürk Havalimanı Serbest Bölgesi.....	77
8. İstanbul Deri ve Endüstri Serbest Bölgesi.....	78
9. İMKB Uluslararası Menkul Kıymetler Serbest Bölgesi	78
10. İzmir Menemen Deri Serbest Bölgesi.....	79
11. Kayseri Serbest Bölgesi	79
12. Mardin Serbest Bölgesi.....	79
13. Mersin Serbest Bölgesi	80
14. Rize Serbest Bölgesi	80
15. Samsun Serbest Bölgesi.....	81
16. Trabzon Serbest Bölgesi	81
17. Bursa Serbest Bölgesi.....	84
18. Diğer Serbest Bölgeler.....	84
B.Ülkemizdeki Serbest Bölgelerdeki Uygulama Sonuçları.....	86
1. Bölgeler İtibariyle Yıllık Ticaret Hacimleri	87
2. Toplam Ticaret Hacminin Dağılımı.....	90
3. Ticaret Hacminin Sektörlere Göre Dağılımı.....	91
4. Serbest Bölge Kullanıcılarının Faaliyet Konularına Göre Dağılımı.....	95

5. Serbest Bölgelerin Ükelere Göre Dağılımı.....	99
--	----

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE SERBEST BÖLGELERİN VERGİLENDİRME KARŞISINDAKİ DURUMU ve DEĞERLENDİRİLMESİ

I. 5084 SAYILI KANUN ÖNCESİNDE TÜRKİYE'DEKİ SERBEST BÖLGE UYGULAMALARININ VERGİSEL AÇIDAN DEĞERLENDİRİLMESİ...103

A. SERBEST BÖLGELERİN GELİR ve KURUMLAR VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU.....103

1. Serbest Bölgelerde Elde Edilen Ticari Kazançların ve Kurum Kazançlarının Vergilendirilmesi105

2. Serbest Bölgelerde Yapılan Yatırımların Yatırım İndirimi Karşısındaki Durumu.....107

3. Serbest Bölgede Faaliyet Gösteren İşletmelere Türkiye'den Hizmet Sunanların Gelirleri.....107

4. Serbest Bölgelerde Faaliyet Gösteren Kurumlardan Elde Edilen Kar Payları 108

a. Serbest Bölgede Şube Olarak Faaliyet Gösteren Şirketlerden Elde Edilen Kâr Paylarının Durumu 108

b. Serbest Bölge Merkezli Şirketlerden Elde Edilen Kâr Paylarının Durumu 108

c. Serbest Bölge Merkezli Şirketlere İştirak Eden Şirketlerin/Gerçek Kişi Ortaklarının Elde Edecekleri Kâr Paylarının Durumu..... 109

5. Serbest Bölgelerde Faaliyet Gösteren Kurumlardan Elde Edilen Kâr Paylarının Beyanı Halinde Vergi Alacağı 110

6. Serbest Bölgelerde Elde Edilen Ücretler 110

B.SERBEST BÖLGELERİN KATMA DEĞER VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU.....112

1. Türkiye'nin Diğer Bölgelerinden Serbest Bölgelere Yapılan Mal Teslimleri ve Hizmet İfalarında Katma Değer Vergisi.....112

2. Serbest Bölgeden Diğer Bölgelere Yapılan Satışlarda Katma Değer Vergisi.....113

3. Serbest Bölgeye Gönderilen ve Değeri 500 ABD Dolarının Altında Kalan Tüketim ve Sarf Malzemelerinin Katma Değer Vergisi İhracat İstisnası Karşısındaki Durumu.....114

4. Serbest Bölge İşleticisine Türkiye'nin Diğer Yerlerinden Yapılan Teslim ve Hizmetler.....115

5. Serbest Bölgede Bulunan Bir Firmaya Fason Hizmet Verilmesi Halinde Katma Değer Vergisi Stopajı 115

6. Serbest Bölge İle Diğer Bölgeler Arasındaki Taşımacılık İşlerinde Katma Değer Vergisi	115
C. SERBEST BÖLGELERİN VERGİ USUL KANUNU KARŞISINDAKİ DURUMU.....	116
1. Defterlerin Onayı	118
2. Defterlerin Tutulmasında Kayıt Nizamı	118
3. Serbest Bölgede Kullanılacak Fatura	119
4. Kullanılacak Hesaplar	119
D. SERBEST BÖLGELERİN ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU.....	120
E. SERBEST BÖLGELERİN AMME ALACAKLARININ TAHSİL USULÜ HAKKINDA KANUN KARŞISINDAKİ DURUMU.....	122
F. SERBEST BÖLGELERİN DİĞER VERGİ , RESİM ve HARÇLAR KARŞISINDAKİ DURUMU.....	122
1. Serbest Bölgede Faaliyette Bulunacak Şirketlerin Kuruluşu İle İlgili İşlemler	123
2. Serbest Bölgelerde Düzenlenen Kağıtlar	123
3. Serbest Bölgeden Yapılacak İthalatla İlgili Akreditif İşlemleri	124
4. Serbest Bölgede Yer Alan Gayrimenkulların Tapu İşlemleri	124
II. 5084 SAYILI KANUN SONRASINDA TÜRKİYE'DESİ SERBEST BÖLGE UYGULAMALARININ VERGİSEL AÇIDAN DEĞERLENDİRİLMESİ ..	125
A. SERBEST BÖLGELERİN GELİR ve KURUMLAR VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU.....	129
B. SERBEST BÖLGELERİN KATMA DEĞER VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU.....	141
1. Serbest Bölgeye Dışardan Teslimler.....	143
2. Serbest Bölgeden Çıkışlar	146
3. Serbest Bölgelerdeki Teslimler	147
C. SERBEST BÖLGELERİN VERGİ USUL KANUNU KARŞISINDAKİ DURUMU.....	148
1. Mükellefiyet Tesisi	148
2. Defter ve Belge Düzeni	149
3. İstisna Kazançların Beyanı	151
4. Yatırım indirimi Uygulaması	152
5. Birleşme ve Devir Halleri	152
D. SERBEST BÖLGELERİN ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU.....	153
E. SERBEST BÖLGELERİN AMME ALACAKLARININ TAHSİL USULÜ HAKKINDA KANUN KARŞISINDAKİ DURUMU.....	154

F. SERBEST BÖLGELERİN DİĞER VERGİ, RESİM ve HARÇLAR KARŞISINDAKİ DURUMU.....	154
1. Damga Vergisi	154
2. Emlak Vergisi.....	155
3. Harçlar	155
4. Veraset ve İntikal Vergisi.....	156
III. TÜRKİYE ve AVRUPA BİRLİĞİ'NDEKİ SERBEST BÖLGELERE İLİŞKİN HUSUSLAR.....	157
A. TÜRKİYE ve AB ÜLKELERİ SERBEST BÖLGE UYGULAMALARININ KARŞILAŞTIRILMASI.....	157
B. TÜRKİYE'DEKİ SERBEST BÖLGE UYGULAMALARINDAKİ SORUNLAR ve ÇÖZÜM ÖNERİLERİ.....	160
SONUÇ	178
KAYNAKÇA	181

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
AR-GE	: Araştırma – Geliştirme
ASBAŞ	: Antalya Serbest Bølge İşletici A.Ő.
ASEAN	: Asya Pasifik Ekonomik İşbirliği
ATRĞ	: Avrupa Topluluğu Resmi Gazetesi
BKK	: Bakanlar Kurulu Kararı
ÇUŞ	: Çok Uluslu Şirket
ESBAŞ	: Ege Serbest Bølge Kurucu ve İşletici A.Ő.
GSMH	: Gayri Safi Milli Hasıla
İSBAŞ	: İstanbul Trakya Serbest Bølge İşletici A.Ő.
İTO	: İstanbul Ticaret Odası
KDV	: Katma Değer Vergisi
KHK	: Kanun Hükümünde Kararname
KV	: Kurumlar Vergisi
MASAK	: Mali Suçları Araştırma Kurulu
MESBAŞ	: Mersin Serbest Bølge İşletici A.Ő.
OECD	: İktisadi İşbirliği ve Ekonomi Geliştirme Teşkilatı
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
SB	: Serbest Bølge
TCMB	: Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası
TGB	: Teknoloji Geliştirme Bölgesi
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
UNİDO	: Birleşmiş Milletler Sınai Kalkınma Teşkilatı

TABLÖLAR

Tablo 1	AB Ülkelerindeki Serbest Bölgeler	22
Tablo 2	Antalya SB Yıllık Ticaret Hacimleri	76
Tablo 3	Ege SB Yıllık Ticaret Hacimleri	77
Tablo 4	İstanbul Atatürk Havalimanı SB Yıllık Ticaret Hacimleri	78
Tablo 5	İstanbul Deri ve Endüstri SB Yıllık Ticaret Hacimleri	78
Tablo 6	İMKB Uluslararası Menkul Kıymetler SB Yıllık Ticaret Hac.	79
Tablo 7	Mardin SB Yıllık Ticaret Hacimleri	80
Tablo 8	Mersin SB Yıllık Ticaret Hacimleri	80
Tablo 9	Trabzon SB Yıllık Ticaret Hacimleri	81
Tablo 10	Bölgeler İtibariyle Yıllık Ticaret Hacimleri	87
Tablo 11	Toplam Ticaret Hacminin Dağılımı	90
Tablo 12	Ticaret Hacminin Sektörlere Göre Dağılımı	91
Tablo 13	Serbest Bölge Kullanıcılarının Faaliyet Konularına Göre Dağılımı	95
Tablo 14	Serbest Bölgelerin Ülkelere Göre Dağılımı	99
Tablo 15	5084 Sayılı Kanun Öncesi-Sonrasında Türkiye'deki SB Durumu	128

GİRİŞ

Serbest Bölgeler rejimine genel olarak baktığımızda , dünya ekonomisi içinde ülkelerin ihracatı arttırmak , yabancı sermaye girişini sağlamak , istihdam sorununu azaltmak , döviz kazancını arttırarak ödemeler dengesi açığını kapatmaya yardımcı olmak, teknoloji transferi sağlamak gibi amaçlarla serbest bölge uygulamalarında bulduklarını görmekteyiz.

Bu tez çalışmasında tarihi Yunan ve Roma medeniyetlerine kadar dayanan serbest bölge uygulamalarının, özellikle ülkemizde 2004 yılında kabul edilen 5084 sayılı kanun öncesinde ve sonrasındaki durumu incelenmiştir.

Birinci bölümde serbest bölgelerin ülkemizdeki ve dünyadaki tarihsel gelişimine yer verilmiş, bu zaman içinde serbest bölge çeşitleri ve özellikleri ile beraber ülkelerin serbest bölgelerden beklentileri açıklanmaya çalışılmıştır.

Ayrıca serbest bölge ve serbest bölge benzeri oluşumların tanımlarıyla konuya daha net bir bakış açısı sağlanmak istenip, serbest bölgelerin ülke ekonomilerine katkı ve sakıncalarına değinilmiştir.

İkinci bölümde ülkemizdeki serbest bölgelerde 5084 sayılı kanunun kabulü öncesine dair ağırlıklı olmak üzere, sunulmuş olan teşvik ve avantajlar açıklanmış ve oluşum süreci içinde ülkemizdeki serbest bölge uygulamalarına yer verilmiştir.

Üçüncü bölümde serbest bölgelerimizde vergisel olarak sağlanan avantajların 5084 sayılı kanun öncesi ve sonrasındaki durumu ayrı ayrı ele alınarak AB'ye uyum süreci içinde ülkemizle , AB arasındaki serbest bölge uygulama farklılık ve benzerlikleri açıklanarak , oluşan sorunlara ve bunlara getirilebilecek çözüm önerilerine değinilmiştir.

Sonuç bölümünde ise tez çalışmasının genel bir değerlendirilmesi yapılarak , serbest bölgelerden beklenenlerin , karşılanıp karşılanmadığı açıklanmaya çalışılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

SERBEST BÖLGE ve SERBEST BÖLGE BENZERİ UYGULAMALAR HAKKINDA KAVRAMSAL YAPI

I. SERBEST BÖLGE KAVRAMI ve İÇERİĞİ

A. SERBEST BÖLGE TANIMI VE SERBEST BÖLGELERİN ÖZELLİKLERİ

1. Serbest Bölge tanımı

Serbest bölgeler ekonomik hayattaki devlet müdahalesinin asgariye indiği , özel uygulama alanları olarak tanımlanabilir. Serbest bölge düzenine göre yönetilen ekonomilerde bile devlet, çeşitli iktisadi ve mali politika araçlarıyla iç ve dış ticarete, yatırımlara, kısaca ekonomide kaynakların dağılımına müdahale etmektedir. Bu müdahaleler kısmen ekonomiyi belirli hedeflere yönleltmek için özendirici teşvikler şeklini almakta, kısmen de özel kesimde yaratılan değerlerin vergilendirilmesi şeklinde oluşmaktadır. Gelişmekte olan ülkelerde bu müdahaleler daha büyük boyutlara ulaşmaktadır. Bunun başlıca nedenleri ise ,ekonomide sermaye birikimi ve girişimci noksanlığı nedeniyle devletin yatırımcı olarak piyasaya girmesi , diğer yandan koruyucu politikalarla sınırlandırılmış dış ticaretin serbest piyasa mekanizmasının işlemesinde dar boğazlar yaratmasıdır.

Bu açıklamaya göre serbest bölgeler , “ Bir ülkenin ulusal egemenlik sınırları içinde bulunmakla birlikte gümrük sınırları dışında kalan , ülkede geçerli olan dış ticaret ile diğer mali ve iktisadi alanlara yönelik devlet düzenlemelerinin tamamen ortadan kaldırıldığı, veya kısmen uygulandığı bölgeler” olarak tanımlanabilir.¹

Serbest bölgeler, geniş anlamıyla işletmelere dış ticaret ve gümrük kısıtlamalarına maruz kalmaksızın dünya pazarlarıyla yoğun rekabete girme olanağı sağlayan ticaret, üretim, transit ve yükleme merkezleri olarak kabul edilmektedir. Ayrıca serbest bölgeler, ulaşım merkezlerinin yakınında kurulan, ülkenin gümrük alanında özel amaçlarla ayrılmış bir bölgesi içerisinde ithal malların gümrüksüz olarak getirilebildiği , depolanabildiği çeşitli işlemlerden geçirilebildiği , üretim amacıyla

¹ Cem Alpar, *Dünya'da ve Türkiye'de Serbest Bölgeler* ,Ankara:Dost Kitabevi Yayınları ,1985 ,s.13 .

kullanılabildiği ve malların uluslararası gümrük alanına girmediği sürece gümrük vergisinin ödenmediği, diğer vergi ve sınırlayıcı faktörlerin en aza indirildiği belirli alanlardır.²

2. Serbest Bölgelerin Özellikleri

Serbest bölgelerin özellikleri şu şekilde sıralanabilir:

- Serbest bölgeler genellikle ülkenin dış ticaret hacmini geliştirmek , döviz gelirini arttırmak, ülkedeki sanayi faaliyetlerini canlandırmak, teknoloji transferini hızlandırmak, ithalat ve ihracat işlemlerini kolaylaştırmak amacıyla kurulurlar.
- Serbest bölgelerde yabancı firmalar genellikle belirli bir süre her türlü vergiden muaf tutulmaktadır. Serbest bölgelerde kambiyo kısıtlaması olmaması nedeniyle , firmalar serbestçe uluslararası ödemelerini ve kar transferlerini yapabilmektedirler.
- Serbest bölgeler , sınırları kesin olarak belirlenmiş bölgelerdir. Bazen bir limanın tümü veya bir kentin tümü de serbest bölge olarak ilan edilebilmektedir.
- Serbest bölgeler ülke sınırları içinde olmakla birlikte , ülkede geçerli olan dış ticaret ve gümrük mevzuatının dışında tutulmaktadır. Bu nedenden dolayı firmalar üretimleri için ihtiyaç duydukları makine, teçhizat, hammadde gibi üretim girdilerini , gümrük vergisi ödeneksizin serbest bölgeye ithal edebilmektedirler.
- Ev sahibi ülkeden serbest bölgeye gönderilen mallar ihraç edilmiş sayılır. Serbest bölgeden ülke içine alınan mallar ise ithalat sayılır ve ithalat işlemine tabi tutulur. Serbest bölgeden diğer ülkelere gönderilen mallar için herhangi bir gümrük işlemi söz konusu değildir.
- Serbest bölgeler prensip olarak ikamet yasak olduğu bölgelerdir. Sadece serbest bölgeler de çalışanların temel ihtiyaçlarını karşılayan görevliler ile güvenlik görevlilerinin ikametine izin verilir. Bunun dışında serbest bölgelerde sürekli ikamete izin verilmez.

² Haluk Erdem , *Serbest Bölgelerin Ekonomiye Etkileri ve Türkiye'de Serbest Bölgeler Rejimi* , Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu , Yeterlilik Etüdü , İstanbul , 1992 , s.5 .

- Serbest bölgeler hükümet tarafından işletilebileceği gibi , resmi kurumlar veya gerçek ve tüzel kişiler tarafından da işletilebilir.
- Serbest bölgelerdeki ekonomik faaliyetleri desteklemek amacıyla her türlü ulaşım, depolama, enerji, haberleşme, su , kanalizasyon gibi alt yapı yatırımları sağlanmaktadır.
- Serbest bölgelerde depolama, yükleme-boşaltma , ambalajlama, çeşitli biçimlerde işleme, karıştırma , temizleme ,imha etme , montaj , bankacılık, sigortacılık gibi faaliyetlere izin verilmektedir.
- Serbest bölgeler genellikle geniş hinterlandı olan ,uluslar arası transit yollar üzerinde bulunan gelişmiş kara, deniz, demir ve hava ulaşım olanaklarına sahip olan bölgelerde kurulurlar.³
- Özellikle az gelişmiş ülkelerin üretim serbest bölgelerinde , ülkede geçerli sosyal politikaların uygulanmadığı da görülmekte ; işgücünün bol ve ucuz, üstelik sendikal haklardan genellikle yoksun olmasına bağlı olarak , işgücü maliyetleri oldukça düşük düzeylerde kalmaktadır.
- Serbest bölgelerde vergi muafiyetleri yanında , farklı teşvik yöntemleri de görülebilmektedir; örneğin, ihracatın ucuz kredi ile teşviki, yapılan sabit sermaye yatırımının belli bir oranında teşvik primi ile işçi eğitimine prim verilmesi gibi değişik uygulamalar söz konusu olabilmektedir.

Serbest Bölgelerle ilgili bazı özellik arz eden durumlar da vardır. Bunlar:

- Serbest bölgelerde perakende satışa izin verilmemektedir.
- Kullanıcı olmayan yerli ve yabancı firmaların serbest bölgede depo işletmeciliği konusunda faaliyet gösteren firmalardan depo kiralamak suretiyle serbest bölge depolarından yararlanmaları mümkündür.
- Serbest bölgelerde fason üretim yapılması, mümkündür.
- Firmaların alabilecekleri faaliyet ruhsatı sayısında bir kısıtlama getirilmemiştir.
- Faaliyet ruhsatının devri mümkün değildir.

³ M.Vefa Toroslu , *Serbest Bölgeler* , İstanbul:Beta Basım , 2000, ss.9-10.

- Faaliyet ruhsatı hangi serbest bölge için alınmışsa yalnız o serbest bölge için geçerlidir. Ancak, firmalar yeni faaliyet ruhsatı alarak diğer serbest bölgelerde de faaliyette bulunabilirler.
- Yatırımcı kullanıcılarının inşa ettirdikleri tamamlanmış veya inşaat halindeki üst yapılar, serbest bölgedeki veya bölge dışındaki bir başka gerçek veya tüzel kişiye Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü'nün uygun görmesi halinde devredilebilir.⁴

B. 3218 SAYILI SERBEST BÖLGELER KANUNUNUN GETİRİLİŞ NEDENLERİ

Serbest Bölgeler Kanunu'nun "Amaç ve Kapsam" başlığını taşıyan birinci maddesinde Kanunun getiriliş amacı;

"Türkiye'de ihracat için yatırım ve üretimi arttırmak , yabancı sermaye ve teknoloji girişini hızlandırmak, ekonominin girdi ihtiyacını ucuz ve düzenli şekilde temin etmek, dış finansman ve ticaret imkanlarından daha fazla yararlanmak üzere, serbest bölgelerin kurulması, yer ve sınırlarının tayini, yönetimi, faaliyet konularının belirlenmesi, işletilmesi, bölgelerdeki yapı ve tesislerin teşkili ile ilgili hususları kapsar." şeklinde ortaya konulmuştur.

Serbest Bölgeler Kanunu'nun "Genel Gerekçesi"nde Türkiye'de serbest bölgelerin kurulmasının amacı daha geniş bir şekilde ifade edilmiştir. Buna göre Serbest Bölgeler Kanunu'nun getiriliş amacı;

- Türkiye'de kurulacak serbest bölgelerin diğer serbest bölgeler karşısındaki mukayeseli avantajlarının arttırılması,
- Coğrafi konumu itibariyle bilhassa Orta Doğu'da önemli bir mevki işgal eden ülkemizde uluslar arası üne sahip ticaret merkezlerinin kurulması,
- Serbest Bölgelerde hiçbir vergi ve resim ödemedi müteşebbislerin yurt içinden ve yurt dışından girdilerini getirebilmeleri ve yerli müteşebbislerin yurt içinde stoklamaya gitmeksizin ihtiyaçlarını devamlı ve ucuz olarak karşılayabilmeleri,

⁴ Çiğdem Çekçeoğlu , "Serbest Bölgeler ve Serbest Bölgelerdeki Faaliyetlerin Vergi Mevzuatı Karşısındaki Durumu-I " , *Yaklaşım Dergisi* , Sayı:116 (Ağustos 2002) , s.211 .

- Serbest Bölgelerde çalışanların gelir ve kurumlar vergilerinden muaf tutulmaları suretiyle , müteşebbislerin bu bölgelere gelmelerinin sağlanması, böylece bölgenin ve dolayısıyla o yörenin kalkınmasına imkan vermesi,
- Çalışanların ücretlerinden vergi kesintisi olmaması sonucu müteşebbislere daha ucuz ve Türkiye’den işçi temin edebilmelerine imkan vererek Türkiye’deki istihdam hacminin artırılması,
- Serbest Bölgelere giriş ve çıkışlarda , malların getirilip, işlemlere tabi tutulup satılmalarında veya bölgeler dışına çıkarılmalarında ve tüm faaliyetlerin yürütülmesinde bürokrasi ve formalitelerin asgariye indirilmesi,
- Serbest bölgelere gelen müteşebbislerin ham, yarı mamul yada mamul şeklinde yatırım girdilerini Türkiye’den karşılamaları halinde , bölgelere gelen malların ihraç edilmiş sayılmaları nedeniyle daha uygun fiyatla teminine imkan vererek , bir yandan yerli üretimin ve diğer yandan da ihracatın artırılması suretiyle döviz gelirlerinde de artış sağlanması,
- Türk sanayinin gelişmesine yararlı olabilecek modern teknolojinin getirilmesi ve yatırım girdilerinin Türkiye’den sağlanması,
- Ülke dışından serbest bölgelere faaliyette bulunmak üzere gelenlerin aynı veya nakdi sermaye getirebilmeleri ve bu sermayeleri ile temettülerini ve karlarını kısmen veya tamamen yurt dışına götürebilmeleri suretiyle liberal bir tutum tarzına yer verilmesi,
- Türkiye’de faaliyette bulunmayan bankaların da Türkiye’de faaliyet gösteren bankalar ve sigorta şirketleri gibi serbest bölgelerde işyeri açarak faaliyet gösterebilmeleri , acentelik, müşavirlik, ticari gözetme hizmetleri gibi diğer yardımcı hizmetlerin de serbest bölgelerde yapılmasına imkan sağlanması yoluyla dünya bankacılık, sigortacılık ve diğer hizmet dallarında Türk serbest bölgelerinin duyurulması,
- Serbest Bölgelerdeki ticari ve sınai faaliyetlerin ileri teknik organizasyonundan faydalanılması , ancak bu tür ticaret ve sanayinin yurt içi faaliyetlere getirebileceği olumsuz rekabeti etkisiz bırakacak bir düzenin sağlanması,

- Serbest bölgeler ile ilgili tesislerin kurulması ve geliştirilmesi amacıyla yapılacak harcamaları karşılayacak ve kaynakların büyük kısmını serbest bölgelerdeki faaliyetlerden elde edilecek döviz gelirlerinin teşkil edeceği bir fon tesis edilmesi.”⁵

C. SERBEST BÖLGELERİN ÇEŞİTLERİ

Serbest bölgeler, bölgede yer alan ticari ve sınai faaliyetlerin özelliklerine göre bir kaç grup içinde toplanabilir:

1. Serbest Ticaret Bölgesi (Free Trade Zones)

Serbest ticaret bölgesi yurt dışında sınırlı alanda tanınan gümrük ayrıcalıklarının en önemlisidir. Serbest ticaret bölgesi coğrafi yaygınlık gösteren ve tarifelere kapalı endüstrileşmiş ulusların en çok uyguladığı bir şekildir.

Serbest ticaret bölgesi limanda, hava alanında veya içerde başka bir yerde kapalı, polis gözetimi altında ülkenin gümrük sınırları dışında bir alandır. Yabancı kaynaklı mallar, yerel pazarlara önceden belirtilmemiş transit taşımacılık Re-export ve bazı zamanda ithalat şeklinde gümrüksüz olarak geçer. Yerli mallar dış satım için veya yabancı mallarla birlikte serbest ticaret bölgesine getirilirler.

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, işte bütün malların satışı, dağıtımı ve gemiye yüklenmelerini kolaylaştıran unsurlardır. Endüstriyel faaliyetlerden olan malların yapımı ve montaj serbest bölgelerin kapsamı dışında olmasına rağmen, zamanımızda bu tip mallara serbest bölgeler de gümrük uygulanmamaya başlandı. Daha evvel kurulan serbest bölgelerde bu uygulamaya rastlanmıyordu.

2. Serbest Limanlar (Free Ports)

Yabancı menşeli malların kullanılmak, yerel olarak tüketilmek veya tekrar satılmak üzere tüm limanın etrafını çeviren veya bir bölgesini içine alan, gümrük vergilerine maruz kalmadan veya en düşük tarifeye girdiği kısmına serbest liman denir.

⁵ Şakir Dorukkaya , *Yüz Soruda Serbest Bölgeler* , Ankara:TOBB Yayınları , 2002 , ss.6-7.

Bazı hallerde, seçilmiş mallar (Örneğin, alkollü içkiler ve tütün) yüksek gümrük uygulamasına hedef olur.

Serbest liman gümrük uygulaması olan ya Hong Kong'da olduğu gibi bütün bölgeye uzanır ya da Brezilya'nın serbest limanı olan Manaus'da olduğu gibi yalnız ülkenin bir kısmını içine alacak şekilde belli bir alanla sınırlıdır. Yabancı mallar serbest limandan ülkenin başka yerlerine gittiği zaman, bunlara gümrük vergileri konur. Bazı hallerde, serbest liman kontrollü bir kolaylık unsurudur.

Yukarıda tarif edilen şekilde gümrük kolaylıkları sağlayan serbest limana günümüzde nispeten ender rastlanılmaktadır. Bu tip kolaylıkların büyük bir kısmı sömürgeler ve daha önce sömürge olan bölgelerde yer alır. (Örnek olarak Aden, Cebeli Tarık Hong Kong, Singapur'u gösterebiliriz.) Bunlar tarifelere kapalı alanlar değildir. Bu adı geçen alanlar genel olarak, geleneksel serbest ticaret limanı statülerini (Uluslararası transit taşımacılık, ticari merkezlerinin gelişmesini bu statülerine borçludurlar.) geri kazanmaya teşebbüs ettiler ama, değişen bazı koşullar değişik ayarlamaları gerektirdi. Birçoğu gelir artırma ve yerel endüstrileri koruma yolunda gelen baskılar sonucunda kullanmak üzere ithal ettikleri mallara daha evvelce uyguladıkları gümrük tarifelerinin seviyesini yükseltme yoluna gittiler. Transit taşımacılık ve Re-exportla ilgili mallarını, alınan bu tedbirlerden etkilenmemeleri için özel dikkat gösterilmelidir. Netice olarak, tanınan bu kolaylıkların bir kısmı serbest liman, bir kısmı da serbest ticaret bölgesi olarak işlev görmektedir.

Tarifelere kapalı ülkelerde birkaç yeni serbest liman daha kurulmuştur. Genel olarak, serbest liman olarak seçilen bölgeler ev sahibi ülkenin daha az gelişmiş yörelerinden ve ana ticaret bölgelerinden uzak yerlerde olur. Bu durumlarda, yerel gelişmeyi uluslararası faaliyetlerle sağlamak için bu araç geliştirilmiştir. Tipik olarak, ev sahibi ülke bu yolu iş gücünü artırma, geniş vergi tabanı, döviz gelirini artırmak, gümrük gelirlerini çoğaltmak için isteyerek seçmiştir. Bu limanların bir kısmı çok amaçlıdır. Daha çok yerel ve uluslararası ticarete, endüstriye, özellikle export menşeli ve turizm faaliyetine yöneliktir. Tarifelere kapalı bölgede yer alan Brezilya'nın Manaus kenti serbest limana bir örnek teşkil eder.

Genel kanuni çerçevede içerisinde gümrük ayrıcalıklı bölgeler içinde en serbest ve esnek olan serbest limandır. Bu gerçeğe ek olarak birçok mal grubu herhangi bir gümrük vergisine uğramadan hatta pazarlarda tüketilmek üzere bile içeri sokulabilir. Yalnız malların girişini, imalini ilgilendiren bazı hususlarda sınırlamalar serbest ticaret

bölgesinde vardır. Genel olarak ihracat ve Re-export menşeli faaliyetlerle tamamen yerel olanlar arasında düzenleme açısından çok az fark vardır.

Buna rağmen, özellikle iyi yerlerde kurulmuş ve faaliyet halinde olan serbestlikler istisna edilirse, bir çok serbest liman normal serbest bölgelere göre uluslararası ticaretin ve dağıtımının gerektirdiği vasitalardan yoksundur. Zira bu kolaylıklar dünya ana ticaret yollarından uzak ve ekonomik bakımdan geri kalmış bölgelerde, yerel pazarların küçük ve az olduğu iç kolaylıkların (örneğin, transit, barındırma, depolama ve taşıma gereçlerinin) sınırlı olduğu alanlarda yer alırlar.

Bazı ülkelerde "serbest bölge", "serbest liman" veya "serbest havaalanı" terimleri aslında serbest ticaret bölgesidir.

Bütün dünyada serbest ticaret bölgelerine uygulanabilir yasa ve kurallar bazı benzer özellikler göstermeye yatkındır ki bunlar gümrük kolaylıklarının tipik özelliklerini oluştururlar. Bütün nitelikler hepsinde bulunmamasına rağmen, toplam olarak uygun bir model oluştururlar.

Bu özellikleri şu şekilde sıralayabiliriz;

- Serbest ticaret bölgeleri yalnız gümrüklerce uygulanan ithal vergilerinden ve diğer ithal kısıtlamalarından muaftır. Gümrük kanun ve yönetmelikleri dışında kalan ve ülkede uygulanan diğer bütün ceza kanunu ve medeni kanun hükümleri serbest bölgede de geçerlidir. (Örneğin; kamu güvenliği, sağlık, temizlik, iş ve iş yönetimi, kurumlar ve şahsi vergiler ile ilgili hükümler serbest bölgelerde de uygulanır.)
- Ülke dışında serbest bölgeye getirilen mallar gümrüğe tabi mallar olarak deklare edilmezler. Gümrük muayenesi mallar serbest bölgeye çevreleyen sınırın dışında yapılır, serbest bölge içinde kalan liman, antrepo veya başka bir yerde yapılmaz. Bölgeye getirilen malların denetimi ve doküman kontrolü sıkça yapılır, ancak bu formaliteler, daha ziyade kaçakçılık ve diğer kanun dışı faaliyetleri önlemek amacı ile en az düzeyde tutulur.
- Antrepoya almak veya başka güvenlik önlemleri normal olarak gerekli değildir.
- Serbest ticaret bölgesine girebilecek malların çeşidinde bazı kısıtlamalar vardır. Genel olarak, ev sahibi ülkenin normal ticari ilişkilerde

bulunduğu her ũlkeden her malın girmesine izin verilir. Fakat ũlkeye girmesinde ve ũlke içinde dağıtımında sakınca bulunan mallar, (Örneğin; uyuşturucu maddeler, ateşli silah ve cephane, yasaklanmış yayınlar ve benzerlerinin) serbest bölgelere girmesine izin verilmez. Diğer yandan, diğer mallara zarar verebilecek malların, (Örneğin; patlayıcı ve yanıcı maddeler, ya da kaçakçılığa müsait değerli mücevheratın) girişi tamamen engellenebilir veya bunların getirilmesi özel taşıma ve depolama kayıtlarına tabi tutulabilir.

- Menşelerinin muhafazası için özel tedbirler alınmadıkça serbest bölgelere sokulan yerli veya gümrüğu ödenmiş yabancı mallar , ev sahibi ũlkenin gümrük sınırlarından yapılan ihracat gibi kabul edilir. Serbest bölgeye giren bu tip inallar ihracat teşviklerinden, vergi iadesinden ve evvelce alınmış olan gümrük resminin iadesi gibi haklardan yararlanırlar.
- Serbest bölgeden çıkarılacak olan mallar için her türlü ithal kontrollerinin tamamlanması zorunludur. Bu kuralın en önemli istisnası serbest bölgede ũretilen malların yerel pazarlara girişinde gümrük oranının azaltılması veya tamamen kaldırılmasıdır.
- Serbest bölgeye, serbest bölge sınırları içinde kullanılmak veya tüketilmek amacı ile sokulan yabancı menşeli mallar ithal edilmiş kabul edilir ve her türlü ithal vergi ve gümrükler tam olarak alınır. Serbest bölge içindeki faaliyetlerde kullanılmak üzere ithal edilen sermaye malları ile büro malzemelerine uygulanan gümrük işlemleri epeyce ayrıcalıklar gösterir. Gelişmekte olan ũlkelerin serbest bölgeleri de bu tip mallar gümrükten muaf tutulur, buna karşılık endüstrilemiş ũlkeler çoğunlukla bu mallar için gümrük ödenmesini talep ederler.
- Depolama ücreti ve diğer ücretlerin ödenmesi kaydı ile malların serbest bölgede kalma süresi için bir sınırlama yoktur.
- Serbest bölgede tutulan mallar umumiyetle toptancı usulü ile açık artırma yolu ile satılabilir. Bu malların kullanılma hakkı devredilebilir veya bu tip mallar krediler için teminat olarak da gösterilebilir.
- Birkaç istisna dışında perakende satışlar serbest ticaret bölgelerinde yasaklanmıştır. Bu tür satışlara müsaade edildiği durumlarda çok sıkı

kontroller getirilmiştir. Yerli malların veya gümrüğü ödenmiş yabancı malların serbest bölgede perakende satışı genellikle bölgede çalışanların ihtiyaçlarını karşılamak üzere ayak üstü yemek yenen yerlerde ve ikram servislerinde yapılır.

- Serbest ticaret bölgeleri; kısa süreli veya belli bir zaman için ücret karşılığında malları depolamak üzere kamuya veya özel sektöre ait depolara sahiptir. Uzun süreli ve imalat işleri için de yer kiralanabilir. Kiralayacak yer olmadığı zaman ise bölgeyi kullananlarca bu iş için en uygun olan yer ödünç olarak tutulur.
- Serbest bölgeyi nakliyecilik amacıyla kullanmak üzere genellikle düzenlemeler yapılabilir. Bu hizmetler ya bölgedeki yetkili yönetimlerce ya da bu bölgede faaliyette bulunan yerel şirketlerce sağlanır.
- Serbest ticaret bölgesinde oturmaya genellikle izin verilmez ve bu bölgede işi olmayanlara kapalıdır.

3. Transit Bölge

Denize kıyısı olan ülkelerin, denize yakın veya yeterli çıkışı olmayan komşu ülkelerin depolama ve dağıtım merkezleri şeklinde kullanılması için girişte kurduğu limana transit bölge denir. Bazen , "Antrepo" , "Serbest Bölge" ve "Serbest Ticaret Bölgesi" gibi kavramlar "Transit Bölge" yerine kullanılmaktadır.

Kıyı ülke devletleriyle komşu ülkeler arasında ikili anlaşmalarla birçok transit bölge kurulmuştur. Diğerleri ise transit taşımacılık kargolarıyla, tüketimde kullanılacak olanların birbirlerinden ayrılması amacıyla kıyı ülkesince yönetim kolaylığı sağlamak üzere kurulmuşlardır.

Her iki halde de transit bölge hem serbest ticaret bölgesinden hem de serbest limandan daha sınırlı bir kolaylık sağlar. En geniş şekliyle, transit bölge limanın ayrılmış bir yerinde kendi iskele, barınma ve diğer kolaylıklara sahip bir alandır. Daha sınırlı şekli ise, limanda tek bir depo ve barınağa sahip olması halidir. Bazı transit bölgelerde, komşu ülkenin gümrük yetkilileri ve diğer yetkili acenteler görev ifa eder ve yönetirler.

Genellikle, transit bölgeler imalat faaliyetine izin vermezler. Bir kısmı ise malların varacağı yere iyi bir şekilde ulaşabilmesi için gerekli olan depolama, tekrar

ambalajlama ve diğerk bazı işleri yapmaya yetkilidir. Bazı hallerde depolamanın süresi sınırlıdır.

4. Serbest Çevre

Serbest çevre serbest limana benzeyen bir uygulamadır. Ancak yeri ülkenin uzak ve gelişmemiş bölgelerinden biridir. Uluslararası teşvik veya en azından döviz gelirini artırmaya yönelik serbest liman kolaylığının aksine serbest çevre ulusal ticaret kanalları yoluyla temin edilemeyen yerel yönetim ihtiyaçlarını karşılamaya yöneliktir.

Genellikle serbest çevre tamamen, tarife ve diğerk ithal kontrol mekanizmalarından uzak değildir. Daha genel olarak başka yerlerde belirli mallara uygulanan ithal kısıtlama ve gümrük tarifelerini bu bölgelerde azaltmaya uğraşırlar.

5.Serbest Üretim Bölgesi Veya İhracat İşlem Bölgesi

İhracata yönelik montaj ve hafif imalat sanayi üretiminin gerçekleştirildiği bölgelerdir. Çok uluslu şirketlerin emek yoğun üretimlerini, emeğin ucuz olduğu belirli az gelişmiş ülkelere taşımaları sonucu doğan ihracat işlem bölgeleri, gümrüksüz olarak getirilen hammadde veya ara mallarının işlendikten sonra yeniden dünya pazarlarına ihraç edildiği bölgelerdir. İhracat işlem bölgeleri 1960 yılından sonra 30 dan az gelişmiş ülkede benimsenmiştir. Kore, Tayvan, Malezya, Brezilya, Endonezya, Dominik Cumhuriyeti, Çin Halk Cumhuriyeti bunlar arasında sayılabilir.

Serbest Üretim Bölgesinin ülke kalkınması açısından amaçlarını , 7 alt başlık altında ayrıntılandırabiliriz :

- İstihdamı artırmak ve kalitesini geliştirmek,
- Ülkede yaratılan katma değeri artırmak,
- Dış ticaret dengesini iyileştirici gelişmeler sağlamak,
- Yabancı sermaye çekerek ülkede yapılan yatırım miktarını çoğaltmak,
- Teknolojik gelişimi hızlandırmak,
- Ülke ekonomisi ile iç bağlantılarını artırarak, çoğaltan etkilerini yüksek olmasını sağlamak,
- Ülkenin dış kararlara duyarlılığını azaltmak.

Serbest Üretim Bölgesinin bu amaçlar açısından yeterli bir değerlendirilmesinin yapılabilmesi, hem kuramsal bakımından hem de pratikten gelen pek çok güçlükler

taşır. Yapılabilecek en dar kapsamlı değerlendirme serbest bölgeye bir proje olarak bakmak, getirdiği faydalar ile neden olduğu masraftan karşılaştırarak, bir tür fayda maliyet karşılaştırması yapmaktır.

Ülkeler üretimlerini elverişli serbest sanayi bölgelerine kaydırılmak istedikleri takdirde, aşağıdaki faktörlerden bazıları kendilerine yararlı olabilir;

- Malzeme ulaştırma harcamalarının düştüğü,
- Bitmiş ürünleri ulaştırma harcamalarının düşüklüğü,
- İşçi ücretlerinin düşüklüğü,
- Nitelikli işgücü bolluğu,
- İlk yatırım harcamalarının düşüklüğü ve dolayısıyla, bölge yönetimince sağlanacak ayrıcalıklar ve genel hizmetler, maddesel ve parasal tercih olanaktan yardımıyla hareketsiz sermaye miktarının azalması.

6. Maquiladorlar (İkiz Fabrikalar)

İhracat işlem bölgelerinin değişik bir türü A.B.D. - Meksika sınırında kurulmuştur. Burada Meksika firmaları A.B.D.'de imal edilmiş parçaları gümrüksüz olarak ithal etmekte, sonra da bunların montajını yapıp genellikle A.B.D. pazarına ihraç etmektedirler. A.B.D. ise, malın tümüne gümrük vergisi koymayıp yalnızca Meksika'da eklenen değere vergi koymaktadır. Maquiladorlar başlangıçta sınır bölgelerinde kurulurken 1970-72'den sonra ülkenin herhangi bir yerinde kurulmasına da izin verilmiştir.

Maquilador programı Meksika Hükümeti tarafından 1965 yılında Kuzey Meksika sınırında ekonomik gelişmeyi sağlamak üzere geliştirilmiştir. Tam teşekküllü bir proje Meksika'da, Meksika Gümrük Resmi ödenmeden teşekkül edebilir. Hammadde gümrük muafiyetli olarak Meksika'ya ihraç edilebilir ve mamul mal Amerika'ya döndüğü zaman, sadece Meksika 'daki katma değer ve Amerika malı olmayan hammadde değeri üzerinden ithal vergisine tabi tutulur. Genel Tercih Sistemi (GSP), mal değerinin %35'inin Meksika içerikli olmasına kadar Amerika Gümrük Vergisinden muaf tutulur. Bu sistemde çalışmak isteyen firmalar, Meksika'da bir şirket kurmak durumundadırlar. Kuruluş için 5 ortak gerekmektedir. Genelde Amerikan hissesi %95'ine sahip olur, geri kalan hisse diğer 4 ortağa aittir. Meksika hissesi bulunması şart değildir. Bu tarzdaki şirket kuruluşunda, yapılacak ilk müracatta yazılı olarak ilk 12 ay için üretim programı ve üretilecek mal niteliği ile çalıştırılacak işçi adedi, yatırım tutan,

malzemeler, paketleme malzemeleri ve üretim ekipmanları listelendirilir. Yazılı müracaatın kabul edilmesi ile Meksika Gümrük Servisince faaliyete müsaade edildiği bildirilir. Meksika %15 oranında işçilerin Meksika dışında getirilip çalıştırılmasına müsaade eder. İlk faaliyette sistemin oturması için bu oran artırılabilir. Çalışma müsaadesi olarak işçilere 6 aylık giriş müsaadesi (bireysel) verilir ve bu müsaade rutin olarak Meksika Hükümeti tarafından yenilenir.

7. Yatırım Bölgeleri (Enterprise Zone):

Yatırım bölgeleri ekonomik bakımından geri kalmış olanlarda istihdamı ve yatırımları arttırmak için , firmalara özel teşvikler verilen yatırım alanlarıdır. Yabancı firmalardan ziyade yerli firmalara yöneliktir. Bu bölgeler , ilk önce 1977 yılında İngiltere'de denenmiştir.

8. Serbest Bankacılık Veya Kıyı Bankacılığı:

Uluslararası piyasalarda dolaşan yabancı sermayeyi çekmek için yaratılan bölgelerdir. Bu bölgelerde genellikle döviz kontrolleri, krediler üzerindeki faiz oranları, munzam karşılık oranları ya gevşetilmekte ya da tamamen ortadan kaldırılmaktadır.

9. Özel Gümrük Kolaylıkları (Antrepolar):

Yurt dışından gelen malların satılmaya kadar bekletildiği, gümrük kontrolü ve gümrük idaresinin denetiminde bulunan depolardır. Bu malların depolanması sırasında gümrük vergisi ödenmesi söz konusu değildir. Devlet ya da özel mülkiyetli antrepolarında bulunan malların ancak satılmasından sonra ithalat vergilerini ödeme yükümlülüğü doğmaktadır.

Bir serbest bölgenin birden fazla işlevi yerine getirilmesi de mümkün bulunmaktadır. Örneğin serbest ticaret bölgesi olarak kurulan bir alanda kıyı bankacılığı da geliştirilebilir veya ufak çaplı üretime faaliyetlere de izin verilebilir. Bu nedenle yapılan sınıflandırma kesin bir ayrımı ifade etmemektedir.⁶

⁶ Sedat Güner , *Serbest Bölgeler* , İzmir:Anadolu Basım , 1995 , ss.3-10 .

II.SERBEST BÖLGELERİN TARİHSEL GELİŞİMİ

A. TÜRKİYE'DEKİ SERBEST BÖLGE GİRİŞİMLERİ

1. Cumhuriyet Öncesi Dönemde

Serbest bölge kurma girişimleri, Osmanlı imparatorluğu dönemine kadar gitmekte ve Tuna nehrinin denize ulaştığı yerde bulunan Sulina şehrinin 1870 yılında serbest liman haline getirildiği bilinmektedir.

2. Cumhuriyet Döneminde

a. 1923-1980 Yılları Arasında:

Bu dönemin ilk yıllarından itibaren serbest bölge kurma yönünde girişimlerde bulunulmuştur. 1. Dünya Savaşı öncesinde coğrafi konumuyla önemli bir transit ticaret merkezi olan İstanbul'a bu özelliğini yeniden kazandırmak amacını güden ilk adımlar, İstanbul Sanayi ve Ticaret Odası'nca kurulan bir komisyonun 1926 yılının sonu ve 1927 yılının başında hükümete sunduğu iki rapor olmuştur. İlk raporda, hazır olanakların kullanımıyla kaynak ve zaman kaybetmeden Tophane Rıhtımı'nın serbest bölge olarak ilan edilebileceği belirtilmekte; ikinci rapordan da dikkate alınan en önemli faktörün transit ticaret olduğu, ancak çevrede kurulabilecek üretime dönük sanayilerle istihdamın da hesaba katıldığı anlaşılmaktadır. Hazırlanan bu raporlara dayanarak hükümetçe Meclis'e sunulan kanun teklifi, 22.06.1927 tarihinde 1132 sayılı "Serbest Mıntıka Kanunu" adı ile kabul edilmiştir. Aynı yıl içinde Ticaret Bakanlığı tarafından Avrupa'daki serbest liman ve bölgeleri incelemekle görevlendirilen Mehmet Ali Nafset, Ocak 1928'de izlenimlerini ve olumlu görüşünü içeren raporunu sunmuştur.

Bu gelişmeleri takiben Ford Motor Company' ye, özel sözleşme ile Tophane Rıhtımı'nda otomobil, kamyon ve traktör montajı yaparak çeşitli serbest bölge avantajlarından yararlanma imkânı verilmiş; sözleşme 2 Şubat 1929 tarihli, 1391 sayılı yasa ile onaylanmıştır. Ancak, belirtilen amaçla inşaatına başlanan tesisler bir süre sonra kapatılarak ilk serbest bölge deneyi başarısızlıkla sonuçlanmış; sonraları İTO tarafından hazırlanan bir serbest bölge raporunda, uygulamanın başarısızlığında bezdirici idari tasarruflarla sert tutumların etkili olduğu ifade edilmiştir.⁷

Yasanın çıktığı 1927'den 2 yıl sonra 1929 Dünya Buhranı gelip çattığında ise Yasanın tek uygulaması Ford Motor Şirketine Türkiye'de satacağı otomobilleri monte etmek için SB haklarının verilmesi olmuştu. İstanbul Tophane'de kurulan bir "serbest

⁷ Erkan Altaner , *Serbest Bölgeler* , Ankara:Türkiye İş Bankası A.Ş. Yayınları , 1991, ss.14-15 .

yer"de Ford, bir otomobil montaj fabrikası kurmuş, ancak fabrika izleyen yıllarda kapanmıştır. Bu ilk deneyimin akıbeti konusunda İstanbul Ticaret Odası Dergisi'nin Mart 1960 sayısında, yine SB'lerle ilgili bir raporda şöyle denilmektedir. "Mahiyeti anlaşılmiş ve faydası takdir edilmiş olsaydı milli ekonomimize paha biçilmez hizmetler ifa etmesi mümkün olan bu tesis, çok sert ve bezdirici idari tasarruflarla işleyemez hale getirilmiş, nihayet kurucusuna memleketimizden ayrılıp rakip memleketlere gitmekten başka bir imkan bırakılmamıştı."

Görüldüğü gibi, 1920'li yıllarda kurulması düşünülen SB, ve yükleneceği işlev, Türkiye'nin uluslararası işbölümündeki yerine uygun ve benimsenmiş iktisadi politikalarla uyumlu bir tarzda ele alınmıştır. Kurulması planlanan SB'nin ağırlıklı transit ticaret faaliyetine yer veren bir alan olması düşünülmüştür. 1929 Dünya Buhranının yarattığı sarsıntılar içte ve dışta böyle bir uygulamanın koşullarını ortadan kaldırdığı gibi, 1930'lardan sonra da dış dinamiklerin Türkiye ekonomisi üzerindeki hegemonyasının -buhrandan dolayı- görece zayıflaması ve bunun da ülke içinde iktidar bloku dengelerinde yarattığı değişiklikler sonucu, 1920'lerden farklı bir iktisadi politikanın benimsenmesine ve uygulanmasına geçilmiştir.⁸

1930 yılında Şakir Kesebir Planı adı verilen ekonomik programda serbest bölgelere de yer verilmiş olup transit ticareti geliştirmek ve komşu ülkeler üzerinden yapılan ticaretin ülkemize yönelmesini temin etmek amaçlanmıştır. Ayrıca, bu planda serbest liman kurulması gerekli görülürken İstanbul'un avantajlı konumuna dikkat çekilmiştir. Dünya ekonomik bunalımı koşullarında uygulanmasına geçilemeyen bu girişimi, 17 Mayıs 1946'da kabul edilen 4893 sayılı kanun izlemiştir; ancak, Şark halı ve kilimleriyle benzeri hayvan postlarının transit ticaretinden gelir elde etmek üzere Eminönü civarında bir antrepo tahsisini takip eden uygulamalar da, yeterli sonuç alınamayınca, başarısızlığa uğramıştır.

1946 yılının sonlarında, Türkiye'nin dış ticaret politikasında liberalleşme yönünde önemli değişiklikler olmuş; yüksek oranlı bir devalüasyonla birlikte ithalat kısıtlamaları da gevşetilmiştir. 1950'de dış ticaret politikası iyice serbestleştirilirken yabancı sermaye yatırımlarını teşvik eden düzenlemeler yapılmış; bu arada da serbest bölge konusu yeniden gündeme gelmiştir. 21 Aralık 1953 tarihinde kabul edilen 6209 sayılı "Serbest Bölgeler Kanunu", hükümeti serbest bölge konusuna yetkili kılmış ve kanunun işlerlik kazanması için 16 Ağustos 1956 tarihli Tüzük yayımı beklenmiştir.

⁸ Mustafa Sönmez , "1920'lerde ve 1950'lerde Serbest Bölge Kurma Girişimleri" , *Türkiye Serbest Bölgeler Rehberi* , 1999 , s.13 .

Bunu takiben 11 Ekim 1956 tarihinde Bakanlar Kurulu'nun kabul ettiği bir kararname ile İskenderun limanı çevresinde bir serbest bölge kurulması karara bağlanmıştır; 15 Mayıs 1957'de İskenderun limanında bir alan serbest bölge olarak hizmete açılmıştır. Ancak, çeşitli şartların yeterince uygun olmaması ile tanıtım faaliyetlerinin yetersizliği sonucu, ihraç edilmek üzere 2000 ton krom madeni dışında, bölgeye mal girişi olmamış ve uygulamadan vazgeçilmiştir.

1950'lerde ortaya çıkan ödemeler dengesi bunalımına karşılık uygulamaya konulan korumacı dış ticaret politikasının ardından planlı dönemde, bilinçli bir ithal ikameci sanayileşme politikası izlenmiştir, ithali kısıtlanan malların yurt içinde özellikle montaj ağırlıklı üretimine başlanmasından sonra planlı dönemin "etkin koruma" adı verilen politikaları, alıcısı hazır ve yüksek kârlarla çalışılabilen bir iç pazarda sanayi sermayesinin gelişmesine olanak tanımıştır. Çeşitli sübvansiyonlar ve kur politikaları ile desteklenen sanayi sermayesinin, 1970'lerin sonunda Türk ekonomisinin esasen döviz darboğazına bağlı olarak kendini yeniden üretme olanağını yitirmesine dek genel anlamda ihracata, özel olarak da serbest bölge uygulamasına pek rağbet etmediği görülmüştür. Oysa, serbest bölge kurulması, ticaret sermayesinin her dönemde başta gelen taleplerinden olmuş; nitekim, planlı dönemde de dış ticaretten daha çok pay almak amacıyla yapılan serbest bölge çalışmalarına İstanbul Ticaret Odası da hazırladığı bir raporla katılmıştır. Ancak, planlı dönem çalışmaları da diğer dönemlerde olduğu gibi fiilen sonuçsuz kalmıştır.

b. 1980 Sonrası Dönemde

(1) 3218 Sayılı Kanunun Kabulünden Önce

24 Ocak 1980 kararlarıyla başlatılan ekonomik dönüşümlerin araçlarından biri olarak gündeme gelmesi kaçınılmaz olan serbest bölgelerle ilgili ilk yasal düzenleme, Kalkınma Planı 1984 yılı icra ilanına "serbest bölgeler tesis edilecektir" ibaresi konulmasını takiben 14.10.1983 tarihinde, 151 sayılı Kanun Hükmünde Kararname kabul edilerek Başbakanlığa bağlı bir Serbest Bölgeler Müdürlüğü kurulması olmuştur, ikinci yasal girişim, Kasım 1983 tarihinde Bakanlar Kurulu'nun çıkardığı 83/7285 sayılı kararname ile Mersin ve Antalya limanlarının serbest bölge olarak tespit edilmesidir. 17 Mayıs 1984 tarihinde de 84/8097 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile Antalya ve Mersin serbest bölgelerinin sınırları belirlenerek işletmeye açılmaları kararlaştırılmıştır. 18 Haziran 1984'te yayımlanan 223 sayılı KHK ile Serbest Bölgeler Teşkilatı yeniden düzenlenerek Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü "Serbest Bölgeler

Başkanlığı" haline gelmiş ve Devlet Planlama Teşkilatı'na bağlanarak Eylül 1984'te çalışmaya başlamıştır. Serbest, Bölgeler Başkanlığı'nın Kasım 1984'te yeni bir serbest bölgeler kanununun hazırlanması için toplantıya çağırdığı Serbest Bölgeler Özel İhtisas Komisyonu, çalışmalarını Ocak 1985'te tamamlayarak raporunu Başbakanlığa sunmuş; gerekli düzenlemeler yapıldıktan sonra Haziran 1985 tarihinde kabul edilen 3218 sayılı Serbest Bölgeler Yasası, 15 Haziran 1985'te Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

6209 sayılı ve 21.12.1953 tarihli Kanun'u yürürlükten kaldıran bu yasa ile serbest bölge faaliyetlerinde esas alınacak yasal baz, aşağıdaki temel özelliklerle yeniden oluşturulmuştur:

- Kanun'un 1. bölümünde, serbest bölgelerin yer ve sınırlarının belirlenmesi ile kimin tarafından kurulup işletileceği Bakanlar Kurulu'nun kararına bağlanmış; serbest bölgelerde Ekonomik İşler Yüksek Koordinasyon Kurulu tarafından uygun görülecek her türlü ticari ve sınai faaliyetlerin yapılabileceği, ayrıca hizmetlerin sunulabileceği belirtilmiş olup kamu kurum ve kuruluşlarına fiyat, kalite ve standartlarla ilgili yetki veren mevzuatın da uygulanmayacağı açıklanmıştır.

- Kanun'un 2. bölümünde, serbest bölgelerde faaliyet gösterebilmek için DPT Müsteşarlığı'ndan faaliyet ruhsatı almak gerektiği ve her serbest bölge müdürlüğünün o bölgedeki arazinin kullanımı, yapı ve tesislerin kurulması ve kullanılmasıyla ilgili izinlerle ruhsatlan vermeye yetkili olduğu bildirilmiştir. Aynı bölümde, serbest bölgelerde vergi, resim, harç, gümrük ve kambiyo mükelleflerine dair hükümlerin uygulanmayacağı; işletici ve kullanıcı firmaların yatırım ve üretim aşamalarında Bakanlar Kurulu'nun belirleyeceği teşviklerden yararlandırılabilmesi ve serbest bölge kazanç ve iratlarının Türkiye'ye getirildiğinin tevsiki halinde, Gelir ve Kurumlar Vergisi dışında tutulacağı hükme bağlanmış olup Başbakanlık yönetiminde "Serbest Bölgeleri Tesis ve Geliştirme Fonu" kurulduğu belirtilmiştir.

- Kanun'un 3. bölümünde ise, serbest bölgeler ile Türkiye' nin diğer yerleri arasında yapılacak ticaretin dış ticaret rejimine tabi olduğu ve bu rejimin serbest bölgelerle diğer ülkeler arasındaki ticarete uygulanmayacağı; ayrıca, serbest bölge faaliyetleriyle ilgili her türlü ödemelerin dövizle yapılacağı hükümleri yer almıştır.

- Nihayet Kanun'un 4. bölümünde, serbest bölgelerde T.C. sosyal güvenlik mevzuatının uygulanacağı ve işyerlerinde yabancı uyruklu yöneticilerle vasıflı personelin çalıştırılabileceği; ancak Kanun'un geçici 1. maddesi uyarınca serbest bölgenin resmen açılışından itibaren 10 yıl süreyle 2822 sayılı kanunun grev ve lokavt ile arabuluculuk hükümlerinin serbest bölgelerde geçerli olmadığı ve bu süre içinde toplu iş sözleşmesi üzerinde çıkacak menfaat uyuşmazlıklarının Yüksek Hakem Kurulu tarafından karara bağlanacağı açıklanmıştır.

(2) 3218 Sayılı Kanunun Kabulünden Sonra

Kanun'un kabulünü izleyen ilk yasal düzenleme, serbest bölge müdürlüklerinin kuruluş, görev, yetki ve çalışma esasları saptayan 16 Ağustos 1985 tarihli ve 85/9801 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı olmuş; yasal çerçevelerin tek tek düzenlenmesiyle serbest bölgelerin kurulması ve işletmeye açılması, bundan sonraki çalışmaları oluşturmuştur.

Bakanlar Kurulu'nun 14 Mart 1985 tarihli kararıyla sınırları son şeklini alan Mersin ve Antalya Serbest Bölgeleri'nin yönetmelikleri 12 Ekim 1985'te Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. 1986 yılı başlarında alt yapı inşaatları ihale edilen ve peyzaj mimari projeleri hazırlatılan bu bölgelerin bölge müdürlükleri, gümrük ve güvenlik birimlerinin oluşturulmasını takiben 3 Ocak 1987'de Mersin ve 14 Kasım 1987'de Antalya Serbest Bölgesi açılmıştır. Bu bölgeleri işletmek üzere sırasıyla MESBAŞ ve ASBAŞ kurulmuş; ticari faaliyetler Mersin'de 06.02.1988, Antalya'da ise 23.02.1988'de başlamıştır.

Ege Serbest Bölgesi'nde yapılacak faaliyetlerin 7 Ekim 1988'de Yüksek Planlama Kurulu'nun 90 sayılı kararıyla belirlenmesinden sonra bölgenin yönetmeliği 30 Kasım 1988 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Bu bölgenin Yap-işlet-Devret modeline göre kurulması ve işletilmesi amacıyla DPT Müsteşarlığı ile ABD kökenli EAC sm. Inc. arasında bir protokol yapılarak bu firmanın öncülüğünde Ege Serbest Bölgesi Kurucu ve işleticisi A.Ş. (ESBAŞ) 10 Temmuz 1989'da kurulmuş ve 89/14427 nolu karar ile Bakanlar Kurulu 28 Eylül 1989 tarihinde bu Şirket'e Ege Serbest Bölgesi'ni kurma ve işletme yetkisini vermiştir. Bölgenin 14 Ağustos 1990'da açılışı yapılmış olup kısmen de olsa ticari faaliyetlere başlanmıştır.

Bakanlar Kurulu'nun 3 Mart 1990 tarih ve 90/220 sayılı Kararı ile sınırları belirlenen ve 12 Nisan 1990 tarihli Resmi Gazete'de kararnamesi, 13 Mayıs 1990 tarihli Resmi Gazete'de ise yönetmeliği yayımlanan İstanbul Atatürk Havalimanı Serbest

Bölgesi'nin 1. Kısım inşaatları çok kısa sürede tamamlanarak 24 Ağustos 1990 günü işletmeye açılmış olup yoğun talep üzerine oluşturulması kararlaştırılan 2. kısmın Mayıs 1991'de hizmete sunulması planlanmıştır.

İzmir-Aliğa Serbest Bölgesi'nin kurulması ile ilgili olarak 7 Mayıs 1990 tarihli Resmi Gazete'de bir kararname yayımlanmış olup karar sayısı 90/1380'dir.

Trabzon Limanı'na ilave canlılık getirmek ve transit trafiğini arttırmak amacıyla Liman ilerisinde bir alan tahsis edilerek bölgeyi Yap-işlet-Devret modeline göre kurması için yabancı sermayeli bir firmayla protokol imzalanmıştır. Trabzon Serbest Bölgesi'nin kararnamesi 22 Mayıs 1990 tarihli Resmi Gazete'de, işletme yönetmeliği ise Resmi Gazete'nin 11 Mart 1991 tarihli baskısında yayımlanmıştır. Bölgenin altyapı finansmanını sağlayan TRANSBAŞ adlı şirket, % 60 yabancı sermayeli olup bölgeyi işletme yetki ve sorumluluğunu da taşımaktadır.

Tekstil, konfeksiyon, trikotaj, elektrik ve elektronik konularındaki üretime yönelik serbest bölge taleplerini karşılamak üzere Bakanlar Kurulu, 22 Kasım 1990 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan kararname ile Çatalca'ya 1,5 km. mesafede bir serbest bölge kurulmasını kararlaştırmıştır. Yap-işlet-Sahip Ol modeline göre kurulup işletilecek bu bölgenin İstanbul-Trakya Serbest Bölge Kurucu ve İşleticisi A.Ş. (ISBAŞ) tarafından kurulup işletilmesi hakkındaki kararname ile işletme yönetmeliği Resmi Gazete'nin 2 Şubat 1991 ve 12 Şubat 1991 tarihli sayılarında yer almıştır.

Serbest bölgelerde banka kurulması ve yabancı bankaların şube açmalarına dair 18 Eylül 1990 tarih ve 90/999 sayılı kararı müteakip Bakanlar Kurulu'nun 30 Kasım 1990 tarih ve 90/1210 sayılı kararıyla İstanbul Ataköy Turizm Kompleksi'nde bulunan Galleria ünitesinin C blok 1. ve 2. katları, kıyı bankacılığı faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla serbest bölge olarak belirlenmiş ve İAHKBM Yönetmeliği 27 Şubat 1991 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.⁹

B. AVRUPA BİRLİĞİ'NDE SERBEST BÖLGE GİRİŞİMLERİ ve VERGİSEL YAPI

1. Serbest Bölgelerin Gelişimi

Avrupa'da orta çağ yıllarında dış ticareti kolaylaştırmak amacıyla özel statülerin tanındığı belirli bölgelerin kurulması ihtiyacı hissedilmiştir. Bu özel statüler özellikle

⁹ Erkan Altaner , *Serbest Bölgeler* , Ankara:Türkiye İş Bankası A.Ş. Yayınları , 1991 , ss.14-19 .

ekonomik yönden gelişmeye başlayan şehir ve limanlara tanınmıştır. Gümrük hattı dışı olarak düşünülen bu alanlarda yapılan ticari faaliyetler vergilerden muaf tutulmuştur. Bu vergiler, şehirler arasında yapılan ticari faaliyetler üzerine konulan vergiler, lordlara kazanılan gelirler üzerinden verilen vergiler gibi çeşitli isim ve özellikle olan vergilerden oluşmaktadır. Orta çağda serbest bölgeler serbest şehir, depo ve antrepolar şeklinde kurulmuşlar ve daha çok Baltık ve Kuzey Denizi limanları ile Akdeniz'de Venedik ve Cenova gibi İtalyan şehirlerinde yer almışlardır.

İlk serbest liman 1547'de Livorno'da kurulmuştur. Marsilya'da kurulan serbest bölge 1669 ile 1817 yılları arasında faaliyet göstermiştir. 1704'de Cebelitarık serbest bölgesi kurulmuştur. Avusturya İmparatoru 6. Charles tarafından 1719'da İtalya'nın Trieste şehrinde kurulan serbest antrepoya özel bir statü tanınmıştır. Benzer şekilde, 12. yüzyılda gümrük hattı dışı statüsü kazanan Hamburg Serbest Limanı, 1888 yılında Alman Gümrük Birliği'ne ve 1957'de Avrupa Topluluğu'na katılmış olmasına rağmen bu özel statüsünü halen korumaktadır. Bu dönemde çok sayıda serbest bölge, serbest liman ve serbest antrepo kurulmuştur. Daha çok ticari amaçla kurulan bu yerlere gümrük vergisi ve diğer vergilerden muafiyet, depolama işlemleri ve ulaşım kolaylıkları sağlanarak dış ticaret teşvik edilmeye çalışılmıştır.

20. yüzyılın ortalarına kadar Avrupa endüstrileşmesini tamamlamış ve yeni bir serbest bölge tipi geliştirmiştir. Daha önceleri ticari amaca yönelik olarak kurulan serbest bölgeler zamanla üretim ağırlıklı serbest bölgelere dönüşmüştür. Bu dönüşüm sürecinde özellikle yabancı sermayeli üretimin bu bölgelere çekilmesi amaçlanmıştır. 1929'da İspanya'da kurulan Barselona serbest bölgesi ve 1959'da İrlanda'da kurulan Shannon serbest bölgesi üretim ağırlıklı serbest bölgelerin en tanınmış olanlarıdır. Günümüzde Avrupa Birliği üyesi ülkelerde yer alan serbest bölgeler ilk kuruluş yıllarında olduğu gibi ticari ağırlıklıdır. Bölgelere gümrük vergisi muafiyeti ve basitleştirilmiş ithalat prosedürleri gibi avantajlar sağlanır.

Avrupa Birliği üyesi ülkelerde 2002 yılı itibariyle 32 adet serbest bölge faaliyette bulunmaktadır. Hollanda, İsveç, Avusturya, Belçika ve Lüksemburg'ta serbest bölge bulunmamasıyla birlikte serbest bölgelere sağlanan avantajların söz konusu olduğu gümrük antrepo, depo ve serbest antrepo bulunmaktadır.

Birlik içerisinde en çok serbest bölgeye milli ekonomileri güçlü olan Almanya ve İngiltere'nin sahip oldukları görülmektedir. İngiltere'de Liverpool serbest limanı, Almanya'da Hamburg serbest limanı, İspanya'da Barselona ve Cadiz, İrlanda'da

Shannon ve İtalya'da Trieste birliğin başarılı serbest bölge uygulamalarının görüldüğü yerlerdir. 1959 yılında kurulan Shannon serbest bölgesi dünyanın ilk ihraç işleme bölgesidir. Bu bölgenin göstermiş olduğu başarı geliştirmekte olan ülkeler için örnek bir model olmuş ve çok sayıda ülkede ihraç işleme bölgelerinin kurulmasına neden olmuştur. Hamburg ve Trieste serbest bölgeleri tarihten gelen özel statülerini devam ettirmişlerdir.

Tablo 1. AB Ülkelerindeki Serbest Bölgeler

Ülke	Uygulama Türü
Danimarka	Kopenhag Serbest Limanı
Almanya	Bremen, Bremerhaven, Cuxhaven, Deggendorf, Duisburg, Emden, Kiel ve Hamburg Serbest Limanı
Yunanistan	Pire, Heraclion, Selanik serbest bölgeleri
İspanya	Barselona, Cadiz, Vigo, Las Palmas serbest bölgeleri
Fransa	Verdon serbest bölgesi
İrlanda	Ringaskiddy serbest limanı, Shannon serbest bölgesi
İtalya	Trieste, Venedik serbest bölgesi
Portekiz	Maderia serbest bölgesi
Finlandiya	Lappeeranta, Hanko serbest bölgesi
İngiltere	West Midlands ve Liverpool serbest Limanı, Prestwick ve Ronaldsway Hava Alanı, Southampton, Tilbury ve Sheerness limanı serbest bölgesi, Humberside serbest bölgesi

Kaynak: 23.2.2002 tarihli AB Resmi Gazetesi

Birlik içerisinde yer alan serbest bölgelerin daha çok serbest ticaret bölgesi ve serbest liman türünde kuruldukları görülmektedir. Birlik içerisinde yer alan ülkelerin çoğunluğunun sanayileşme süreçlerini daha önceden gerçekleştirmiş olmaları nedeniyle, uluslararası rekabette pazardan daha çok pay almak arzusu serbest bölgelerin bu türde kurulmasının en önemli nedeni haline gelmiştir. Ayrıca, üye ülkeler ekonomik olarak geri kalmış bölgelerinin kalkındırılması amacı ile serbest bölgeler kurmaktadırlar.

Birlik serbest bölgelerinde endüstriyel, ticari ya da hizmet faaliyetlerinin yapılmasına izin verilmektedir. Bölgelere getirilen mallar depolama, tamir, montaj, işleme, paketleme/yeniden paketleme, karıştırma, yükleme, boşaltma, etiketlendirme, sınıflandırma, teste tabi tutma, imha işlemlerine tabi tutulabilir. Bölgelerde üretim

faaliyetlerine gümrük idaresi veya ilgili bakanlıklardan izin alınması şartıyla izin verilmektedir. Üretim işlemleri dahilinde işleme ve gümrük kontrolü altında işleme rejimleri kuralları altında yapılmaktadır.

Serbest bölgelere, yasada açıkça yasaklanmamış olması kaydıyla birlik ve birlik-dışı mallar konulabilmektedir. Serbest bölgeye konulan mallar için süre sınırlaması yoktur. Ancak, ortak tarım politikasına tabi olan tarımsal ürünlerin serbest bölgede kalış süresi ile ilgili olarak Komite özel süreler belirleyebilmektedir. Birlik-dışı mallar, AB serbest bölgelerine ticaret politikası önlemelerine tabi tutulmaksızın getirilebilmektedir. Bu nedenle, firmalar ihtiyaç duydukları kota fazlası malları bu bölgelere getirebilmektedirler.

Serbest bölgelerde gümrük formaliteleri asgari düzeydedir. Malların serbest bölgeye girişinde, Birlik-dışı malların depolanmasında, eğer mallar sadece üçüncü ülkelere aktarılabilecekse çıkışlarında gümrük formalitelerinin söz konusu olmamaktadır.

Gümrük muafiyeti ve diğer ithalat kolaylıkları dışında, yükleme, boşaltma, gelişmiş bir alt yapı, depolama ve onarım gibi konularda sağlanan avantajlar, firmaların serbest bölgelerde yatırım yapmalarında önemli bir rol oynamaktadır.

2. Serbest Bölgelerde Vergisel Yapı

a. Gümrük Vergisi

Üye devletler, Birlik gümrük bölgesinin herhangi bir yerini serbest bölge şeklinde düzenleyebilmektedirler. Bununla beraber, AB üyesi ülkeler Birlik üyesi olmayan sınır komşuları ile sınır bölgelerinde serbest bölge kuramazlar.

Serbest bölgeler :

- Birlik-dışı mallar, prensip olarak, ithal vergileri ve ticaret politikası önlemleri uygulanması bakımından birlik gümrük bölgesi dışında kabul edilen,

- Birlik mallarının normal olarak malların ihracına bağlı önlemlerden (ihracat iadesi, ithalat vergilerinin geri ödenmesi gibi) yararlandığı yerlerdir.

Birlik gümrük bölgesine getirilen mallar, girişinden itibaren gümrük denetimine tabi olmasına (ABGK m.37) ve getiren kişi tarafından geciktirilmeksizin gümrük idaresine götürülmesine karşın (ABGK m.38), serbest bölgelere getirilen mallar gümrük denetiminden muafır (ABGK m.37/2). Buna ilaveten, serbest bölgeye:

- Deniz ya da havayoluyla veya

- Birlik gümrük bölgesinden geçmeksizin kara yoluyla doğrudan serbest bölgeye getirilen malların gümrük idaresine beyan edilmesi zorunluluğu yoktur (ABGK m.38/lb).

Serbest bölgeler, üye devletlerin yetkili idareleri tarafından düzenlenmektedir (ABGK m. 167)-Serbest bölgelerde malların gümrük idarelerine arzına ve beyanname verme yükümlülüğü olmamasına rağmen, bu bölgelerin sınırları ile giriş ve çıkış noktaları gümrük idarelerinin denetimine tabidir.

Birlik dışı ve serbest bölgeye konulması nedeniyle ihraca bağlı önlemlerden yararlanan birlik malları serbest bölgelerde tüketilemez ve kullanılamaz (ABGK m-175). Serbest bölgelerde yer alan bu malların (Birlik-dışı mallar ve Birlik malları) kanuna aykırı olarak tüketilmesi ya da kullanılması durumunda ise gümrük borcu yükümlülüğü doğmaktadır (ABGK m.205).

Birlik-dışı bir mal için gümrük borcu doğduğunda, bu malın gümrük kıymetinin serbest bölgede kaldığı zaman süresi içerisinde depolanma ve muhafaza edilme masraflarını da içeren fiilen ödenmiş ya da ödenecek fiyata dayandığı durumlarda, söz konusu masraflar bu fiyattan ayrı olarak gösterildiği takdirde gümrük değerine dahil edilmez (ABGK m. 178/1).

Serbest bölgede faaliyette bulunan kişiler, gümrük idarelerince kabul edilen forma uygun envanter kayıtları tutmak zorundadırlar. Serbest bölgelerde aktarma ve kısa dönemli depolama için bu yükümlülük söz konusu değildir.

Birlik-dışı mallar AB serbest bölgelerine gümrük vergisi ödenmeksizin getirilebilmektedir. Gümrük vergileri birlik-dışı malların birlik gümrük bölgesine girişleri anında ya da bu malların bölge içerisinde tüketilmeleri durumunda tahsil edilmektedir. Birlik malları serbest bölgede çeşitli işlemler tabi tutulduktan sonra tekrar Birlik gümrük bölgesine geri getirilmesi durumunda, gümrük vergisi;

- eğer malın bünyesinde birlik-dışı mallar yoksa gümrük vergisi sıfır olarak uygulanmakta,

- eğer malın bünyesinde birlik ve birlik-dışı mallar varsa, birlik-dışı mallar ortak gümrük tarifesi üzerinden, tahsil edilmektedir.

Serbest bölgeye üretim amaçlı getirilen makine ve ekipmanlar da gümrük vergisine tabidir.

Maderia serbest bölgesine bu konuda kolaylıklar sağlanmıştır. 29.07.1997 gün ve L200 sayılı ATRG' DE 122/96 sayılı Konsey tüzüğüne ilişkin esasları belirleyen 1482/97 sayılı Komisyon tüzüğünde belirli malların Maderia serbest bölgesine nihai kullanım amacıyla ithalinde tercihli tarifelerin uygulanacağı belirtilmektedir. Tüzükte ekli listede yer alan mallara, Maderia serbest bölgesinde önemli bir işleme faaliyetine tabi tutulmaları ve Birliğe nihai kullanım amacıyla sokulmuş olmaları koşuluyla, 31.12.2005 yılına kadar gümrük vergilerinin tamamen askıya alınmasını öngörmektedir. 21.12.2000 gün ve L 324 sayılı ATRG' DE 2789/2000 sayılı Konsey tüzüğü ile Maderia serbest bölgesinde belirli endüstriyel ürünlerin (özellikle tekstil, plastik ve cam sektörlerinde) imalinde kullanılacak makine ve teçhizatın bölgeye getirilmesi sırasında alınan ortak gümrük tarifesi vergilerinin 31 Aralık 2008'e kadar ertelenmesi öngörülmüştür.

b. Katma Değer Vergisi

17 Mayıs 1977 tarih ve 77/388 sayılı Altıncı Katma Değer Vergisi Direktifi'nin 3. maddesine göre, AB üyesi ülkelerin gümrük bölgeleri KDV'nin uygulama alanıdır. Üye ülkelerin gümrük bölgesi içerisinde yer alan serbest bölgelerde prensip olarak KDV'nin uygulanması bakımından o üye ülkenin mali sınırları içerisinde yer alır.

Üye ülkeler serbest bölge içerisinde yer alan malların tedariki , serbest bölgede yer alan malların tedariki ile ilgili hizmetler, serbest bölge içerisinde yapılan mal teslimini ve hizmetleri (77/388 ve 91/680 sayılı Direktifin 6. maddesine göre) KDV'den istisna tutmaya yetkilidir. Ancak, uygulamada Birlik üyesi ülkelerin bu tip işlemleri vergiye tabi tuttukları görülmektedir.

Serbest bölgelere getirilen birlik-dışı mallar, bölge içerisinde kullanılmamak ya da tüketilmemek şartıyla KDV'den istisnadır. Nihai kullanım ve/veya tüketim istisna kapsamı dışındadır ve bu durumlarda, hesaplanacak KDV miktarı, bu işlemlerin ülke içerisinde meydana gelmesi durumunda hesaplanacak KDV miktarına eşit olması gereklidir. Bu mallar serbest bölgeden Birlik gümrük bölgesine getirildiği anda KDV tahsil edilir. Birlik-dışı mallar serbest bölgeden yurt dışına ihraç edildiğinde gittiği ülkede vergiye tabi tutulmaktadır. Serbest bölgede yer alan Birlik malları, birlik içerisinde yer alan diğer serbest bölgelere KDV'den muaf olarak gönderilmektedir. Bu malların KDV'si "varış ilkesi" gereğince tüketildiği ülkede tahsil edilmektedir.

c. Özel Tüketim Vergisi

AB özel tüketim vergisi yasasına göre mineral yağlar, alkol ve alkol ürünleri ve işlenmiş tütün serbest bölge içerisinde tüketildiğinde ya da kullanıldığında veya birliğe ithal edildiğinde özel tüketim vergisine tabi olurlar. Üçüncü ülkelerden gelen ya da üçüncü ülkelere gönderilen bu ürünlerin serbest bölge içerisine konulması durumunda, özel tüketim vergisi ertelenir. Bu vergi ertelenmesi, malların vergi antrepolarına konulması veya kanunda bu malların serbest bölgede özel tüketim vergisinden muaf olarak işleme tabi tutulabileceğinin belirtilmesi ile söz konusu olabilmektedir. Özel tüketim vergisine tabi Birlik malları serbest bölgedeki vergi antrepolarına konulmak suretiyle vergileri ertelenmektedir. Bu mallar gümrük bölgesi içerisine gönderildiğinde, vergisi ithalatçının bulunduğu ülke tarafından tahsil edilmektedir. Birlik malları, birlik içerisinde yer alan diğer serbest bölgelere gönderilmesi durumunda ise vergi ertelenmektedir. Bu işlemler vergi antrepoları arasında gerçekleşmektedir. Özel tüketim vergisinin konusuna girmeyen ürünler, her üye ülkenin kendi yasal düzenlemelerine tabi olmaktadır.

d. Dolaysız Vergilendirme Kuralları

AB'yi kuran antlaşmanın 92. maddesi, ortak pazarın kurulması ve işleyişini doğrudan etkileyen muamele vergisi, özel tüketim vergisi ve diğer dolaylı vergilerin uyumlaştırılmasını gerekli kıldığı halde, antlaşmada dolaysız vergilerin uyumlaştırılması ile ilgili olarak direkt bir hüküm bulunmamaktadır. Bununla beraber, AB'yi kuran antlaşmanın 94. maddesi ortak pazarın kurulması ya da işlenmesi üzerinde doğrudan doğruya etkisi olan üye devletlerin yasa, tüzük ve yönetmeliklerinin yaklaştırılması amacıyla direktifler çıkarma yetkisi tanımaktadır. AB'yi kuran antlaşmanın 94. maddesi uyarınca, şu ana kadar üç direktif ve bir antlaşma kabul edilmiştir. Bunlar:

- Sermaye artırımını üzerinden alınan damga vergisi
- Farklı üye ülkelerdeki şirketlere ilişkin hisse senedi alımı satımı, varlıkların transferi, birleşme ve bölünme konularında uygulanacak vergilendirmeye ilişkin ortak sistem direktifi
- Farklı üye ülkelerdeki ana şirket ve alt şirketlere ilişkin olaylara uygulanacak vergilendirme sistemi

- Bağlantılı Şirketlerin kârlarının d¼zeltimi ile ilgili ifte vergilendirmeyi ¼nleme anlaŐmasıdır .

Bu yasal d¼zenlemeler ¼ye ¼lkelerin sınırları dahilinde ve birlik ¼ye ¼lkelerinin sınırları içerisinde yer alan serbest b¼lgelerde de uygulanmaktadır. ¼ye ¼lkeler tarafından serbest b¼lgelere sağlanan vergi avantajları yukarıda belirtilen yasal d¼zenlemelerin içerisinde yer almamaktadır.

Genel olarak, serbest b¼lgelerde yer alan firmalara y¼nelik kurumlar ve gelir vergisi muafiyet ve indirimleri olmadığı gibi matrahın değerini azaltıcı ya da artıcı uygulamalarda s¼z konusu değildir. B¼lgede yer alan firmalarla, ¼lkenin diğer yerlerinde yer alan firmalar arasında vergisel açıdan bir ayırıma gidilmemesi benimsenmiştir. Buna karşın, bazı ¼lkelerde yer alan serbest b¼lgelere y¼nelik vergisel avantajların sağlandığı g¼r¼lmektedir. Bunlara aşağıdaki ¼rnekler verilebilir:

- Maderia serbest b¼lgesinde yer alan firmalar için; 31.12.2000 tarihinden ¼nce faaliyet ruhsatı alanlar için 2011 yılı sonuna kadar vergi muafiyeti, bu tarihten sonra faaliyet ruhsatı alanlar için kurumlar vergisinin indirimli uygulanması,

- İrlanda'nın Shannon serbest b¼lgesinde yer alan firmalar için; standart % 16 kurumlar vergisi oranı yerine % 10 oran uygulaması, hızlandırılmış amortisman imkanı

- Kanarya Adaları'nda kurumlar ve gelir vergisi oranlarının indirimli uygulanması.

Maderia ve Kanarya Adalarına tanınan bu vergisel avantajlar esas itibariyle bu b¼lgelerin az geliŐmiŐlięine bağlı olarak elde ettikleri ¼zel stat¼den kaynaklanmaktadır. Maderia, serbest b¼lgesine tanınan teşvik ve avantajlar 15.11.1985 g¼n ve L 302 sayılı Avrupa Topluluğu Resmi Gazetesi'nde yayımlanan Portekiz'in Avrupa Topluluğu'na Katılım AntlaŐmasının ekleri arasında yer almaktadır. Bu ekler arasında yer alan Ortak Deklarasyonda Portekiz'e bağlı otonom bir b¼lge olan Maderia'nın ciddi alt yapı eksikleri ve ekonomik geri kalmıŐlık d¼zeyi sergilemesi nedeniyle, Portekiz h¼k¼meti ve Maderia otonom idaresinin izleyecekleri ekonomik ve sosyal kalkınma projelerinin, Topluluğun ortak çıkarlarına hizmet ettiği belirtilmektedir.

AB ¼lkelerinde bu Őekildeki ¼zel stat¼l¼ yer ve uygulamalara son zamanlarda zararlı vergi uygulamaları olarak bakılmaktadır. Bu t¼r uygulamalar Roma AntlaŐmasının ¼z¼ne aykırıdır ve Birlik içerisinde serbest rekabeti ve serbest ticareti

engellemektedir. Zira, dolaysız vergilerin sermayenin ve işgücünün serbest dolaşımı üzerinde önemli etkileri vardır.

1 Aralık 1997'de, üye ülkelerin Maliye Bakanları arasında yapılan toplantıda zararlı vergi rekabetinin önlenmesine yönelik bir vergi paketi üzerinde anlaşmaya varmışlardır. Bu vergi paketi ile zararlı vergi rekabetinin önlenmesi ve tek pazar içerisindeki bazı vergisel farklılıklardan doğan sapmaların önüne geçilmesi amaçlanmıştır. Yapılan bu toplantıda zararlı vergi rekabetinin önüne geçilmesi amacıyla Birlik genelinde koordinasyonun gerekli olduğu ifade edilmiş ve üye ülkeler yeni zararlı vergi uygulamaları içeren yasal düzenlemeler yapmama ve mevcut yasa ve uygulamalarını yeniden inceleme konusunda mutabakata varmışlardır.

9 Mart 1998'de, üye devletlerin ve Komisyonun yüksek düzey temsilcilerinden oluşan Temel Kurallar Grubu kurulmuştur. Bu grup, üye ülkelerin mevcut vergi yasalarını, serbest bölgelere tanınan vergisel avantajlar dahil, inceleyebilmekte ve gerekli uyarılarda bulunmaktadır.

e. Devlet Yardımları

AB'de devlet yardımlarına ilişkin hükümler AB'yi kuran antlaşmanın 87-89. maddelerinde yer almaktadır. Antlaşmanın 87. maddesine göre, bir üye devlet ya da devlet kaynağı vasıtasıyla yapılan (buna vergi indirimler dahil) ,

- belirli işletmeleri ya da malların üretimini kayırarak rekabeti bozan ya da bozulmasını tehdit eden,

- üye ülkeler arasındaki ticareti etkileyen, yardımlar yasaklanmıştır.

Bununla beraber, aşağıda belirtilen yardımlar ortak pazarla bağdaşabilir olarak kabul edilmektedir. Bunlar;

- yaşam düzeyi anormal derecede düşük olan veya ciddi derecede işsizliğin olduğu yörelerin ekonomik kalkınmasını sağlayacak yardımlar,

- Avrupa'nın ortak yararına olan önemli projelerin gerçekleştirilmesini sağlayan ya da bir üye devletin ekonomisindeki ciddi bir bozukluğu gidermeye yönelik yardımlar,

- ticaret koşullarının Birliğin ortak çıkarlarını bozmaması şartıyla, belirli ekonomik faaliyetleri ya da belirli ekonomik bölgelerin kalkınmasına yönelik yardımlar,

- Konsey kararı ile yapılan yardımlar.

Komisyon, üye devletlerdeki yardımları incelemekte (m. 88/1) ve belirli bir yardımın kaldırılmasına ya da değiştirilmesine karar verebilmektedir (m. 88/2). Bu tip kararlar serbest bölgeler için uygulanan yardımlar için de alınabilmektedir.

AB'nin devlet yardımları ile ilgili düzenlemelerinin ana amacı, birlik içerisinde devlet yardımları yoluyla serbest rekabetin ve serbest ticaretin bozulmasının önüne geçmektir. Birlik içerisinde direkt olarak devlet tarafından ya da devlet kaynağı kullanarak belirli işletme veya belirli sektörlerle yapılacak yardımlar, yardımın yapıldığı işletme ve sektörleri diğer üye ülkedekiler karşısında avantajlı bir konuma getirecektir. Ayrıca, bu yolla birlik içerisinde malların, hizmetlerin, işgücünün ve sermayenin serbest dolaşımını engellenmiş olacak ve kaynakların etkin dağılımı bozulmuş olacaktır.

AB'de devlet yardımları konusunda belirli bir model olmamasına rağmen, birlikte uygulanan devlet yardımlarını (konumuz açısından) vergi dışı yollarla yapılan ve vergi aracı kullanılarak yapılan yardımlar olmak üzere iki grupta toplayabiliriz:

- Vergi dışı yollarla yapılan devlet yardımları belli sanayi kollarının, belli işletme gruplarının veya bölgelerin desteklenmesi şeklinde olabilmektedir. Örneğin, ihraç edilecek mala sübvansiyon verilmesi, bu malın üretilmesinde kullanılan faktörlerde veya taşınmasında uygun şartlar sağlanması.

Vergi aracı kullanılarak yapılan devlet yardımları ile bazı sektörler veya ürünler vergi iadesi, muafiyeti, istisnası veya indirimi şeklinde kolaylıklar sağlanarak desteklenmektedir. Bu destekler vasıtalı ya da vasıtasız vergiler kanalıyla yapılabilmektedir.

Bunlara ilave olarak, milli düzeyde yapılan yardımlar yanında özellikle AB Genel Bütçesi ve Avrupa Yatırım Bankası aracılığı ile çok yoğun yardımlar yapılmaktadır. Örneğin, Maderia serbest bölgesinde yer alan firmalara AB yapısal fonlarından özel yardımlar sağlanmaktadır. AB, çıraklık eğitim maliyetinin ve enerji tasarrufu sağlayan teknoloji satın alımlarında, maliyetin % 50'sini firmalara geri ödemektedir.

Birlik genelinde en çok uygulanan yardımlar (teşvikler) hibe, nakdi yardımlar, düşük faizli krediler, vergi indirimleri ve devlet garantileridir. AB'deki serbest bölgelere yönelik yapılan devlet yardımları irdelendiğinde her iki tür devlet yardımı aracının da kullanıldığı görülmektedir.

Firmalara ihracatı artırmak amacıyla ithalat vergisi ve KDV erteleme (dolaylı vergi kanalıyla) imkanı tanınmaktadır. Bazı bölgelerde ise vergi indirimlerine gidilmektedir. Bunlara aşağıdaki ülke uygulamalarını verebiliriz:

- Portekiz'de kurumlar vergisi oranı % 37.4 iken, bu oran Maderia serbest bölgesinde 2001-2002 yılları için % 7.5 olarak uygulanması,

- İrlanda'da standart kurumlar vergisi oranı % 16 iken Shannon serbest bölgesinde % 10 olarak uygulanması,

- Kanarya Adası'nda kurumlar ve gelir vergisi oranlarının indirimli uygulanması.

Bunlara ilave olarak serbest bölgede yer alan firmalar ülke genelinde uygulanan diğer teşviklerden de yararlanabilmektedirler. Örneğin, Yunanistan ve Finlandiya'da yatırım teşviklerinde yararlanma.

AB'de tarım ürünlerinin ihracatında belirli mali avantajlar tanınmıştır. Bu ürünler fiziki olarak serbest bölgede bulunduğu sürece ihracına gerek kalmaksızın ihracata tanınan avans ödemelerinden yararlanabilmektedir.¹⁰

C. DÜNYADAKİ SERBEST BÖLGE GİRİŞİMLERİ

Serbest bölge uygulamalarıyla ilgili olarak ilkçağda Romalıların Akdeniz ve Karadeniz kıyılarında kurdukları koloniler ve Kartaca şehri birer serbest bölge ve liman niteliğindeydiler. Kartacalılar Afrika'da denetimleri altında tuttıkları yaklaşık 300 kentte Sardunya ve Korsika gibi kolonilerine ve siyasi olarak baskı yaptıkları diğer Akdeniz adalarına yük götüren yabancı tüccar gemilerinin Kartaca limanında yük aktarmalarını zorunlu hale getirmişlerdir. Bu nedenle Kartaca o dönemin en büyük depolama aktarma merkezi olmuştur.¹¹

Yeniçağda, XV-XVIII. yüzyıl arasındaki merkantilizm döneminde, gümrük dışı bölge şeklindeki liman şehirleri oluşturulmuştur. Toskana'daki Livorno kasabası, 1547'de ilk Serbest liman olarak işlem yapmıştır. Daha sonra, İtalya'da Ancona, Civita-Velcia, Messina, Cenova, Fransa'da Marsilya, Avusturya-Macaristan İmparatorluğu'nda ise Trieste ve Flume serbest şehir olarak faaliyet göstermiştir. Cenova'daki uygulama,

¹⁰ İbrahim Organ , “Avrupa Birliği ve Türkiye’deki Serbest Bölge Uygulamalarının Karşılaştırılması” , *Vergi Dünyası Dergisi* , Sayı:266(Ekim 2003) , ss.144-150 .

¹¹ N.Atilla Yaşar , “Serbest Bölgeler ve Türkiye” , *Dünya Gazetesi* , 4 Ocak 1984 , s.5 .

günümüz Serbest Bölgesinin çok benzeri bir nitelik taşımıştır. Daha sonra Avrupa ve Asya'da çok sayıda şehirde uygulama başlatılmıştır.¹²

Serbest Ticaret Bölgelerinin ana ticaret yolları üzerine kuruluşu Cebelitarık'ta 1704 , Singapur'da 1842 yılına kadar dayansa da serbest bölgelerin bütün dünyada yaygın bir uygulama halini alışı 1930'u takip eden yıllarda olmuştur.

Serbest bölgeler özellikle 1850 yılından sonra Avrupa'da günümüzdeki şekillerini elde etmeye başlamışlardır.¹³

Dünya'da ilk olarak serbest bölge niteliğinde kabul edilebilecek uygulamalar yaklaşık 2000 yıl öncesinin eski Yunan ve Roma medeniyetlerine dayanmaktadır. Yunanistan'ın Pire ve Challis limanları bu örneklerin ilkinin oluşturmaktadır. Günümüzdeki yapıya benzer bölgeler 18. yüzyıldan itibaren Gibraltar Adası (1704), Singapur (1819) ve 1841 tarihinde İngiltere İmparatorluğu Hong-Kong'u, Çin'den aldıktan ve özellikle 1898 yılında Çin ile 99 yıllık kira anlaşması yaptıktan sonra adayı serbest liman olarak kullanmaya başlamıştır.

Osmanlı İmparatorluğu zamanında Tuna Nehri'nin Karadeniz'e döküldüğü yerde bulunan Sulina şehrinin 1870 yılında serbest liman haline getirildiği bilinmektedir. Bugün Romanya sınırları içinde bulunan Sulina limanı 1978 yılında Romanya Hükümeti tarafından serbest bölge olarak ilan edilmiştir.

1900'lü yılların başlarında Avrupa kentlerinde de çeşitli liman uygulamaları bulunmaktadır. 1. Dünya Savaşı sonrasında 1929 ekonomik bunalımının arkasından çözüm yolu olarak serbest bölgelere yönelme eğilimi ağırlık kazanmıştır. İkinci Dünya Savaşı öncesi kurulan Singapur ve Hong-Kong serbest limanları ile daha sonra kurulan Panama, İrlanda, Tayvan ve Güney Kore serbest bölgelerinin elde ettikleri büyük başarılar, serbest bölgeler fikrinin pek çok ülkeye kabul edilmesine katkıda bulunmuştur. (Örnek olarak, İrlanda Shannon serbest bölgesinde yapılan ihracat tutarı kısa bir zamanda İrlanda sanayi ihracatının % 20'sine ulaşmıştır. Tayvan'da toplam alanı 3 kilometre kareden az olan 3 serbest bölgede istihdam edilen kişi sayısı 60.000'e yükselmiş ve ülkenin net döviz gelirlerinin %50'si bu bölgelerden kazanılmaya başlanılmıştır.) 1930'larda ABD'de yoğunluk kazanan serbest bölgeler daha sonra

¹² Aynur Güldamla , *Serbest Bölgenin Kurulması ve Ekonomik Değerlendirme* , Ankara :Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü yayını , Mart 1994 , s.12 .

¹³ Serpil Ağcakaya , "Türk Serbest Bölgeleri ve Dış Ticarete Muhtemel Etkilerinin Değerlendirilmesi" (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi , Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü , 1993) , s.7 .

Avrupa'da da kurulmaya başlanmıştır. Bunlar arasında Kopenhag, Pire, Selanik ve Hamburg en önemlileri olarak belirtilebilir.

Sanayileşmiş ülkelerdeki serbest bölgeler daha çok serbest liman şeklinde oluşurken, gelişmekte olan ülkedekiler serbest liman yanında üretim serbest bölgeleri şeklinde de düzenlenmiştir.¹⁴

1930'lu yıllar sonrasında hemen bütün dünyada yaygın hale gelen bir korumacılık eğilimi vardır. Kalkınma çabasındaki ülkeler, bu korunmuş iç pazarlarda ithal ikameci bir sanayileşme stratejisi izlemektedirler. Ancak, 1960'lı ve daha ileriki yıllarda, bu ülkelerin büyük çoğunluğu ithal ikameci sanayileşme stratejisinin yetersizlikleriyle karşılaşmış, bu kez de yabancı sermayeyi çekerek ihracata yönelik bir sanayileşme stratejisine geçmek istemişlerdir. Serbest Bölgeler ve özellikle de Serbest Bölgelerin bir şekli olan ve ileriki bölümlerde daha detaylı olarak inceleyeceğimiz Serbest Üretim Bölgeleri kavramı, işte tam bu geçiş noktasında yeni bir oluşum olarak ortaya çıkmıştır. Bu oluşum ithalatın, ihracatın artırılmasında kullanımına imkan sağlayacaktır.¹⁵

1950 ve 1960'lı yıllarda batı sermayenin büyük bir kısmına sahip olmakla beraber batılı şirketler aynı zamanda toprak ve işgücü maliyetleri , gümrük vergileri ve benzeri vergiler konusunda sürekli artan bir yüke sahiptiler. Gelişmiş ülkeler ise bol miktarda ucuz toprak ve işgücüne fakat çok az sermayeye sahiptiler. İki tarafın da birbirine ihtiyacı vardı. Ancak sermaye ihracatı ve ithalatı konusundaki düzenlemeler, korumacı kısıtlamalar ve gümrük vergileri bu konudaki engelleri teşkil etmekteydi.¹⁶

1964 Yılına kadar olan dönemde, Dünyanın değişik kıtasındaki 7 Ülkede; Almanya, İrlanda, İspanya, İtalya, Yunanistan, Hong-Kong ve Porto Riko'da genelde bugünkü anlamdan ve uygulamalardan farklı bir biçimde, geri kalmış bölgelerde bu bölgeleri kalkındırmayı amaçlayan Serbest Liman ve Serbest Ticaret Bölgesi şeklindeki Serbest Bölge uygulamalarına rastlanır.

1965-1969 Yılları arasında 8 Ülkede daha Hindistan, Tayvan, Singapur, Brezilya, Dominik, Filipinler, Meksika ve Panama'da yeni Serbest Bölgelerin kurulduğu görülür. Bu dönemde büyük iç pazara sahip ülkelerde Serbest Bölgeler yine bir bölgesel

¹⁴ Güner , s.1.

¹⁵ D.Tuğrul Yalçın , *Ülkemizde Serbest Bölgelerden Beklentiler Çevre Ülke Serbest Bölgeleri ve Antalya Serbest Bölgesi* , Ankara :Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü yayını , Temmuz 1993 , s.2 .

¹⁶ Bin Sultan Sulayem , "Uluslar Arası Ticareti Kolaylaştırmada Serbest Bölgelerin Rolü " , *Gümrük Dergisi* , Sayı:7 (Haziran 1996) , s.19 .

kalkınma aracı olarak kullanılmaya devam olunurken, buna karşılık küçük ada ülkelerinde ilk defa ihracata yönelik sanayileşmenin araçlarından biri olarak görülmeye ve uygulanmaya başlanmıştır.

Yine bu dönemde, Serbest Bölgelerin ilerideki yıllarda hızla artışı etkileyen iki gelişme olmuştur. Bunlardan birincisi, Tayvan'da olduğu gibi başarılı Serbest Bölge örneklerinin ortaya çıkmasıdır. Tayvan'da 1968 yılında kurulan Kao-Hsiung Serbest üretim Bölgesi üç yıl gibi kısa bir sürede ABD, Japonya ve Hongkong'tan gelen yabancı sermaye ile dolmuş ve bu hızlı gelişme özellikle diğer Asya ülkelerinin ilgisinin çekilmesine neden olmuştur, ikincisi ise, ABD'nin gümrük yasalarında ve gümrük tarifelerinde yapılan değişikliklerdir. ABD'nin 1963 yılında yaptığı söz konusu değişiklikle mallar, işlenmesi ve montajı için ülke dışına gönderildikten sonra geriye dönüşünde sadece bu mallara işleme ve montaj işlemi sonucu eklenen katma değer vergilendirilmesi sağlanmış, böylelikle gümrük vergisi düşürülmüştür. Bu durum 1968'li yıllarda Meksika sınırına yakın yerlerde "Maquilador" adında yeni bir Serbest Bölge çeşidini "Dünya Fabrikaları" oluşumunu gündeme getirmiştir. Bu oluşumun temelinde o yıllarda Meksika'dan, ABD'ne kaçak işçi göçünü önleme gayretleri de vardır. Bu fabrikalar ileriki yıllarda Meksika'da 250.000 kişiye varan bir istihdam imkanı sağlayacaktır. Benzer değişikliğin 1969'u takip eden yıllarda Japonya ve Sanayileşmiş Batı Avrupa Ülkelerinde de yapılmasıyla, dünya fabrikalarının dolayısıyla daha gelişmiş bir uygulama olan Serbest Bölgelerin varlığının temel gerekçesi ortaya çıkmıştır.

Nitekim 1970-1974 Yılları arasındaki dönemde, daha önce 8 ülkede mevcut olan ve Serbest Liman, Serbest Ticaret Bölgesi veya Serbest Üretim Bölgesi şeklinde kendini gösteren Serbest Bölgelere ilaveten, daha pek çok ülkede Serbest Bölgelerin yukarıda sayılan çeşitli biçimlerdeki uygulamasına geçilmiştir. Diğer yandan daha önce Serbest Bölge uygulamasına geçmiş bulunan ülkelerde de yeni Serbest Bölgelerin açılışı birbirini izlemiştir, örneğin, Tayvan'da 1968 yılında kurulan ve başarılı bir gelişme sergileyen ilk serbest bölge'yi 1970 ve 1971 yılında kurulan yeni Serbest Bölgeler izlemiş ve kısa sürede bu ülke serbest bölgelerindeki istihdam hacmi 100 bin kişiye yükselmiştir. Daha önceki dönemde Kandia'yı kuran Hindistan bu kez de 1972 yılında Bombay yakınlarında Santa Cruz Elektronik Serbest Bölgesini kurarak hızla geliştirmiş ve Batı Avrupa ile ABD sermayesini çekme başarısını göstermiştir. Bu dönemin en dikkati çeken ve Asya'daki en büyük Serbest Üretim Bölgesi programı, Malezya'da gerçekleşmiştir. Bu dönemdeki bir diğer parlak gelişmede yine bir Asya ülkesi olan

Güney Kore'de gözlenecektir. 1970 yılı başında Serbest Bölge yasasını çıkaran Güney Kore'nin Mesan Serbest Bölgesi, üç yıl gibi kısa bir sürede 115 firma ki çoğunluğu ABD ve Japon yabancı sermayeli firmalar tarafından komple doldurulmuştur.

Yine 1970-1974 arasındaki dönem Karayipler ve Orta Amerika'daki Serbest üretim Bölgelerinin sayısında hızlı bir artış dönemi olmuştur. Güney Amerika'da da Kolombiya büyük ölçekte Serbest Bölge uygulamasına geçen ülkeler arasında yer almıştır. Bu dönemde Serbest Üretim Bölgelerinin kurulması ilk kez Ortadoğu ve Akdeniz çevresine sıçramış Tunus ve Ürdün'deki uygulamalar bunun ilk örneklerini oluşturmuştur.

1970 yılı sonrasında serbest bölgelerin yaygınlaştırılmasında UNIDO önemli rol oynamıştır.¹⁷

UNIDO'nun yanı sıra Asya Prodüktivite Organizasyonu'da Serbest üretim Bölgelerini yaygınlaştırmaya çalışmış ve 1975 yılında Seul'de uluslararası bir seminer düzenlenmiştir. Bu uluslararası çalışmalar 1960'ların başlarında ortaya çıkan ve kurumsal bir buluş olan Serbest Üretim Bölgeleri'nin her ülkede ayrı uygulanan bir kurum olmaktan çıkartılıp , standartlaştırılmasına yöneliktir.

1975-1979 döneminde 5 Asya Ülkesi Endonezya, Filipinler, Güney Kore, Malezya ve Sri Lanka'da yedi yeni Serbest Üretim Bölgeleri daha kurulurken, Ortadoğu'da Mısır, Suriye ve Yemen'de de Serbest üretim Bölgesi uygulamasına geçilmiştir. Bu dönemin ilginç olgularından biri ABD'deki Serbest Ticaret Bölgelerinin sayısındaki hızlı artıştır. 1970 yılında ABD'de 8 Serbest Ticaret Bölgesi var iken 1980 yılına gelindiğinde bu sayı 60'a yükselmiştir. Bu artışın büyük kısmı 1974 sonrasında gerçekleşmiştir. 1970'li yılların sonunda bu Bölgelerden yapılan yüklemelerin % 25'i ihracat olarak dışa, % 75'i ise ABD iç pazarına yapılmıştır. Bu bakımdan ABD'deki Serbest Bölgeler gelişmekte olan ülkelerdeki gibi ihracat bölgeleri değildir. Bu bölgelerin farklı iki işlevi vardır. Birincisi, ABD firmalarının kendi ülkelerinde ve dünyada yarışabilirliklerini korumak için geçmişte ucuz emek ülkelerine devretmek zorunda kaldıkları işlerin bir kısmını tekrar kendi ülkelerine geri getirmelerinin bir yolu olmasıdır, ikincisi ise, Japon ve Batı Avrupa sermayesinin ve teknolojisinin ABD pazarına girmek için uygun imkanlar sağlamasıdır.

1980-1984 döneminde Asya'da üç farklı sürecin Serbest Bölgeler konusunda bir arada çalıştığı görülmektedir. Asya'da ilk Serbest Bölgeler kurulalı 20 yıllık bir süre

¹⁷ Yalçın , ss.2-4 .

geçmiştir. Bu bölgeler olgunlaşma aşamasına ulaşmıştır. Bu aşamada iki tür oluşum ortaya çıkmıştır. Bunlardan birincisi, bu Ülkelerdeki ekonomik gelişmenin emek yoğunluğunu ortadan kaldırması, işçi ücretlerinin ve ekonomik refahın artması dolayısıyla artık bu ülkelerdeki Serbest Bölgelerin yabancı sermaye için ilginçliğini kaybetmesidir. Dünya fabrikaları işçiliğin daha ucuz olduğu ülkelere gitmektedir, ikincisi ise, Serbest üretim Bölgeleri bu ülkelerin ihtiyaç duyduğu ileri teknoloji transferini yeterince ve istenilen ölçüde gerçekleştiremeyince, bunu gerçekleştirecek yeni bir araç olarak "Bilim Parkları"nın kurulmasıdır. Bu parklarda Serbest Bölgelerin bir başka dönüşümü olarak görülebilir. Asya ülkelerinde görülen bu iki süreç yanında, yaşanan üçüncü süreç, Serbest Bölgelerin daha önceki dönemlerde olduğu gibi yayılmaya devam etmesidir. Asya'da bir tür doyumluk aşamasına ulaşan ve dönüşüm geçirmeye başlayan dört ülke vardır. Bunlar; Hongkong, Güney Kore, Singapur ve Tayvan'dır.

Asya ülkelerinden bilim parkı kurmayı ilk gerçekleştiren ülke Tayvan olmuştur. Tayvan'ın bu yolu seçmesinde, Shannon Serbest Bölgesinin başarısında Plassey Teknolojik Parkı'nın katkısının etkili olduğu düşünülebilir. Hsinchu'da kurulan 2100 hektarlık bilim parkı yüksek teknolojik yatırımları çekmeyi amaçlamaktadır. Bu parka yatırım yapanlara ülke pazarında satış imkanı tanındığı, vergi kolaylıkları sağlandığı gibi, uzun vadeli ve düşük faizli kredi ve sermayesine devlet katılımı imkanları da vardır.

ABD'de 1980 yılında 60 olan serbest bölge sayısı 1985'te 115'e yükseldi. Bu bölgelerde montajı yapılan malların ABD'ye girerken ödediği gümrük vergisinin hesaplanmasında yeni muafiyetlerle yasal değişiklikler yapıldı. Bir yandan bu değişiklik Serbest Bölgenin avantajını artırıyor, öte yandan ABD'nin izlediği genel ekonomik politika yabancı sermaye akımını hızlandırıyor. Bu iki etki bir araya gelince Serbest Bölgelerin sayısında ve iş hacmindeki artış bu dönemde de sürmüştür.

1984 sonrası dönemi Avrupa'da da bazı gelişmelerin görüldüğü dönem olmuştur. Avrupa'da tarihsel olarak, gelişmiş bir çok Serbest Ticaret Bölgesi vardır. Ama bu Serbest Ticaret Bölgeleri Hamburg Serbest Limanı hariç birer Serbest Üretim Bölgesi haline dönüşmemiştir. Avrupa'da etkin bir bileşik pazarın olması belki bunda önemli rol oynamıştır. Fakat yaşanmakta olan ekonomik bunalımlar Avrupa ülkelerinde de istihdam artırıcı önlemler alınmasını gerekli kılmış, bu nedenle de Belçika ve İngiltere'de Serbest Yatırım Bölgeleri kurulmuştur. Bu bölgeler yabancı sermaye ve

ihracata dönük olmaktan ziyade, daha çok ülke sermayesinin daha az gelişmiş bölgelere çekilerek istihdam yaratılması için, belli alanlara gelen girişimcilere teşvik sağlamaktadır. Bu konuda en hareketli ülke İngiltere olmuş ve 24 Serbest Yatırım Bölgesi ilan edilmiştir.

1959'lardan sonra ortaya çıkan durum değerlendirildiğinde, sermayenin yapısı büyük ölçüde bir bölgede yer alacak faaliyetlerin ne olacağını belirlemektedir. Yerli sermayenin olduğu bölgelerde üretilen ve ticareti yapılanlar giyim, ayakkabı, tekstil, dokuma ve gıda gibi alanlara yönelmektedir. Yabancı sermayenin gelmesi halinde de türü önem kazanmaktadır. Uluslararası firmalar genelde elektronik sanayi alanına, daha küçük ölçekteki yabancı sermaye ise değişik hafif sanayi alanlarına girmektedir.¹⁸

Özellikle üretim serbest bölgelerinde 1966 yılından sonra artış olmuştur. 1967 yılında serbest bölgelerin Birleşmiş Milletler Ekonomik ve Sosyal İşler Komisyonu'nca, gelişmekte olan ülkelerin ihracatlarını arttırmada önemli bir araç olarak kabul edilmesinden sonra da serbest bölge sayısı hızlanarak artmaya başlamıştır. ABD, İngiltere, Almanya, Macaristan, Yugoslavya, Suudi Arabistan, Pakistan, Hindistan, Tayland, Çin gibi çeşitli siyasi rejimlerle idare edilen 100'den fazla ülkede 500 civarında serbest bölge olup bu bölgelerin yandan fazlası gelişmiş ülkelerde yer almaktadır. 1982 yılı itibariyle en fazla üretim serbest bölgesi 25 adet olmak üzere Meksika'da bulunmaktaydı. 1979 yılından sonra önemli üç üretim serbest bölgesi de Çin Halk Cumhuriyeti'nin Kanton <Shanzhen, Zhuhai ve Shanteu> kentinde kurulmuştur. Bu gelişmeler sonucu serbest bölgeler üzerinden gerçekleştirilen ticaret hacmi ise 500 milyar doları aşmıştır.

Dünya ticaretinde serbest bölgelerin önemi giderek artmaktadır. 1981'de serbest bölgelerin dünya ticaretindeki payı %10 iken bu oran , 1985'de %20 olmuştur ve giderek artan bir eğilim göstermektedir. Bu nedenle serbest bölgeler, ihracatı arttırma yönünden giderek daha çekici bir hal almaktadırlar.¹⁹

1970'li yıllarda düşük ve orta gelir guruplarına düşük kalitede mal üreten serbest bölgeler 1980'lerde teknolojik ürünlere yönelmişlerdir. 1990'larda ise teknolojilerini geliştiren serbest bölgeler teknopark uygulamalarına başlamışlardır.²⁰

¹⁸ Yalçın , ss.8-9 .

¹⁹ Güner , s.2 .

²⁰ Yusuf Yıldız, Avrupa topluluğu ile Ticari vs ilişkilerimizde Serbest Bölgelerimizin Rolü, Ankara, 1994 (Yayınlanmamış konferans tebliği)

2004 yılında ise Laos'un başkenti Vientian'da imzalanan anlaşma, Çin ile ASEAN üyesi 10 ülke arasındaki ticarete 2010 yılı sonuna dek tüm gümrük vergilerinin kaldırılmasını öngörmektedir.

Çin'in ABD ile Japonya'yı kenarda bırakarak kabul ettirmeyi başardığı anlaşma, Avrupa Birliği ve Kuzey Atlantik Serbest Ticaret Anlaşması (NAFTA) ile yaratılan uluslararası ticaret bloklarına karşı Asya ülkelerinin güç birliğini amaçlamaktadır.

Taraf ülkelerin toplam nüfusunun 2 milyarı bulduğunu belirten gözlemciler, Çin-ASEAN serbest ticaret bölgesinin nüfus açısından bakıldığında benzer serbest bölgeler arasında dünyanın en büyüğü olacağını vurgulamaktadır.

Ekonomik büyüklük açısından da rakamların etkileyici olduğuna dikkat çekmektedir. ASEAN üyesi ülkelerin Gayri Safi Milli Hasıla (GSMH) toplamının 1 trilyon ABD Doları, Çin'in GSMH' sinin de 1.4 trilyon ABD Doları'na ulaştığı düşünüldüğünde, yeni serbest bölgenin ekonomik büyüklüğünün 2.4 trilyon doları bulacağı düşünülmektedir.

Güney Doğu Asya ülkelerini bir araya getiren ASEAN, Brunei, Endonezya, Filipinler, Kamboçya, Laos, Malezya, Myanmar, Singapur, Tayland ve Vietnam'dan oluşmaktadır.²¹

III. SERBEST BÖLGE BENZERİ UYGULAMALAR

Çeşitli teşviklerin uygulandığı, dünya çapında yaygın bir uygulama olan serbest bölge uygulamalarına benzer yapıda başka adlarla anılan bazı uygulamalarda bulunmaktadır. Bu başlık altında kısaca bu uygulamalara değinmeye çalışacağız.

A. VERGİ CENNETİ UYGULAMASI

Vergi cenneti kavramı vergi kaçakçılığında özellikle vergi kaçakçılığının uluslar arası boyutundan bahsedildiğinde gündeme gelen bir konudur. Konu daha çok "zararlı vergi rekabeti" kapsamında incelenmektedir.

1. Vergi Cennetlerinin Tarihçesi

Geleneksel vergi cennetlerinin tarihçesi geçen yüzyılın başlarına kadar gitmektedir. I. Dünya savaşından sonra ABD ve İngiltere'de, vergi oranlarının

²¹ "Dev Serbest Bölge Kuruluyor" , 29 Kasım 2004 , <http://www.sabah.com.tr/2004/11/29/eko93.html> , (1 Ekim 2005).

yükseltilmesinden dolayı sermaye, yurt dışına transfer edilmeye başlanmıştır. Başlangıçta, sanayi ülkelerinin vergi yükümlüleri, vergi cennetlerine fazla ilgi göstermemişlerdir. Daha çok hayat sigortaları, emeklilik fonları gibi kaynaklar vergi cennetlerine transfer edilmişlerdir.

Özellikle , İngiltere'de yüksek gelir sahibi olanların muhatap oldukları marjinal vergi oranının yüksek olmasından dolayı İngilizlerin vergi cennetlerinin gelişmesinde lider rol oynadıkları belirtilmektedir. Örneğin, 1920'li yıllarda İngiltere Maliye Bakanlığı bu tür yatırım işletmelerinin kuruluşu için Kanal Adaları'nın kullanımını araştırmıştır. Bu dönemde vergi cennetleri, suç amaçlı olarak da kullanılmaktadır. Ancak 1930'lu yıllarda kullanılan bu vergi cennetleri, bugünkü kullanılan anlamda vergi cennetlerine benzememektedir.

II.Dünya savaşıdan önce İsviçre'de başlatılan uygulamalar, vergi cennetlerine ayrı bir boyut kazandırmıştır. Bunlar başlangıçta vergi için değil, sermaye için cennet özelliğindedir. Savaş öncesinde Rusya, Almanya, Güney Amerika, İspanya ve Balkan Ülkeleri sermayelerini, sosyal ve politik karmaşanın etkilerinden korumak amacıyla İsviçre'deki banka hesaplarına yatırmışlardır. Savaş boyunca bu nakit akışı artarak devam etmiştir. Savaş sona erdikten sonra, I. Dünya Savaşıdan sonra olduğu gibi, savaşın etkilerini ortadan kaldırmak amacıyla Kuzey Amerika ve İsviçre hariç Avrupa ülkelerinde vergi oranları artmıştır. Diğer ülkelerin, sermayelerini İsviçre'deki bankalara aktarmaları bu ülkenin önemli bir finans merkezi olmasını sağlamış ve vergi artışı yapmayarak ülkeye gelir artışı sağlamıştır. Bu tarihten sonra o gün için adlandırılmamış bugünkü anlamda vergi cenneti kavramı ve uygulamaları literatürde yer edinmeye başlamıştır.

II. Dünya Savaşıdan sonra ÇUŞ'lar, uluslararası arenada faaliyette bulunmalarının sonucu olarak muhatap oldukları , birbiriyle uyumlu olmayan vergi anlaşmaları ve çifte vergilendirme sorunları ile baş edebilmek için vergi cennetlerini kullanmaya başlamışlardır. Özellikle, borç ilişkisi yoluyla ödenen faizlerin gider yazılması ve yurt dışındaki bağlı işletmelerden elde edilen temettülerin vergi erteleme yoluyla vergileme dışı bırakılması bu dönemde uluslararası doğrudan yatırımların önemli bir özelliği olmuştur. 1960'lı yıllarda, bir çok amerikan bankası, Karayip vergi cennetlerinde şube açmaya başlamıştır. Bu dönemden sonra vergi cennetleri ve vergi cennetlerine olan ilgi artmaya başlamıştır.

Aynı dönemde sosyal refah devleti anlayışının sonucu olarak kamu harcamalarının artmaya başlamasıyla, bunların finansmanı için vergi yükü de artmaya başlamıştır. Yine ölüm halinde alınan veraset vergileri oranları ile diğer yükümlülüklerin artmasıyla vergi cennetleri yalnızca ÇUŞ'ların değil bireylerin de ilgisini çekmeye başlamıştır. Bu dönemde bireylere yalnızca gizlilik özelliğine sahip İsviçre ve Luksemburg bankalarında hesap açmak yeterli gelmemeye başlamıştır. Özellikle 1980'li yıllarda sermaye hareketleri üzerinde kontrollerin kaldırılmaya başlanmasıyla birlikte vergi cennetleri en verimli dönemlerini yaşamaya başlamışlardır. Son yirmi yılda vergi cenneti ülke sayısı önemli ölçüde artmıştır. IMF verilerine göre, yaklaşık 5 trilyon Amerikan dolarının kıyı bölgesi finans merkezlerinde tutulduğu tahmin edilmektedir.²²

Vergi cennetleri genellikle küçük nüfusa ve yüzölçümüne sahip ada ülkelerinden oluşmaktadır. Bunlar literatürde "tercihli vergi rejimi" gibi isimlerle de anılmaktadır. Ancak vergi cenneti kavramı daha geniş bir kavramdır.

Vergi cennetlerinin sayısı, 80'li yıllardan itibaren globalleşmeye, telekomünikasyon hizmetlerindeki iyileşmeye ve kambiyo hareketlerindeki; serbestleşmeye paralel olarak hızla artmaya başlamıştır. Artık para transferleri daha kısa zamanda ve düşük maliyetle yapılabilmektedir. Ülkeler arasındaki insan, sermaye ve malvarlığı gibi unsurlardaki mobilitenin artması, ticari fonksiyonlar açısından vergilemenin ağır olduğu ülkelere daha hafif olan diğerlerine kaymayı ilginç hale getirmiştir.

Günümüzde vergi cenneti olarak bilinen ülkelere tutulan fonların miktarının 11 trilyon doları aştığı tahmini yapılmaktadır. Bu tutar dünya GSMH' sının üçte birine karşılık gelmektedir. Oysa bu ülkeler dünya nüfusunun sadece % 1.2'sini barındırmakta ve GSMH toplamları dünya GSMH' sının % 3'üne tekabül etmektedir. Bu rakamlar, adı geçen ülkeler için kullanılan "vergi sığınakları" kavramının ne kadar haklı olduğunu ortaya koymaktadır.

"Cennet" kavramı kulağa hoş gelen bir kavram. Bu tip uygulamalarda:

- istikrar ve döviz kontrolünün olmaması,
- coğrafi konum olarak gelişmiş ülkelere yakınlık ve direkt ulaşım,

²² Semih Öz , *Uluslar arası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri* , Ankara:Maliye ve Hukuk Yayınları, 2005 ,ss 126-127 .

- kaliteli posta, telefon, teleks hizmetleri,
- uluslararası kabul görür bir hukuk sistemi,
- güvenli ve iyi işleyen bir bankacılık sistemine kadar her gerekliliği bulmak mümkün.

Vergi cennetlerinin varlığı her ülkenin kendi vergi sistemini dilediğince kurma hak ve yetkisine sahip olması kuralı sayesinde vücut bulmaktadır. Bu kuralın uygulanması haksız vergi rekabetine yol açmakta bu da uygun olmayan vergi rekabetine karşı mücadeleyi gündeme getirmektedir. Zira haksız vergi rekabeti yatırım ve finansman kararları üzerinde sapmalara yol açmaktadır. Vergi cennetlerinin kurulan paravan şirketler vasıtasıyla kara para aklamada da kullanılıyor olması uluslararası camiyayı bu uygulamalara karşı mücadele etme konusunda harekete geçirmiştir.²³

2. Vergi Cenneti Ülkelerde Vergileme Yöntemleri

Vergi cennetlerinde faaliyette bulunulmasının en önde gelen nedeni, bu yerlerin sağladıkları vergisel avantajlardır. Vergi cennetleri ya tüm ya da belirli gelir unsurları üzerine vergi koymamakta veya vergi cennetini kullananların gelirlerini beyan etmeleri gereken ülkeler tarafından konulan vergiyle kıyaslandığında, düşük bir efektif vergi oranı uygulamaktadır. Vergilerin yokluğu veya düşük olması yabancı banka veya ÇUŞ'ları bu ülkelere çekme politikasının bir parçasıdır. Bir görüşe göre, vergi cenneti ülkeler "kaynak ilkesini" uygulamakta ve buralarda yerleşik işletmelerin yurt dışı kazançları vergiden istisna olmaktadır. Ancak bu yerlerin sağladıkları vergiden kaçınma olanakları, vergi kaçırınlarca yanlış kullanılabilir. Bu ülkelerde, yasal vergi oranları veya yasal vergi oranlarının düşük olmamasına rağmen efektif vergi oranları düşüktür. Vergi cennetleri ülkeler , uyguladıkları vergi sistemlerine göre aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir:

- Verginin olmadığı ülkeler : Bu gruba giren ülkelerde, kazanç, irat ya da servetler üzerinden hiç bir şekilde vergi alınmamaktadır. Bu ülkelerde, devlet gelirleri kuruluş aşamasında alınan ücretlerden ya da faaliyetin devamı sürecince alınan yıllık ücret gibi unsurlardan oluşmaktadır. Bu ülkelere, Bermuda, Bahama ya da Cayman Adaları örnek gösterilebilir.

-Yurt dışı faaliyet kazançları üzerinden vergi alınmayan ülkeler : Bu gruba giren ülkelerde vergi, işletmelerin yalnızca yurt içi faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar

²³Nurettin Bilici, "Vergi Cennetleri İle Mücadele" , 19. Türkiye Maliye Sempozyumu , Antalya , 2004 , ss.601-603 .

üzerinden alınmakta, yurt dışı faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar ise vergiye tabi olmamaktadır. Bu ülkelerde işletmelerin kuruluş aşamasında, hem yurt içi hem de yurt dışında faaliyette bulunmalarına izin verilebileceği gibi yalnızca yurt dışında faaliyette bulunma koşuluyla da kuruluş izni verilebilmektedir. Bu ülkelere, Panama, Liberya, Cebeli Tarık (Gibraltar), Isle of Man gibi ülkeler örnek olarak gösterilebilir. Örneğin Cebeli Tarık'da genel KV oranı % 35 olmasına rağmen, işletmeler, burada yerleşik ortaklarının bulunmaması durumunda Cebeli Tarık'da uygulanan vergilere tabi olmamaktadırlar.

- Düşük oranlı vergi uygulayan ülkeler : Bu ülkelerde, kurum kazançlarına nerede elde edilirse edilsin vergi uygulanmaktadır. Ancak, vergi oranı oldukça düşük olmaktadır. Bu ülkelere, KV oranının % 4,25 olarak uygulandığı Güney Kıbrıs Rum Kesimi örnek gösterilebilir.

- Özel vergi rejimleri olan ülkeler : Bu ülkelerde, gelir, kazanç ve iratlara vergi uygulanmaktadır. Ancak, belirli tipteki şirketlere veya işlemlere vergi avantajları sağlanmaktadır. Örneğin, gemicilik ya da film yapım işletmelerinin, bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar üzerinden vergi alınmamaktadır. Hollanda Antilleri holdinglere, Panama gemicilik işletmelerine ve Barbados uluslararası finansal şirketlere özel vergi uygulamaları sunmaktadırlar. Örneğin, Panama'da genel KV oranı % 30 olmasına rağmen, uluslararası gemicilik faaliyetlerinden elde edilen kazançlar vergiye tabi olmamaktadır.

Vergi uygulamayan ya da belirli türde işletme ya da kazançlara istisna uygulayan ülkelerde devlet gelirleri, kuruluş aşamasında alınan ücretlerden ve/veya faaliyetin devamı sürecince alınan yıllık ücret gibi unsurlardan oluşmaktadır. Bir anlamda bu ücretlerde, vergi gibi değerlendirilmektedir. Bu ücretlerin alınma esasları, aşağıdaki gibi sınıflandırılmaktadır:

- Bazı vergi cennetlerinde, işletmelerin gayri safi satış tutarından ya da kazancından bağımsız olarak yalnızca yıllık bir ücret ödenmektedir. Bahama, Belize ve İngiliz Virgin Adaları buna örnek olarak gösterilebilir.

Vergi cenneti ülkelerde çok düşük oranlarda olan verginin ödenmemiş olması durumunda, yerel idarelerin bazı yaptırımlarıyla karşılaşılabilir. Bunlara, işletme

kaydının kamuoyuna açıklanması, işletme kaydının silinmesi ya da işletmenin yaptığı bütün işlemlerin geçersiz sayılması gibi uygulamalar örnek gösterilebilir.²⁴

3. Vergi Cenneti Ülkelerin Özellikleri Veya Sundukları Avantajlar

Vergi cennetleri geniş anlamda, gelir unsurlarının tamamının veya bir kısmının hiç vergilenmediği veya düşük oranda vergilendirildiği ve belirli bir düzeyde gizlilik kuralının uygulandığı ülkeler şeklinde tanımlanmaktadır.

OECD Vergi Sorunları Komitesi'nin, 20 Ocak 1998 tarihinde açıkladığı "zararlı vergi rekabeti- yükselen bir global sorun" isimli raporunda, bir ülkenin vergi cenneti olduğunu belirleyen dört önemli faktör bulunduğu ifade edilmiştir.

Bunlar:

a. Hiç vergi olmaması veya düşük vergileme yapılması

Vergi cennetlerindeki düşük veya sıfır oranlı vergiler ile istisna ve muafiyetlerin geniş olması mükellefleri, üzerindeki vergi yükünü azaltmak gayesiyle bir vergi cenneti ülkeyi tercihe itmektedir. Tanınan vergi ayrıcalıklarına aşağıdakileri örnek olarak verebiliriz:

-Hong Kong ve Panama'da yabancı kaynaklı gelirler üzerinden gelir vergisi ve kurumlar vergisi alınmamaktadır.

-Barbados, Jamaica, Liberya, Cebelitarık'ta mukim olmayanların yabancı kaynaklı gelirleri üzerinden gelir vergisi ve kurumlar vergisi alınmamaktadır. Bunlardan İngiliz egemenliğine tabi Cebelitarık'ta KDV uygulaması bulunmamaktadır. Oysa bilindiği gibi AB üyesi ülkelerde KDV, uygulaması mecburi olan bir harcama vergisidir.

-Cayman Adaları ve Bermuda gibi vergi cennetlerinde, gelir vergisi, kurumlar vergisi, veraset ve intikal vergisi, stopaj vergisi dahil hiç bir vergi yükü bulunmamaktadır. Ayrıca gelecekteki 50 yılda da vergi konulmayacağı bazı mükelleflere garanti edilebilmektedir .

-Lüksemburg , İsviçre'de holding şirketlere yönelik ayrıcalıklı vergi düzenlemeleri yürürlüktedir.

-Taşınmaz malların vergi cennetinde kurulan şirketin bilançosuna dahil edilmesi: Böylece, bu ülkelerde gayrimenkullar üzerinden alınan vergilerin düşük

²⁴ Öz , ss.130-132 .

olması nedeniyle vergi avantajı sağlanmakta ayrıca, taşınmazın kayıtlı olduğu şirketin hisseleri satılarak vergi ödenmeksizin mallar satılabilmektedir.

-Turizm şirketlerinin işlemlerinin vergi cenneti ülkeler üzerinden gerçekleştirilmesi: Bermuda örneğinde olduğu gibi bazı vergi cenneti ülkeler otel inşası ve işletilmesinden elde edilen gelirleri otuz yıl gibi uzun süreler için vergi dışı bırakmıştır.

-Gemi taşımacılığı şirketlerinin vergi cenneti bir ülkede tescil ettirilmesi: Panama ve Liberya örneğinde olduğu gibi bu durumda, elde ettikleri kazançlar üzerinden ya vergi ödenmemekte ya da düşük oranlı bir vergi ödenmektedir.

Aslında mükellefler, vergi cenneti ülkeleri yukarıda örneklerini verdiğimiz avantajlardan yararlanmanın yanı sıra, buldukları ülkenin vergisinden kaçmak için de bir araç olarak kullanılmaktadırlar. Bu bağlamda uygulanan yöntemlere aşağıdaki örnekleri verebiliriz:

-Vergi cenneti ülkeler ile yapılan ithalat ve ihracatta , ithalat maliyetlerinin yüksek, ihracat bedellerinin düşük gösterilmesi.

-Yurtdışından yapılacak olan ithalatın vergi cenneti ülkeler üzerinden gerçekleştirilmesi: örneğin yurtdışından ithal edilecek mallar önce vergi cenneti ülkedeki şirket tarafından satın alınmakta, sonra üzerine yüksek bir kâr ilave edilerek asıl ithalat yapan ülkeye satılmaktadır. Bazı durumlarda da vergi cenneti ülkede bulunan şirket ithalata aracılık etmekte ve bu şirkete yüklü komisyon ödemesi yapılmaktadır.

-Söz konusu ülkeler aracılığıyla yapılan hayali ihracat,

-Vergi cennetindeki kardeş şirketten borç alındığı ileri sürülerek yüksek faiz ödemesi yapılması,

-Yine vergi cennetindeki şirketten danışmanlık, proje, organizasyon ve ar-ge gibi hizmetler alındığı ileri sürülerek fatura temin edilmesi ve bu faturaların gider yazılarak vergi matrahının azaltılması,

-Suni transfer fiyatları yoluyla, elde edilecek kârların vergi cenneti ülkedeki şirkette toplanması,

-Şube ve iştirak karlarının vergi cennetindeki şirkette toplanması.

Örnek olarak verilen bu işlemlerin tamamında amaç , bulunulan ülkede vergi matrahının azaltılması ve verginin olmadığı ülkeye para transfer edilmesidir. Vergi

cenneti ülkeden paraların tekrar geriye aktarılması da zor olmamaktadır. Örneğin , buralarda kurulu şirket istenilen ülkedeki bir başka şirkete ortak edilerek paralar tekrar sistem içine döndürülmektedir.

Vergi cenneti ülkeler ,ülkelerindeki sermaye ve kazançları üzerinden vergi almadıkları gibi bu kazançların yurt dışına çıkarılmasını da genelde vergi dışında tutmaktadırlar. Uygulamada bu ülkelerden elde edilen faiz gelirlerinin çok düşük bir kısmının vergi idarelerine beyan edildiği tahmini de yapılmaktadır.

b. Gizlilik Kuralına Sıkı Sıkıya Bağlı Kalınması

Gizlilik ve güvenlik ilkeleri doğrultusunda, bankalarla iş yapan kişi ya da kuruluşlara ait bilgiler ve ticari sırlar, hiç bir şart ve koşulda üçüncü kişi, kuruluş ya da ülkeye verilmemektedir.

c. Vergi Yasalarının Şeffaf Olmaması

Bu ülkelerde, idare ile vergi mükellefleri arasında oran ve matrah konusunda özel anlaşmalara imkan veren yasal düzenlemeler bulunmaktadır. Bu şekilde, kara para aklama faaliyetleri ile vergi kaçakçılığı da kolaylaştırılmaktadır.

d. Fiilen Faaliyette Bulunulmaması

Asli faaliyet vergi cenneti ülkelerde gerçekleşmemekte, buralarda faaliyette bulunuyor görünen kişi ya da kurumların, vergi cennetlerindeki varlığı çoğunlukla bir daire, bir masa, bir telefon, bir sekreterden daha öteye geçmemektedir. İşlemler sadece kağıt üzerinde buralarda gerçekleşiyor gibi gösterilmektedir.

Örneğin;

-New York Times'ta yayınlanan bir habere göre Enron, vergi ödememek için ABD dışında, vergi cenneti ülkelerde tam 881 adet şube kurmuştur. Bunlardan 692'i Cayman Adaları' da, 119'u Caicos Adaları'nda, 43'ü Mauritius Adası'nda, 8'i ise Bermuda'dadır. Aynı haber, şubelerden en az ikisinin, gerçekte olmayan mali işlemleri olmuş gibi gösterdiğini vurgulamıştır. Enron örneğinde şirket, Amerikan vergilerine tabi olmamak için, kârlarını vergi cennetinde bulunan bir bankaya aktarmaktadır .Vergi cennetinde bulunan ve çoğu kez, ana şirketin kontrolünde çalışan banka, aracılık ücretini aldıktan sonra, kârın geri kalanını vergiye tabi olmayacak şekilde tekrar ana şirkete geri döndürmektedir. Bu uygulama belli sınırların aşılması koşuluyla Amerikan yasaları tarafından yasal kabul edilmektedir .

-The Gardian gazetesinde yer alan bir habere göre İngiliz egemenliğine tabi 30.000 nüfuslu Cebelitarık'ta 28.000 kayıtlı şirket bulunmaktadır .

-Karayipler'deki 35.000 kişinin yaşadığı Cayman Adalarında 32.000 uluslararası ticaret şirketi, 550 banka, 900 uluslararası yatırım fonu, 400 sigorta şirketi bulunmaktadır. Cayman Adalarındaki bankaların mevduat hacmi ise 410 milyar doları aşmaktadır.

-Son olarak, dünyaca ünlü spekülör Soros, 21 milyar dolarlık fonun %90'ı ile, danışmanlık yaptığı yüz milyarlarca doları, vergi cennetleri üzerinden yönetmektedir.

4. Vergi Cenneti Ülkelerin Listesi

Vergi cenneti ülkelerin listesi konusunda uluslararası platformda üzerinde görüş birliği sağlanan bir sayı bulunmamaktadır.

OECD Vergi Sorunları Komitesi, 20 Ocak 1998 Vergi Rekabeti Raporu ile değişik uygulamaları incelemiş ve sonuçta kırk bir ülkenin bu kriterleri taşıdığını belirlemiştir. Söz konusu ülkeler OECD ile işbirliğine davet edilmiştir. Aralık 2003 tarihi itibarıyla bu ülkelerden 36 tanesi OECD'nin işbirliği önerisine olumlu yanıt vererek "işbirliği yapan ülkeler" kategorisine girmiştir. İşbirliği talebine veren ülkeler aşağıdakilerdir:

-ABD'nin Harici Toprağı: Amerikan Virjin Adaları

-İngiliz Denizaşırı Toprakları: Anguilla, Bermudes, İngiliz Virjin Adaları, Eaimans Adaları, Cebelitarık (Gibraltar), Montserrat, Turks ve Caicos Adaları

-İngiliz Couron'una Tabi Ülkeler: Grenade, Guernesey, Sark, Alcmeý, Man Adası, Jersey ,

-Yeni Zelanda Egemenliğine Tabi Devletler: Cook Adaları Devleti, Niue devleti

-Diğer: Bahamas Cumhuriyeti, Bahreyn Krallığı, Belize, Bermuda, Cayman Adaları, Kibns, Dominik Cumhuriyeti, Malta, Maurice Adası, Nauru Cumhuriyeti, Panama, Samjoa, Saint-Marin, Seychelles Cumhuriyeti, Saint Kitsirp Nevis Federasyonu, Sainte Lucie, Saint Vincent ve Grenadines, Vanuatu Cumhuriyeti.

Listeden görüldüğü gibi vergi cenneti uygulamaların yarıya yakını (17tanesi) zengin ülkelerin kontrolü altında varlığını sürdüren ülkelerdir.

Geriye kalan beş ülke; Andora, Liberya, Lihtenştayn Prensiği, Monako Prensiği, Marshall Adaları, işbirliği için hiçbir girişimde bulunmamıştır. Bu ülkeler

OECD'nin "kara liste" (ortak yaptırımlar uygulanacak) olarak adlandırdığı "işbirliğine yanaşmayan vergi cenneti ülkeler" listesinde yer almışlardır.

OECD listesi hazırlanırken, sadece ülkelerin bilgi vermeye yanaşıp yanaşmayacakları kıstas olarak alınmıştır. Vergi cennetlerinin özellikleri arasında yer alan tercihli vergi uygulaması gibi diğer kıstaslar ise göz ardı edilmiştir.

OECD'nin vergi cenneti ülkeler listesi 5'e kadar inmiştir ancak, diğer uluslararası kuruluşların listelerinde çok sayıda ülke yer almaya devam etmektedir, örneğin Birleşmiş Milletler verilerinde vergi cenneti ülkelerin sayısı 74 olarak açıklanmaktadır. G7 Ülkelerinin kurmuş olduğu Finansal İstikrar Forumu'nun Haziran 2000'de hazırladığı listede 42 ülke yer almıştır. Bu liste OECD listesinde yer almayan; İsviçre, Luksemburg, İrlanda, Singapur, Kıbrıs, Lübnan, Panama gibi ülkeleri de kapsamaktadır.

Dünyanın iki büyük vergi cenneti ülkesi ile ilgili bazı rakamlara yakından bakılması yararlı olacaktır:

-Luksemburg: 400.000 nüfuslu AB üyesi Lüksemburg, dünyanın yedinci büyük malî piyasası olmak gibi bir rekoru elinde bulundurmaktadır. Luksemburg'da bulunan farklı 210 bankanın sahip olduğu aktiflerin toplam tutan 600 milyar EURO'yu bulmaktadır. Lüksemburg milli gelirinin üçte biri, bankacılık sektöründen elde edilmektedir.

-İsviçre: Dünya off-shore bankacılığının 1/3'ünün İsviçre'de olduğu tahmin edilmektedir. Sınırlar arası özel bankacılık işlemlerinin de, rakamsal olarak üçte biri İsviçre finansal sektörü tarafından yönetilmektedir.²⁵

5. Türkiye ve Vergi Cenneti Ülke Uygulamaları

Vergi cenneti ülke uygulamalarının Türkiye'nin lehine mi aleyhine mi olduğu sorusunun yanıtı, bu ülkelerden Türkiye'ye gelen kaynak tutarı ile Türkiye'den bu ülkelere giden kaynak tutarının karşılaştırılması ile verilebilir.

Ülkemizde yapılan yabancı sermaye yatırımlarının kompozisyonuna bakıldığı vakit bunlardan bir kısmının, Jersey, Guernsey gibi vergi cennetlerinden geldiği görülmektedir. Hazine Müsteşarlığı, Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü'nün 2001 yılı Raporuna göre, başta Panama ve Hollanda Antilleri olmak üzere Vergi cenneti

²⁵ Bilici, ss.604-609 .

karakterine sahip ülkeler kaynaklı yatırımların toplam yatırımlar içindeki payı % 10'a yaklaşmaktadır.

Türkiye'den vergi cenneti özelliğini taşıyan ülkelere giden kaynaklara bakıldığı vakit ise, ülkemizdeki kayıt dışı ekonominin boyutunun yüksek olması, mükelleflerin bu uygulamalara yönelik ilgisinin yüksek olduğunu göstermektedir. Bu çerçevede genellikle; Kıbrıs, Bahreyn veya Malta gibi ülkeler kullanılmaktadır. Türkiye'deki Türk bankasının aracılığı ile genellikle aynı gruba ait olan Kıbrıs, Bahreyn veya Malta'daki off-shore bankada hesap açtırılmaktadır. Bu işlemle kara paranın aklanması gerçekleştirildiği gibi, vergi avantajı sağlanıp daha yüksek faiz geliri elde edilmektedir. Çünkü bu ülkelerde genel olarak stopaj yapılmamakta veya düşük oranda yapılmaktadır. Türk bankalarındaki mevduat toplamının yaklaşık dörtte birinin kıyı bankalarında tutulduğu ileri sürülmektedir.

Susurluk raporunda, Türkiye'deki kara para büyüklüğünün 50 milyar dolar olduğu ifade edilmiştir. Sadece kara paranın transferinden Türkiye'ye 5-6 milyar dolar para kalmaktadır. Türkiye'nin tüm kara para faaliyetlerinden sağladığı faktör gelirinin, yani katma değer in ise 9-10 milyar dolar olduğu ifade edilmiştir . Türkiye'de kayıt dışı ekonominin kayıtlı GSMH'ye oranı konusunda % 25'le % 100 arasında değişen tahminler yapılmaktadır. OECD'nin 2000 Raporunda bu oran % 66 olarak açıklanmıştır. Aynı yıldaki OECD ortalaması ise % 17'dir.

Vergi cenneti uygulamalar yüzünden önemli miktarlarda kaynak kaybına uğrayan Türkiye, kara para ile mücadele çerçevesinde yürütülen uluslararası çalışmalara etkin bir şekilde katılmaktadır. Bu konuda, Birleşmiş Milletler'in kara paranın aklanmasının önlenmesi konusu ile ilgili Viyana Sözleşmesi ve New York Sözleşmesi imzalanmıştır. Buna karşılık henüz Palermo Sözleşmesine taraf olunmamıştır. Viyana Sözleşmesi 1995 yılında 4136 sayılı Yasa ile TBMM'de onaylanmıştır. Diğer taraftan, G7 ülkelerinin girişimiyle OECD bünyesinde oluşturulan FATF'ın (Finansal Eylem Görev Grubu'nun) önerileri dikkate alınarak 1996 yılında 4208 sayılı Karaparanın Aklanmasının Önlenmesi Hakkındaki Kanun çıkarılmıştır. Bu Kanunla VUK 359/b kapsamında vergi kaçakçılığı suçu işlenerek sağlanan kazançlar da kara para çerçevesi içine alınmıştır.

Aynı çerçevede, Mali Suçları Araştırma Kurulu Başkanlığı (MASAK) kurulmuştur. Bu Kurul, kara paranın aklanmasının önlenmesi konusunda gerekli araştırma ve incelemeleri yapmak ve bu konuya ilişkin uygulanacak esas ve usulleri

belirlemek amacıyla 178 sayılı KHK'de yapılan değişlikle kurulmuştur. Değişiklikler 4208 sayılı Kanunla yapılmıştır. MASAK'ın görevleri arasında, kara paranın aklanmasına ilişkin istatistik ve diğer bilgileri toplamak, değerlendirmek ve bu bilgileri Türkiye'nin taraf olduğu ikili ve çok taraflı anlaşmalar çerçevesinde ilgili taraf ve mercilere bildirmek te sayılmıştır. Kara paranın aklanması ile ilgili bilgi ve belge isteme konusunda "meslek sırrının geçersizliği ilkesi" Kara Paranın Aklanması ile ilgili Yönetmeliğin 7. maddesinde düzenlenmiştir. Bu düzenleme uluslararası normlara da uygundur. Bu düzenleme ile, bankalar MASAK tarafından istenen bilgi ve belgeleri vermek yükümlülüğü altındadır.

Gelir Vergisi Kanunumuza göre yabancı ülkelerden elde edilen gelirlerin, bu gelirler üzerinden stopaj yapıp yapılmadığına, tutarına ve niteliğine bakılmaksızın beyan edilmesi zorunluluğu vardır. Yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlar:

1)Mükellefin bunları Türkiye'de hesaplarına intikal ettirdiği yılda,

2)Türkiye'de hesaplara intikal ettirilmemesinin mükellefin iradesi dışındaki sebeplerden ileri geldiği kanıtlanmışsa, mükellefin bunlara tasarruf edebildiği yılda elde edilmiş sayılır.

Şu şekilde "offshore" hesaplardan elde edilen faizlerin miktarı ne olursa olsun beyan edilme zorunluluğu bulunmaktadır. Bu hesaplardan döviz cinsinden sağlanan faizlerde ve ana para ortaya çıkan kur artışı genel kural gereği vergiye tabi bulunmamaktadır. TL cinsinden sağlanan faizlerde ise indirim oranı uygulandıktan sonra bulunacak tutar miktarı ne olursa olsun beyan edilecektir. Faiz gelirinin işleme ait olması durumunda ise, indirim oranından ve kur artışının vergi dışı kalmasından yararlanma imkanı bulunmamaktadır.

2004 yılı OECD raporunda ülkemizdeki "serbest bölgeler uygulaması" tercihli vergi rejimleri listesinde sayılmış ve bu uygulamanın diğer ülkeler açısından zararlı vergi rekabeti etkisi doğurduğu ifade edilmiştir. Bu gelişme üzerine Türkiye, 06.02.2004 tarih ve 25365 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak aynı gün yürürlüğe giren 5084 sayılı "Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" ile bu bölgelerde faaliyette bulunanlara tanınan avantajların,

-06.02.2004 tarihine kadar ruhsat almış işletmeler için 01.01.2009 tarihinde,

-Yeni faaliyet gösterecekler için ise AB'ye tam üyeliğin gerçekleşmesine kadar kaldırılacağını OECD'ye taahhüt etmiştir.

6. Değerlendirme

Vergi cennetleri ile mücadelenin ciddiyeti globalleşme ile artmıştır. Vergi cennetleri tıpkı serbest bölgeler gibi, yabancı sermayeye vergi ve denetim dışılık avantajı sunarak, kendisine çekmeye çalışmaktadır. Bu topraklar özellikle, kâr transferi gibi yollarla vergiden kaçınmak isteyen uluslararası sermaye şirketleri ve kara para aklayıcıları tarafından kullanılmaktadır.

Vergi cenneti olarak nitelendirilen ülkelerin önemli bir kısmının özellikle; İngiltere, ABD gibi güçlü ülkelerin garantisi veya politik egemenliği altında bulunduğu görülmüştür. Hatta, dünyanın dört bir köşesinden yabancı sermayeyi kendi ülkesine çekmek için birçok vergi avantajı tanıyan ve diğer ülkelere son derece sınırlı bilgi veren ABD ve İngiltere'nin bu işin arkasında olduğu da iddia edilmiştir . Gerçekten ABD ve İngiltere'deki vergi yükü diğer AB ülkelerine göre oldukça düşüktür ve yerleşik olmayan yabancılara ilave vergi avantajları tanınmıştır. Bundan dolayı OECD ve AB içindeki vergi cennetlerine karşı mücadele çalışmalarının arkasında, daha çok Avrupa'nın yüksek vergiler uygulayan ülkelerinin durduğu bilinmektedir.

Vergi cennetleri ve zarar verici vergi uygulamalarıyla uluslararası mücadelenin temel felsefesini, ülkelerin vergi egemenliğine zarar vermeden ve kişilerin mahremiyet hakkını ihlal etmeden adil bir vergi rekabeti ortamı tesis etmek oluşturmaktadır.

OECD bünyesinde yapılan çalışmalar diyaloga dayalıdır. Burada alınan kararların uluslararası hukuk yönünden yaptırım gücü yoktur. Bu durum OECD bünyesinde kararlaştırılan yaptırımların uygulama şansını sınırlı tutmaktadır. OECD, bilgi değişimi konusuna odaklanmış ve vergi cenneti ülkeler listesini bilgi verme taahhüdünde bulunup bulunulmamasına göre oluşturmuştur. Bu tasnifle vergi cenneti ülkeler listesi 5'e kadar inmiştir. Ancak uygulamada vergi mahremiyetinin sınırlarını belirlemede yaşanan sorunlar, bu uygulamanın etkinliğini azaltmaktadır. OECD, vergi cennetlerinin diğer önemli özelliği olan haksız vergi rekabetine karşı mücadeleyi ise ikinci plana almıştır. Aslında makul ölçülerde vergi planlamasının sınırlarını çizmede de güçlükler bulunmaktadır.

Her şeye rağmen OECD ve diğer bazı uluslararası kuruluşlar bünyesine vergi cennetleriyle ilgili çalışmalar devam etmektedir. Temel amaç, bu ülkeleri bilgi

değişimine zorlamak ve haksız vergi rekabeti uygulamalarına engel olmaktır. Bu şekilde adı geçen ülkelerin cazibesi ortadan kaldırılmaya çalışılmaktadır.

Kayıt dışılığın ve sermaye kaçışının yüksek boyutlarda seyrettiği düşünülen ülkemizin de, bu çalışmalara aktif olarak katılımı bir zorunluluk olarak ortaya çıkmaktadır. Ancak Türkiye bu çalışmalara katılırken, sahip olduğu vergi teşvik tedbirlerini yürürlükten kaldırma konusunda acele etmemelidir. Serbest bölgeler uygulaması konusunda böyle bir hataya düşülmüştür. Yabancı yatırım fakiri olan ülkemizin bu tip uygulamalara eskisinden daha çok ihtiyacı vardır, özellikle AB üyeliğine kadar, kalkınmanın hızlandırılması için teşvik tedbirlerinin özenle uygulanması gerekir.²⁶

B. TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGESİ UYGULAMASI

1. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinin Tarihsel Gelişimi

Bir ülkede uygulanmakta olan maliye politikalarının çeşitli amaçlar doğrultusunda şekillendiği görülmektedir. Maliye politikası çerçevesinde uygulanan vergisel tedbirler aracılığı ile devlet bir yandan kamu giderlerini finanse etmek üzere gereken mali kaynağı sağlarken diğer yandan da mali amaç dışında kalan diğer hedefleri gerçekleştirmeye çalışır. Ekonomide tam istihdamın, fiyat istikrarının, dış dengenin sağlanması ve piyasa sürecinde otomatik olarak ortaya çıkan gelir ve servet dağılımındaki farklılıkların giderilmesi, söz konusu amaçlardan bazılarıdır. Diğer yandan iktisadi büyümenin teşvikinde de maliye politikasının önemli bir rol oynadığı görülmektedir. Devlet, izleyeceği gelir ve harcama politikaları doğrultusunda iktisadi büyümeyi belirleyen faktörleri etkileyebilme gücüne ve yeteneğine sahiptir. Bilindiği gibi iktisadi büyümenin sağlanmasında diğer faktörlerin yanı sıra teknolojik gelişim büyük bir önem taşır.²⁷

İleri Batı ülkelerine baktığımızda teknolojik ilerlemenin ulusal ekonomilerin vazgeçilmez bir parçası olduğu görülmektedir. Azgelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde ise teknolojik ilerleme alanında yapılan çalışmalar çok daha geri planda seyretmektedir.

Çağımızda ülkelerin ekonomik gelişmesini belirleyen en önemli etkenlerden biri bilim ve teknoloji alanındaki ilerlemedir. Bilişim ve iletişimin hızla geliştiği

²⁶ Bilici , ss.614-618 .

²⁷ Nagihan Oktayer , “Teknolojinin Gelişiminde Vergisel Teşviklerin Rolü” , *Vergi Sorunları Dergisi*,Sayı:184(Ocak 2004) , s.30 .

dünyamızda , özellikle teknoloji alanında çok süratli değişim yaşanmaktadır. Yalnızca teknoloji ithali ile sanayileşmesini gerçekleştirerek ekonomik büyümeyi ve kalkınmayı amaçlayan gelişmekte olan ülkeler, zamanla bu imkanı kaybetmişlerdir. Çünkü ithal edilen teknoloji, kısa bir süre sonra yetersiz kalmakta ve bu alanda rekabet imkanı vermemektedir .

TGB için, kurulmuş oldukları ülkelerin ihtiyaçları ve beklentileri de göz önüne alınarak birçok tanım yapılmıştır. Bunların arasında en kapsamlı tanım, İngiltere Bilim Parkları Birliği tarafından yapılmış olup, bu bölgeler "teknopark" olarak adlandırılmıştır. Buna göre; teknopark, bir üniversite veya yüksek öğrenim kurumu ya da bir araştırma merkezi ile resmi ilişkiler kurmuş; içinde, teknoloji kökenli firma ve işletmelerin oluşmasını özendirerek ve büyüüp gelişmesine destek verecek biçimde tasarlanmış; yönetiminin, ilgili firmalara teknoloji ve işletmecilik becerilerinin transferi konusunda etkin uğraş verdiği, bir girişimdir.

a. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinin Dünya Ülkelerindeki Tarihsel Gelişimi

Özellikle son 30 yıl içinde, elde edilen bilimsel bilginin teknolojinin hizmetine en kısa sürede sunulabilmesinin önemi göz önünde tutularak dünyada bilim ve teknolojiye bir entegrasyona gidilerek başta ABD olmak üzere İngiltere, Fransa, Almanya ve Japonya gibi gelişmiş ülkelerde ve yeni sanayileşen ülkelerde bilim ve teknoloji parkları oluşturulmuş ve bugün sayı olarak 1000'e yaklaşmıştır. Bunlara genel olarak teknopark denilmektedir. Yaygın olarak bilim ve teknoloji parkları olarak da adlandırılan bu parkların faaliyetleri temel olarak benzer olmakla birlikte içerdikleri faaliyetlere göre ülkeden ülkeye isimlendirmede farklılıklar görülmektedir.

ABD ve Norveç'te araştırma parkı, İngiltere'de bilim parkı, yenilik merkezi, teknoloji borsası, Almanya'da teknoloji merkezi, Fransa'da teknopol, Japonya ve İtalya'da teknopolis olarak isimlendirilmektedir.

(1) ABD'de Teknoparklar

ABD'de ilk teknopark örnekleri, North Carolina Eyaletinde kurulan Araştırma Üçgeni Parkı (Research Triangle Park) ve Massachusetts Institute of Technology (MIT) çevresinde kurulan 128 sayılı Karayolu (Route 128) ve Kaliforniya'da Stanford Üniversitesi yanındaki Silikon Vadisi (Silicon Valley)'dir. Research Thangle Park 1959 yılında kurulmuştur. 1965 yılında IBM ve EPA şirketleri de buraya yerleşmiştir. 1994 yılı mart ayı itibariyle 65 araştırma şirketi, 55 hizmet şirketi ve 34.000 çalı şanı vardır.

Silicon Vadisinde ise çoğunlukla bilgisayar ve elektronik alanda çalışan 3.000 kadar küçük ve orta büyüklükte firma bulunmaktadır.

(2) İngiltere'de Teknoparklar

İngiltere'de kurulan ilk teknopark Heriot-Watt araştırma parkıdır. Aynı yıl Cambridge Bilim Parkı da kurulmuştur. 1972'den sonra 10 yıl kadar başka park kurulmamıştır. 1982 yılında Merseyside Bilim Parkı, 1983 yılında Aston, Bradford, Leeds ve Glasgova Bilim Parkları, 1992 yılında Emmerson Bilim Parkı ve Cranfield Teknoloji Enstitüsü kurulmuş ve 1992'de bilim parkı sayısı 40'a ulaşmıştır. Cambridge Bilim Parkı İngiltere'nin en büyük bilim parkıdır.

(3) Fransa'da Teknoparklar

Fransa'da, 20'nin üzerinde yeni teknoloji merkezi kurulmuş ve kurulmaktadır. En büyükleri Sophia Antipolis, Grenoble-Meylan ve Toulouse'tadır. Sophia Antipolis Teknoloji Parkı 1969 yılında kurulmuştur. 1005 şirketi barındıran dünyanın en başarılı örneklerinden biridir. Ana faaliyet alanları bilgisayar ve uzaktan veri işleme, elektronik ve otomasyon, tıp, eczacılık, kimya, biyoteknoloji ve eğitimidir.

(4) Japonya'da Teknoparklar

Japonya'da, teknopolis olarak adlandırılan bu tür merkezler merkezi hükümet tarafından desteklenmektedir. MİTİ (Uluslararası Ticaret ve Sanayi Bakanlığı) teknopolislerin kurulmasında etkin rol oynamaktadır. Ayrıca Avustralya'daki teknopolislerin kurulmasına da öncülük etmektedir.

(5) Çin'de Teknoparklar

Ayrıca Çin bu konuda çarpıcı bir örnek oluşturmaktadır. İlk olarak 1985 yılında Shengzhen Bilim ve Teknoloji Parkı kurulmuştur. Bugün Çin'de 52 adet yüksek teknoloji geliştirme bölgesi bulunmaktadır. Teknoparklar sadece bu ülkelerde değil, sanayileşme hamlesi yapmak isteyen birçok ülkede yaygın olarak bulunmaktadır .

b. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinin Türkiye'deki Tarihsel Gelişimi

Türkiye için yaşamsal önem taşıyan Teknoloji Geliştirme Bölgeleri'nin kuruluşu, "Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Yasa Tasansı"nın; Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nın 1995 yılı ortalarından başlanarak, yaptığı hazırlıkların çeşitli kuruluşlara dağıtılması sonucu görüş birliği sağlanmasından sonra 1997 yılının ortalarında Başbakanlığa ve

müteakiben Türkiye Büyük Millet , Meclisi'ne sevk edilmesi sonucu geç de olsa 2001 yılında yasalaşmasıyla gerçekleşti.

BKK ile kurulmasına karar verilen teknoparkları aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz.

- Ülkemizde kurulan ilk teknoloji geliştirme bölgesi ODTÜ-Teknokent Teknoloji Geliştirme Bölgesi'dir. 1 Eylül 1998 tarihinde Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nın onayı ile teknopark olarak kurulan ODTÜ (Orta Doğu Teknik Üniversitesi) Teknokent Teknoparkı, 4691 sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesiyle birlikte teknoloji geliştirme bölgesi hüviyeti kazanmıştır.

-10.01.2003 tarih ve 24989 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2002/4965 sayılı "Bazı Alanların Teknoloji Geliştirme Bölgesi Olarak Tespit Edilmesine İlişkin Ekli Karar'ın Yürürlüğe Konulması" BKK ile İstanbul Teknik Üniversitesi Arı Teknokent Teknoloji Geliştirme Bölgesi, Hacettepe Üniversitesi Teknoloji Geliştirme Bölgesi,

-10.04.2003 tarih ve 25075 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2003/5390 sayılı "Bazı Alanların Teknoloji Geliştirme Bölgesi Olarak Tespit Edilmesine Karar" BKK ile Yıldız Teknik Üniversitesi Teknoloji Geliştirme Bölgesi, Kocaeli Üniversitesi Teknoloji Geliştirme Bölgesi, Eskişehir Teknoloji Geliştirme Bölgesi,

-10.06.2003 tarih ve 25134 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2003/5626 sayılı "Bazı Teknoloji Geliştirme Bölgelerine Ait Sınırlar İle Ek Alanların Tespit Edilmesine İlişkin Karar" BKK ile İstanbul Teknik Üniversitesi Arı Teknokent Teknoloji Geliştirme Bölgesi, ODTÜ Teknokent Teknoloji Geliştirme Bölgesi, TÜBİTAK-Marmara Araştırma Merkezi Teknopark Teknoloji Geliştirme Bölgesi kurulmuştur.

Bursa'da Uludağ Üniversitesi'nin öncülüğünde geliştirilen teknopark projesi 500 dönüm araziye kurulup gerekirse 500 dönüm arazi daha verilecek. Bugüne kadar 30 firmanın başvurduğu merkezin ilk mülk sahibi Tofaş oldu. Teknopark, aynı zamanda devletin doğu illerine yatırımı yapması için işadamlarına sağladığı teşvik olanağını da veriyor.

Türkiye gecesinde bugüne kadar toplam 12 teknoloji geliştirme bölgesi kurulmuştur. Bu bölgeler Bakanlar Kurulu Kararı ile tespit edilerek Resmi Gazete'de yayımlanmış bulunmaktadır. Bu bölgeler şunlardır:

- Bilkent Üniversitesi Teknoloji Geliştirme Bölgesi

- Ortadoğu Teknik Üniversitesi Teknoloji Geliştirme Bölgesi
- Hacettepe Üniversitesi Teknoloji Geliştirme Bölgesi
- TÜBİTAK Marmara Teknoloji Geliştirme Bölgesi
- İzmir Teknoloji Geliştirme Bölgesi
- Yıldız Teknik Üniversitesi Teknoloji Geliştirme Bölgesi
- Gebze Teknoloji Geliştirme Bölgesi
- İstanbul Teknik Üniversitesi Teknoloji Geliştirme Bölgesi
- Kocaeli Üniversitesi Teknoloji Geliştirme Bölgesi
- Eskişehir Teknoloji Geliştirme Bölgesi
- Selçuk Üniversitesi Teknoloji Geliştirme Bölgesi
- İstanbul Üniversitesi Teknoloji Geliştirme Bölgesi

Bunların dışında 20.02.2004 tarihi itibariyle 3 bölge başvurusu daha kabul edilmiştir. Bu bölgeler:

- Batı Akdeniz Teknoloji Geliştirme Bölgesi
- Erciyes Teknoloji Geliştirme Bölgesi
- Trabzon Teknoloji Geliştirme Bölgesidir.²⁸

2. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Uygulanan Vergisel Teşvikler

Ar-Ge faaliyetlerine, Ar-Ge yoluyla sağlanan birikim teknolojik gelişmelerin alt yapısı olduğundan, bu bağlamda teknoloji geliştirme faaliyetlerine sağlanan vergisel teşviklere baktığımızda genel olarak iki düzenlemeyi görmekteyiz:

- 3229 sayılı Kanunla 1986 yılından beri vergi sistemimize girmiş plan ve 5228 sayılı Kanunla değişiklikler yapılan, Ar-Ge yoluyla vergi indirimi,

- 06.07.2001 tarih 4961 sayılı Teknoloji Bölgeleri Geliştirme Kanunu ile sağlanan destekler.

06.02.2004 tarihli 5084 sayılı Kanunla, Teknoloji Geliştirme Bölgelerine (TGB) ciddi rakip olabilecek serbest bölgelerin sahip olduğu vergisel avantajlarda önemli değişiklikler yapılmıştır.

²⁸ Tezcan Atay , *Teknoloji Geliştirme Bölgeleri ve Sağlanan Vergisel Teşvikler* , Ankara:Yaklaşım Yayınları , 2004 , ss.13-18 .

Ar-Ge harcamaları ile ilgili olarak vergisel teşviklerin yanında diğer bazı teşvikler de söz konusudur. Bunların içinde TÜBİTAK-TİDEV-TTGV uygulamada öne çıkan önemli kurumlardandır.²⁹

Teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunanlara yönelik istisna uygulaması kısmi istisna niteliği taşımakta olup söz konusu faaliyetlere ilişkin yüklenilen katma değer vergisinin indirim ve iadesi mümkün bulunmamaktadır. İndirilemeyen katma değer vergisi işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilecektir.

5035 sayılı Kanun'un 11. maddesiyle 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 20/1. Maddeye göre, 01.01.2004 tarihinden itibaren 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'na göre teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunan girişimcilerin kazançlarının gelir veya kurumlar vergisinden istisna bulunduğu süre içinde bu bölgelerde ürettikleri ve sistem yönetimi, vergi yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımı şeklindeki teslim ve hizmetleri katma değer vergisinden müstesnadır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 32. maddesinde ise, bu Kanun'un 11, 13, 14, 15. maddeleri uyarınca vergiden istisna edilmiş işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisinin mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirileceği, vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen katma değer vergisinin, Maliye Bakanlığınca tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunacağı hükme bağlanmıştır. Bu hükümlere göre, Kanun'un geçici 20/1. maddesindeki teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunanlara yönelik istisna uygulaması kısmi istisna niteliği taşımaktadır. Bu çerçevede, söz konusu faaliyetlere ilişkin yüklenilen katma değer vergisinin indirim ve iadesi mümkün bulunmamaktadır. Diğer taraftan, indirilemeyen katma değer vergisi işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilecektir.³⁰

a. Destek ve Muafiyetler

TGB' deki vergisel teşvikler TGBK'nin "Destek ve Muafiyetler" başlığını taşıyan 8. maddesinde geniş şekilde açıklanmış olup, anılan maddenin 5035 sayılı

²⁹ Mustafa Türkkot , “Ar-ge , Teknoloji Geliştirme Faaliyetlerine Sağlanan Destekler “ , *Yaklaşım Dergisi* , Sayı:141 (Eylül 2004) , s.46 .

³⁰ Maliye Bakanlığı Özelgesi , *Yaklaşım Dergisi* , Sayı:143(Kasım 2004) , s.281 .

Kanunla yapılan (01.01.2004 tarihinden geçerli olmak üzere) değişikliklerle ayrıntısı aşağıda yer almaktadır:

“Destek ve Muafiyetler

MADDE 8. Bölgelerin kurulması için gerekli arazi temini , alt yapı ve idare binası inşası ile ilgili giderlerin yönetici şirketlerce karşılanamayan kısmı yardım amacıyla bakanlık bütçesine konulan ödenekler sınırlı olmak üzere karşılanabilir.

Yönetici şirket bu kanunun uygulanması ile ilgili işlemlerde her türlü vergi, resim, harçtan muaftır. Atık su arıtma tesisi işleyen bölgelerden belediyelerce atık su bedeli alınmaz.

(Not:3.fıkra , 5035 sayılı kanunun 49. maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır.)

(Not:4. fıkra 5035 sayılı kanunun 49. maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır.)

(Not:5. fıkra 5035 sayılı kanunun 49. maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır.)”

Üç, dört, beşinci fıkraların 5035 sayılı kanun ile yürürlükten kaldırılmadan önceki şekli aynen şu şekildedir.

Bölgede yer alan Gelir ve Kurumlar vergisi mükelleflerinin münhasıran bu bölgedeki yazılım ve ar-ge ye dayalı üretim faaliyetlerinde elde ettikleri kazançları faaliyete geçilmesinden itibaren 5 yıl süre ile Gelir ve Kurumlar vergisinden müstesnadır. Bakanlar Kurulu seçilen ,hedef alınan belirli teknolojik alanlar ve ürünler için 10 yıla kadar süreyi uzatabilir.

Bölgede çalışan araştırmacı , yazılımcı ve ar-ge personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri bölgenin kuruluş tarihinden itibaren 10 yıl her türlü vergiden müstesnadır.

Gelir ve Kurumlar vergisi mükelleflerince bu bölgelerde ar-ge faaliyetlerinde bulunan kişi , kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığı sponsor olarak yapılan bağış ve yardımlar toplamı 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesinin (2) numaralı bendi ile 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14. maddesinin (6) numaralı bendinde belirtilen oran ve esaslar dahilinde indirim tabi tutulur.

Yukarıda bahsi geçen madde fıkralarının kaldırılışına ilişkin 5035 sayılı kanun gerekçesinde Teknoloji Bölgeleri Kanunu'nun 8. maddesinin üç, dört ve beşinci fıkralarının kaldırılmakta olduğu , bu maddelerle düzenlenmiş olan vergi teşviklerinin aynı kanuna eklenen bir geçici madde ile yeniden düzenlendiği belirtilmektedir.

b. İstisnalar

5035 sayılı kanunla yürürlükten kaldırılan fıkralar aynı kanunun 44. maddesi ile TGBK'ya geçici 2.madde ile eklenerek teknoloji geliştirme bölgelerini işleten yönetici şirketler için 5 yıl olan istisna süresi 10 yıl süreli Kurumlar Vergisi istisnası haline getirilmektedir.

“MADDE 44.26.06.2001 tarihli ve 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'na aşağıdaki geçici madde eklenmiştir:

Geçici 2.madde:Yönetici şirketlerin bu kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançlar ile bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin münhasıran bu bölgedeki yazılım , ar-ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31.12.2013 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır.

Bölgede çalışan araştırmacı,yazılımcı ve ar-ge personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri 31.12.2013 tarihine kadar her türlü vergiden müstesnadır. Yönetici şirket , ücreti gelir vergisi istisnasından yararlanan kişilerin bölgede fiilen çalışıp çalışmadığını denetler.”

Kanun'un 8. maddesinde yer alan ve teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren firmaları teşvik etmek amacıyla düzenlenmiş doğrudan vergilere ilişkin teşvikler bir geçici maddede yeniden düzenlenmektedir.

Yapılan düzenlemede teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösterecek o yönetici şirketlerin 2013 yılı sonuna kadar, bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmektedir. Var olan düzenlemede bu yönde hangi bir istisna hükmü bulunmamaktaydı.

Gerek yöneticilere , gerekse bölgede faaliyet gösteren diğer şirketlere sağlanan kurumlar vergisi istisnasının, istisnaya konu kazançların dağıtılması halinde Gelir Vergisi Kanuni 'nun 94. maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendi kapsamında yapılacak tevkifata etkisi bulunmamaktadır. Konu herhangi bir tereddüdü içermediğinden, buna ilişki ayrıca bir hükme gerek görülmemiştir.

Teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren mükelleflerin bölgede çalışan araştırmacı, yazılımcı ve AR-GE personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri 31.12.2013

tarihine kadar her türlü vergiden istisna edilmekte, ayrıca istisna uygulamasıyla ilgili olarak yönetici şirkete sorumluluk verilmektedir, açıklamaları yapılmıştır.³¹

3. 5084 Sayılı Kanunla 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanununda Yapılan Değişikliklerin Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Açısından Değerlendirilmesi

TGBK ilk yayınlandığı dönemde , özellikle serbest bölgelerin sahip oldukları teşviklerden dolayı , TGB'nin tercih edilebilir olması veya etkinlik ve yaygınlık kazanabilmesi açısından ciddi rakip olabileceği değerlendirmeleri yapılmıştır. 06.02.2004 tarihli 5084 sayılı kanunla serbest bölgelerin sahip olduğu avantajlar azaltılmıştır.

5084 sayılı Kanun'un 8. maddesi ile gerçek ve tüzel kişilerin serbest bölgelerdeki faaliyetlerinden elde ettikleri kazanç ve iratların Türkiye'nin diğer yerlerine getirildiğinin kambiyo mevzuatı uyarınca tevsik edilmesi durumunda gelir ve kurumlar vergisinden muaf olacağına, ayrıca bu bölgelerde vergi, resim, harç ve gümrük ve kambiyo mükellefiyetlerine dair mevzuat hükümlerinin uygulanmayacağına ilişkin 3218 sayılı Kanun'un 6. maddesi değiştirilerek, "bu bölgelerde vergi, resim ver harç mükellefiyetlerine dair mevzuat hükümlerinin uygulanmayacağı yönündeki uygulamaya son verilmiş ve yasaya eklenen geçici maddeyle halen faaliyet ruhsatı olan şirketlerin müktesep hakları korunurken kısmen de daraltılmış ya da kaldırılmıştır.

Söz konusu düzenlemelere göre; 06.02.2004 tarihinden önce faaliyet ruhsatı almış olan mükellefler için;

-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 Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi kapsamında yapılacak tevkifata etkisi yoktur.

-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.

³¹ Atay , ss.33-36 .

-Bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri ile ilgili olarak yaptıkları işlemler 31.12.2008 tarihine kadar her türlü vergi, resim ve harçtan müstesnadır.

-Avrupa Birliği'ne tam üyelik durumunda da yukarıdaki istisnalar sona erecektir.

06.02.2004 tarihinden sonra faaliyet ruhsatı almış olan mükelleflerin bu bölgelerden elde ettikleri kazançlar ve bu mükelleflerin yanında çalışanların elde ettiği ücretler vergiye tabi olacaktır.

Genel olarak da, mükellefler bu bölgelerdeki faaliyetleri nedeniyle yapılan işlemler ve alınan mal ve hizmetler KDV'ye tabi olmayacak, bu bölgedeki (bölge içi) işlemleri gümrük ve kambiyo mükellefiyetlerine konu olmayacaktır.³²

C. VERGİ TATİLİ UYGULAMASI

1. Vergi Tatili Kavramı

Vergi cenneti ile vergi tatili kavramları birbirinden farklıdır. Vergi cenneti uygulamasında, bir devlet ülke dışından yatırımcılara finansal varlıklarının getirileri için çoğunlukla vergi ödememelerini önerirken , vergi tatilinde devletler belirli bir süre için ayrıcalıklı veri oranları uygulamaktadırlar. Vergi tatilinde devletler daha çok fiziksel yatırımları çekici hale getirmeyi amaçlamaktadırlar.

"Vergi tatili", Türk vergi literatüründe kavram olarak yeni olmakla birlikte, içeriği itibariyle pek yeni sayılmaz. International Tax Glossary'de kısaca şöyle tanımlanmaktadır: Vergi Tatili (Tax Holiday): Gelişmekte olan ülkeler tarafından endüstriyel gelişme veya farklılaştırma sağlanması için yeni endüstrilere belli bir dönem için sağlanan gelir vergisi istisnasıdır. İstisna genellikle belli bir dönem için öncü endüstrilere verilir."Tanımdan da anlaşılacağı gibi, vergi tatili aslında belli bir süreyle tanınan gelir/kurumlar vergisi istisnasından farklı bir şey değildir. Ülkemizde, adı vergi tatili olmamakla beraber benzeri bazı vergi istisnalar› geçmişte belli sektörler için uygulanmıştır. Eğitim, spor ve sağlık tesisleri için geçmişte bir dönem uygulanan 5 yıllık Kurumlar Vergisi istisnası, vergi tatiline ilişkin iyi bir örnektir. Aslında, serbest bölge mevzuatında yapılan son düzenlemelerle serbest bölgelerde faaliyet gösteren şirketler için tanınan istisnalar da bir tür vergi tatiline dönüşmüştür. Zira, serbest bölgeler vergi uygulaması açısından genel sisteme dahil edilmiş, bununla birlikte bu

³² Mustafa Türkkot , “Ar-ge ,Teknoloji Geliştirme Faaliyetlerine Sağlanan Destekler-II “ , *Yaklaşım Dergisi* , Sayı:142 (Ekim 2004) , s.67 .

bölgede faaliyet gösteren şirketlere vergi tatiline benzer şekilde süreli gelir/kurumlar vergisi istisnası tanınmıştır.

2. Dünyadaki Durum

Birçok ülkede vergi tatili uygulamalarına rastlamak mümkündür. Bir araştırmaya göre, 25 Orta ve Doğu Avrupa ülkesinin 19'unda vergi tatili uygulaması vardır. 17 Asya ülkesinin ise 13'ünde vardır. Batı Avrupa gibi gelişmiş ülkelerin bulunduğu bir coğrafyada ise daha az olmakla beraber yine de kayda değer sayıda; 20 ülkenin 7'sinde vergi tatili uygulamasına rastlanmaktadır. Vergi tatili uygulamaları son yıllarda özellikle yabancı sermaye için rekabete girmiş ülkelerin birincil teşvik aracı olmuştur. Bu rekabette öne çıkmak isteyenler açısından neredeyse olmazsa olmaz teşviklerden biridir.

3. Türkiye'deki Durum ve Değerlendirme

Türkiye, hiç kuşkusuz benzeri yapıdaki ülkelerle karşılaştırıldığında vergi oranlarının yüksek ve istisnaların sınırlı olduğu bir ülke olarak, rekabet sıralamasında, gerilerden gelmektedir. Serbest bölge uygulamalarıyla daha önce yakaladığı bir avantajı ise son düzenlemelerle kaybetmiş veya kaybetmek üzere gözükmektedir. Bütün bunların yanı sıra 2003 yılında yapılan değişikliklerle yatırım indirimi oranının yüzde 40'a düşürülmesi, ayrıca 2004'den itibaren amortisman uygulamasında faydalı ömür esasına geçilerek amortisman sürelerinin uzatılması, şirketlerin sermaye yatırımları için sahip oldukları en temel imkanları bile sınırlandırmış, efektif vergi oranlarının artmasına neden olmuştur.

Yapılan açıklamalardan vergi tatilinin genel içerikli olmayacağı, sadece belli büyüklükteki yatırımlar için uygulanacağı anlaşılmaktadır. Buna göre, Hazine Müsteşarlığı'ndan Özel Yatırımlar Teşvik Belgesi almış kurumlara Bakanlar Kurulu tarafından kurumlar vergi muafiyeti tanınabilecektir. Muafiyet süresi, tutarı 50-150 milyon Euro arasında olan yatırımlar için 5 yıl, tutarı 150 milyon Euronun üzerinde olan yatırımlar için 10 yıl olarak düşünülmektedir. Yatırımlarla yaratılacak ilave istihdamın 500 kişiyi aşması halinde, asgari yatırım tutarı yüzde 20 eksiğiyle aranacaktır.

Aynı şekilde, üretimden ihracatların yıllık 150 milyon Euro'yu aşacağına taahhüt edilmesi durumunda da asgari yatırım tutarları yüzde 20 oranında eksik dikkate alınabilecektir. Muafiyet, yatırımların Özel Yatırımlar Teşvik Belgesi'ndeki şartlarla gerçekleştirilmesi halinde geçerli olabilecektir.

Önerilen vergi tatili modelinde özel yatırımlar Teşvik Belgesi'ne bağlanacak yatırımların yöre, sektör ve konu itibariyle Bakanlar Kurulu'nca tespit edilmesi de öngörülmektedir. Örneğin Bakanlar Kurulu, bu yetkisini kullanarak Türkiye'nin rekabet üstünlüğü olan veya geliştirilebilecek konu ve sektörlerle yatırım yapılmasını sağlamak üzere bir belirleme yapabilecek. Aynı şekilde vergi tatili, bir bölgesel kalkınma aracı olarak da uygulanmaya müsait olacak. Bununla birlikte vergi tatilinden yararlanacak kurumların yaptıkları yatırımlar nedeniyle ayrıca yatırım indiriminden yararlanması söz konusu olmayacaktır.³³

Vergi Tatili hakkında bu konuyla ilgili kişilerinde görüşleri önem arz eder. Örneğin, Vergi Konseyi Başkanı Uysal, işsizlik oranının ciddi boyutlara ulaştığı Türkiye'de yerli yatırımcıların Bulgaristan, Romanya, Macaristan, Suriye gibi çevre ülkelere yatırıma yöneldiğini, yabancı sermayenin de Türkiye'ye fazla rağbet göstermediğini belirtmiştir.

Bu aşamada yerli ve yabancı yatırımcının önünü açma zorunluluğu bulunduğunu kaydeden Uysal, Türkiye'nin yatırım potansiyelinin sadece 20'de birini değerlendirebildiğini bildirmiştir.

Çin'e 2000 yılında 100 milyar, 2001'de 70 milyar, 2002'de 66 milyar dolar doğrudan yabancı sermaye yatırımı yapıldığına dikkat çeken Uysal:

"Doğrudan yabancı yatırımın kişi başına milli gelire oranı bakımından da Türkiye, çok düşük seviyede kalıyor. Bu oran bizde binde 4, Bulgaristan'da yüzde 8.4, Slovakya'da yüzde 10.4, Çek Cumhuriyeti'nde ise yüzde 9dur. Bu rakam bizde yüzde 10 olsa, yılda 25 milyar dolarlık yatırımı ifade eder.

Yabancı yatırımcı güven istiyor. Geçmişte yüzde 200 yatırım indirimi verdik, sıfır vergi alacağız dedik. Sonra yüzde 20 vergi koyduk. Adam vergi yükümüze bakıyor, yüksek buluyor. İstihdam vergilerine bakıyor. Türkiye'de yüzde 42 olan istihdam üzerindeki vergi yükü, İrlanda ve Japonya'da yüzde 24, Meksika'da 16, Yeni Zelanda'da yüzde 20." şeklinde açıklamada bulunmuştur.

Bugün yabancı yatırımlardan ciddi anlamda pay alan Orta ve Doğu Avrupa'daki 25 ülkeden 19'unun, 17 Asya ülkesinin 13'ünün, Afrika'daki 23 ülkeden de 16'sının vergi tatili uyguladığını anlatan Mustafa Uysal, bu yöndeki bir düzenleme ile

³³ Feridun Güngör , "Vergi tatili, Türkiye'nin rekabet gücünü artırır" , *Vergide Gündem* , 2004 , <http://www.vergidegundem.com/files/vergideGUNDEM18.pdf> , (21 Eylül 2005) .

Türkiye'nin de yerli ve yabancı büyük yatırımcılar için cazip hale geleceğini savunmuştur.³⁴

Düşünülen vergi tatili 50-150 milyon Euro arasındaki yatırımlara verilecek ise bu yatırımlar genellikle çokuluslu şirketler olarak bildiğimiz nitelikteki şirketler ve benzerleri tarafından yapılacaktır. Bu şirketlerin yöneticileri arasında yapılan araştırmalar, bunların bir ülkede yatırım yaparken aradıkları faktörler arasında mali teşviklerin son sıralarda olduğunu ortaya koyuyor. Hukukun üstünlüğü, yasaların uygulanması, açık ve anlaşılabilir düzenleyici mevzuat, rekabet ortamının varlığı, iyi yetişmiş insan gücü, iyi bir sınai altyapı, dünya piyasalarına fiziki ulaşılabilirlik kolaylıkları ve kayıt dışı ekonomi olmaması gibi faktörler verilen mali nitelikli teşviklerden çok daha önemli.

Mali teşviklerin ve özellikle vergi tatilinin karşısında değiliz. Ancak, bunların kime ve ne kadar verileceğinin tespitinin, bu tür teşviklerin bir kişilik istihdam yaratma maliyetinin de çok iyi hesaplanarak yapılmasında, sonradan hüsrana uğramamak için, yararlı olacaktır.³⁵

TABA Yönetim kurulu Adnan Nas 3 Aralık 2004'te İstanbul'da düzenlenen "Vergi Mevzuatında Uluslararası Yatırımlar Açısından Sağlanan ve Yatırım Ortamını İyileştiren Avantajlar" konulu seminerde veri tatili uygulamasıyla ilgili şöyle bir yorumda bulunmuştur:

"Vergi tatili kötü bir teşvik değildir. Çünkü vergi tatili yaptığımız zaman sınırlarını çok iyi çiziyorsunuz. Emin olun yatırım indiriminden daha iyidir. Çünkü yatırım indirimi istismara daha açıktır. Ama vergi tatilinde stratejik tercih yapıyorsunuz. Diyorsunuz ki yatırımı bu sektörde yap. 400 milyon dolar getir, 100 milyon dolar getir, şu kadar istihdam yap, şu kadar ihracat yap diyorsunuz. Elinizde tamamen, stratejik tercihinizi koyun ve gelsinler."³⁶

³⁴ "Türkiye yatırım fakiri" , *Büyük yatırıma teşvik geliyor* , 2004 , <http://www.hurriyetim.com.tr/haber/0,,sid~1@w~4@nvid~396472,00.asp> , (21 Eylül 2005) .

³⁵ Korkmaz İlkorur , "Vergi Tatili Nazik bir konu" , 2004 , <http://www.radikal.com.tr/haber.php?haberno=113850&tarih=20/04/2004> , (10 Eylül 2005) .

³⁶ Adnan Nas , "Vergi Mevzuatında Uluslararası Yatırımlar Açısından Sağlanan ve Yatırım Ortamını İyileştiren Avantajlar" , 2004 , http://www.amcham.org.tr/html/Etkinlikler_detay/041203_vergi.htm , (10Eylül 2005) .

IV.SERBEST BÖLGE UYGULAMALARININ FAYDA - SAKINICALARI

A. SERBEST BÖLGELERİN ÜLKE EKONOMİSİNE FAYDALARI

Serbest bölgelerin ülke ekonomilerine katkıları şu şekilde sıralanabilir:

1. Serbest bölgelerin ithalat açısından sağladığı yararlar şunlardır:

- 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, yurtiçindeki 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 olacaktır. Bu da ithalatçı firmaların finansman açısından sıkıntıya girmemelerini sağlayacaktır.

- İthalatçı firmalar ithalat yapılmadan önce ithal edilecek malları depolarda görme imkanına 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.

2. Serbest bölgelerin ihracat açısından sağladığı yararlar şunlardır:

- 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 mallan sevk ederler.

3. Serbest bölgelerde üretim, ticaret ve finansman konularında önemli kolaylıklar sağlanmaktadır. Bu nedenle serbest bölgelere yabancı sermaye ve ileri teknoloji girişi hızlanmaktadır. Bu gelişmeler ise zaman içerisinde o ülkenin gelişmesine olumlu etkiler yapmaktadır.

4. Serbest bölgeler dış ticaret, bankacılık, sigortacılık, turizm gibi konularda uzman personelin yetişmesine katkı sağlayacaktır.

5. Serbest bölgeler buldukları ülkenin transit ticaretini canlandırarak bölgeyi bir uluslararası ticaret merkezi haline getirirler.

6. Serbest bölgelerde faaliyet gösteren firmalar işgücü, su, elektrik gibi temel girdileri buldukları ülkeden temin edeceklerdir. Böylece ülkenin iç ekonomisine hareketlilik kazandırmış olacaklardır.

7. Serbest bölgeler ülkenin döviz girdilerini artırarak ödemeler dengesi üzerinde olumlu etki yaratırlar.³⁷

İhracat artışının önemli katkısı yanında serbest bölge içinde satışı söz konusu olan mal ve hizmetler ile iş gücü gelirleri, ayrıca depo , antrepo , bina ve arazilerden elde edilen kira gelirleri ile kredi faizleri gibi gelirler de döviz cinsinden yabancı paralarla sağlandığından ödemeler bilançosunun görünmeyen işlemler kısmında olumlu etki yaratacaktır.

8. Serbest bölgelerde gerçekleştirilecek ekonomik faaliyetler, gerek buralarda yaratılan katma değerle , gerekse ülkeye yansıtacak ekonomik canlanmayla GSMH artışında rol oynayacaktır.³⁸

9. Serbest bölgede ekonomik faaliyetlerin gelişmesiyle, istihdam sorununun çözümüne olumlu katkı sağlaması, bunun gerçekleşmesi için işgücünün yurt içinden sağlanması gerekir. Eğer komşu ülkelerde işçi ücretleri daha düşük ise, bu ülkelerden serbest bölgenin bulunduğu ülkeye iş göçü olabilir ve bu da rekabet nedeniyle işçi ücretlerinin düşmesine ve yaratılan ilave istihdamın dış ülke işçileri tarafından

³⁷ Toroslu , ss.10-11 .

³⁸ Altaner , s.10 .

alınmasına neden olabilir. Bunu önlemek için uygulamada, yerli iş gücünün kullanılması bir koşul olarak getirilebilir.³⁹

B. SERBEST BÖLGELERİN ÜLKE EKONOMİSİNE SAKINCALARI

Serbest bölgelerin ülke ekonomisinde yarattığı sakıncalar şu şekilde sıralanabilir:

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

2. 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 olmaktadır.

3. 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.

4. 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 yurt içine ithal edilen mallara konulan gümrük vergisi bu maliyet farkını telafi etmiyorsa yurtiçi sanayi rekabet bakımından zayıf düşebilir.

5. 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 uygulanmaktadır.

³⁹ Güner, s.11 .

Örneğin 2004 yılında Mersin Serbest Bölgesi'nde bir kaçakçılık soruşturması meydana gelmiştir. Mersin Serbest Bölge'de 1 milyar dolarlık teşekkül halinde kaçakçılık yapıldığı ortaya çıkarılmıştır. Düzenlenen operasyonda dönemin Mersin Serbest Bölge müdürü ile müdür vekili tutuklanmıştır. Mersin Serbest Bölgesi'nde faaliyet gösteren firma sahipleri Murat Okutan ve Yusuf Biçer de evrakta sahtecilik yaptığı iddiasıyla tutuklanmıştır. Yapılan incelemeye göre, çeşitli türde malların stok kayıtlarının kağıt üzerinde paravan şirketlere satılmış gibi gösterilerek sıfırlandığı, bu malların rüşvet karşılığı bölgeden çıkarılarak yurt içinde pazarlandığı belirlenmiştir. Bu yöntemle devletin gümrük ve fon vergisi yönünden zarara uğratıldığı, kaçak miktarının 1 milyar doları bulduğu tahmin edilmiştir.⁴⁰

6. 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 yaratabilmektedir.

7. Serbest bölgeler genellikle belli bir miktar çevre kirliliğine neden olabilirler. Örneğin liman trafiğindeki artışa paralel olarak deniz suyu kirliliği artabilir.

8. 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.⁴¹

⁴⁰ "1 Milyar \$'lık Kaçakçılık Operasyonu" , 17 Aralık 2004 ,
<http://www.sabah.com.tr/2004/12/17/gnd126.html> , (1Ekim 2005) .

⁴¹ Toroslu , s.12 .

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE SERBEST BÖLGE UYGULAMALARI

Bu başlık altında , 6 Şubat 2004 tarihinde getirilen 5084 sayılı kanun öncesinde sunulan sınırsız teşvikler kısıtlanmadan önceki durum açıklanmaya çalışılacaktır.

I. TÜRKİYE'DEKİ SERBEST BÖLGELERLE İLGİLİ TEŞVİKLER

A. TÜRKİYE SERBEST BÖLGELERİNDE SUNULAN TEŞVİKLER

1. Vergi teşvikleri

a. Gelir Vergileri

(1) Kurumlar Vergisi

Serbest bölge faaliyetleri sırasında elde edilen kurum kazançlarından vergi alınmadığı gibi , bu kazançların ülkenin diğer kesimlerine transfer edilmesi halinde de kurumlar vergisi ödenmemektedir. Diğer bir ifade ile, yatırımları teşvik mevzuatı içerisinde yer alan "yatırım indirimi" serbest bölge yatırımları için kendiliğinden, süresiz ve tam olarak sağlanmaktadır.

(2) Maaş ve ücret Vergileri

Serbest bölgede, kullanıcıların muhasebe defterlerinde kayıtlı olarak çalışan maaş ve ücretlilerin kazançlarından gelir vergisi alınmaz.

(3) Diğer Gelirlerle İlgili Vergiler

Kurum kazançları ile maaş ve ücret gelirlerinin yanı sıra çeşitli isimler altında elde edilen gelirler de vergiden muaftır, örnek olarak bu bölgede doğan kira gelirleri, mevduat ve kredi faizleri, tahvil ve hisse senedi gelirleri ve benzeri diğer gelirlerden de vergi alınmamaktadır.

Gerek kurum kazançlarının ve gerekse kişisel gelirlerin, serbest bölgelerde elde edildiğinin kambiyo rejimine göre tevsik edilmesi halinde , Türkiye'nin diğer yerlerine transferi mümkün olup, bu durumda da gelir ve kurumlar vergisi ödenmesi söz konusu değildir.

b. Emlak Vergileri

Serbest bölge sınırları içerisindeki arazilerin mülkiyeti devlete aittir ve alım satımı söz konusu değildir. Ancak, kullanıcılar kendi inşa etmiş oldukları üst yapılarını mevzuatta belirtilen şartlar içerisinde başkalarına devir edebilirler. Bu durumda, kullanım haklarının devri veya taşınabilir malların satışı ile ilgili olarak hiçbir vergi ödenmez.

c. Üretim Sırasında Alınan Vergiler

Serbest bölgede üretim yapan firmalar bu üretimleri sırasında herhangi bir vergi, resim veya harç ödemezler.

d. İthal Vergi, Resim Ve Harçları

(1) Gümrük Vergisi:

Serbest bölgelere yurt dışından getirilen yatırım malı, ara malı ve tüketim malları gümrük vergisinden tamamen muafır. Dolayısıyla serbest bölge kullanıcıları "gümrük muafiyeti" ile ilgili olarak mevcut teşvik mevzuatında yer alınış olan teşvik tedbirinden sadece makine ve ekipman gibi yatırım malları için değil , her türlü mal için olmak üzere, geniş kapsamlı olarak yararlanmaktadırlar.⁴²

Serbest bölgeye getirilen Türkiye veya AB menşeli ya da buralarda serbest dolaşımda bulunan 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'nde belirtilen oran üzerinden gümrük vergisi ödenir.

Serbest bölgeler "Türkiye-AB Gümrük Birliği Gümrük Bölgesi"nin parçası sayıldığından; serbest bölgelerden Türkiye veya AB menşeli ürünler ile Türkiye'de serbest dolaşım durumunda bulunan ürünler belge düzenlenerek AB' ye gönderilebilir. Üçüncü ülke menşeli ürünler ise Ortak Gümrük Tarifesi'nde belirtilen oran üzerinden

⁴² Devlet Planlama Teşkilatı, *Serbest Bölge Kullanıcılarının Yararlandıkları Kolaylıklar* , Ankara, 1990, ss.2-3.

serbest bölge gümrük müdürlüğüne gümrük vergisi ödenerek serbest dolaşıma geçirildikten sonra gerekli belge ile AB' ye gönderilebilir.⁴³

(2) Belediye Hissesi

Yurt dışından satın alınarak serbest bölgelere getirilen mallardan, gümrük vergisinin yüzde 15'i oranında alınan "Belediye Hissesi" alınmaz.

(3) Rıhtım Resmi

Serbest bölgelere denizyolu ile gelen mallardan rıhtım resmi alınmamaktadır. Ancak, bu mallar daha sonra Türkiye'nin diğer taraflarına gönderildiğinde, gümrükten geçerken, daha önce denizyolu ile gelen miktarından Rıhtım Resmi alınır. Serbest bölgeye denizyolu ile gelmekle beraber burada işleme tabi tutulan veya tutulmadan bilahare ihraç edilen (reeksport) mallardan ise Rıhtım Resmi alınmamaktadır.

(4) Katma Değer Vergisi

Serbest bölgelere yurt dışından getirilerek buralarda işlem gören veya görmeden satılan mallarda serbest, bölgede ilâve edilen değer için katma değer vergisi uygulanmaz.

(5) Damga Resmi

Yurt dışından satın alınarak serbest bölgelere getirilen mallardan Damga Vergisi alınmamaktadır.

(6) Diğer Kesintiler

Serbest bölgelere getirilen mallardan yukarıda değinilen başlıca ithal vergi, resim ve harçlarının yanı sıra diğer hiçbir vergi ve fon kesintisi yapılmamaktadır.

Serbest bölgeler ile ilgili vergi kolaylıkları sadece tam mükellefler için değil fakat dar kapsamlı mükellefler, yabancı uyruklu gerçek ve tüzel kişiler için de geçerlidir.

2. Diğer Teşvikler

a. Kendiliğinden Sağlanan Teşvikler

Serbest bölge kullanıcıları mevcut Teşvik Mevzuatı içerisinde yer alan bazı teşvik tedbirlerinden, bu bölgelerin vergisiz bir alan olmasa nedeni ile, herhangi bir teşvik belgesine gerek olmaksızın kendiliğinden yararlanmaktadırlar.

⁴³ Dorukkaya , s.10 .

Bunlar sırasıyla;

- Yatırım indirimi
- Gümrük Muafiyeti
- Bina İnşaat Harcı İstisnası
- Vergi, Resim, Harç istisnası
- Katma Değer Vergisi
- Rıhtım Resmi Muafiyeti

b. Teşvik Belgesi Gerektiren Teşvikler

Yukarıda belirtilen ve kendiliğinden gerçekleşen teşvik tedbirlerinin yanı sıra Teşvik Mevzuatı çerçevesinde. Devlet Planlama Teşkilatı'ndan Teşvik Belgesi alan serbest bölge yatırımcılarının aşağıda (1) ve (2)'de yer alan "Kaynak Kullanımını Destekleme Primi" ve "Teşvik Primi" tedbirlerinden de yararlanmaları söz konusudur.

(1) Kaynak Kullanımını Destekleme Primi:

Teşvik Mevzuatı çerçevesinde "normal bölgeler" kapsamında yer alan Mersin ve Antalya illerindeki Serbest Bölgelerimizde yatırım yapacaklar için Kaynak Kullanımını Destekleme Primi oranı yüzde 7'dir. Söz konusu prim, tutarı 1 milyar TL. nin altında olan yatırımlarda alınan kredinin faizine ve 1 milyar TL. nin üzerindeki yatırımlarda ise yatırım tutarının gerçekleşen miktarına uygulanmaktadır.

(2) Teşvik Primi:

Yatırım projesi kapsamında yer alan ve yurt içinden temin edilen makine-ekipman için yatırımcıya, söz konusu makine ve ekipman bedelinin yüzde 20'si "İhracatı Teşvik Fonu" ndan "Teşvik Primi" olarak ödenmektedir.

3. Diğer Avantajlar

a. Yurtiçi Alımlarının İhracat Sayılması

Serbest bölgelere Türkiye'nin diğer yerlerinden yapılan satışlar ihracat sayılmaktadır. Böylelikle bölge kullanıcıları Türkiye'de üretilen bir hammadde veya mamul maddeyi ihraç fiyatından satın alabileceklerdir. Bilindiği gibi, ihracatta uygulanmakta olan vergi iadesi sistemi, ihraç mallarının fiyatlarının yurtiçi satış fiyatlarına göre daha düşük kalmasına yardımcı olmaktadır. İhracatçının sağladığı teşvikler dolaylı olarak bölge kullanıcılarının da yararına olmaktadır.

b. İthalden Alınan Fon Kesintilerinden Muafiyet

Bölgelerin gümrük duvarının dışında kabul edilmesinin sağladığı ithal vergi ve resimlerinden muafiyet imkanının yanı sıra; ithalat sırasında İhracatı Teşvik Fonu'na, Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu'na ve Toplu Konut Fonu'na yapılan kesintiler, mallar serbest bölge sınırından yurt içerisine sokulmadığı sürece alınmamaktadır.

Sayıları oldukça fazla olan bu tür fon ödemelerinde fona tabi olan malın mahiyetine bağlı olarak istisnalar veya farklılıklar söz konusu olabilmektedir. Ancak örnek teşkil etmesi bakımından yukarıda ismi geçen üç adet fonun kesinti oranlarını hatırlamak yararlı olabilir. İhracatı Teşvik Fonu 'na ara mallarda CIF bedelinin yüzde 10'u ve makine-teçhizatı yüzde 5'i üzerinden ödeme yapılmaktadır. Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonu'na ise her türlü ithalatta yüzde 4 alınmaktadır. Dolayısıyla fiilen ne kadar satış yapacağını tam olarak bilemeyen üretici, ithalatçı ve reeksportçular mallarını bölgede tutmak suretiyle ithal sergilerin yanı sıra bu tür fonlar için de ödeme yapmaktan kurtulmuş olmaktadır.

c.Ucuz Kredi İmkanları

Serbest bölge bankaları, yurdun diğer kesimlerindeki banka şubelerine göre daha düşük maliyetle çalışacaklardır. Çünkü bu bankalar yukarıda değinilen her türlü vergi resim ve harç muafiyetinden yararlanacaklardır. Ayrıca faaliyetleri sırasında kambiyo mevzuatına da tabi bulunmadıklarından döviz tevdiat hesapları munzam karşılığı bulundurma zorunluluğunda değildirler. Diğer taraftan, dövizle işlem yaptıkları için uluslararası para piyasalarında geçerli olan faiz hadlerini de göz önünde bulundurmamak durumundadırlar. Bu nedenler ile serbest bölge kullanıcılarının bankalardan alacakları kredilerin maliyetinin nispeten düşük olması söz konusudur.

d.Döviz Cinsinden Kazanç Elde Etme

Kullanıcıların faaliyetlerinin başlaması ile birlikte her türlü ödemeler de T.C. Merkez Bankası'nca alım satımı yapılan dövizler cinsinden yapılacaktır. Bu durum serbest bölge kullanıcılarının kazançlarının, yurt içinde nispeten daha yüksek seyreden enflasyonun olumsuz etkisinden korunmasını sağlayacaktır.

e. Bürokrasi Azlığı

Kullanıcıları serbest bölgelerde yatırım yapmaya iten faktörlerden en önemlisi çeşitli teşviklerin yanı sıra bürokratik işlemlerin azaltılmış olmasıdır.

Serbest bölgelerde faaliyette bulunma ruhsatı alan kullanıcılar, yatırım ve faaliyet sırasında tüm bürokratik işlemlerin belirli bir merkezce yürütülmesi nedeniyle, aşağıda belirtilen kolaylıklardan faydalanırlar.

Serbest bölgelerde faaliyette bulunmak isteyen firmalar "Faaliyet Ruhsatı Müracaat Formu"nu doldurarak Devlet Planlama Teşkilatı Serbest Bölgeler Başkanlığına veya Serbest Bölge Müdürlüklerine vermek suretiyle başvururlar. Bunun dışında herhangi bir fizibilite raporu vs. aranmaz.

Serbest Bölgeler Başkanlığı'nca yapılan değerlendirme sonucunda Faaliyet Ruhsatı verilen kullanıcılar standartlara uygun olarak hazırladıkları inşaat projelerini Bölge Müdürlüğü'ne onaylattıktan sonra gerekli İnşaat Ruhsatını alırlar, inşaat için ilgili kamu kuruluşlarından izin alınması gerekmemektedir. Yatırımcılar inşaatlarla ilgili izinlerde ve denetimlerde tek yetkili olarak karşılımlarında Serbest Bölge Müdürlüğü'nü bulacaklardır. Halbuki serbest bölge dışında alınması gereken bir inşaat izni için sadece bir kısmı aşağıda açıklanan işlemlerle karşılaşılır.

- Kadastro plan örneği temini
- Arazi tapu tescili işlemi
- Karayollarından ön izin alınması
- İmar Müdürlüğü'nde, inşaat ön izin temini için müracaat
- İnşaat ön izninin verilmesi
- İmar ve İskan Bakanlığı bünyesindeki İmar Planlama Genel Müdürlüğü'nün dosyayı inceleyerek "Nazım Büro Müdürlüğüne" göndermesi (büyük şehirlerde)
- "Nazım Büro Müdürlüğü'nün" kati inşaat olurlarını, İmar Planlama Cn.Md. lüğü aracılığı İl İmar Müdürlüğüne iletmesi (büyük şehirlerde)
- İl İmar Müdürlüğü'nün kesin inşaat ruhsatını düzenlemesi
- Elektrik için TEK Bölge Md.ne müracaatın yapılması
- TEK Bölge Müdürlüğü'nün müracaatı Yük. Tevzi ve Satış Dairesi Bşk.na ulaştırarak ön iznin temini
- Elektrik tesisat projelerine ve enerji nakil projelerinin Enerji Bakanlığına tasdik ettirilmesi

- TSK Bölge Md.den kati elektrik bağlanması izninin sağlanması
- Tapu tescil işlemlerinin yapılması
- Iskan alınması

Ayrıca serbest bölgelerde vergi, resim, harç, kambiyo mevzuatı fiyat, kalite ve standartlarla ilgili yükümlülüklerin uygulanmaması bu konudaki bürokratik işlemlerden ve müdahalelerden de kurtulma anlamına gelmektedir.

f. Modern Altyapı

Ülkemizde altyapı yatırımlarına ayrılacak kaynaklar çoğu zaman sınırlı kalmakta ve özellikle sınai bir faaliyet yapmak amacı ile yatırım yapanlar yer seçiminde mevcut altyapının bulunduğu coğrafi sahayı sınırlandırmak zorunda kalmaktadırlar. Bu durum yatırımın maliyetini büyük ölçüde arttırmakta ayrıca, eksik altyapı ve şehirleşme yatırımcıya ana yola bağlanmak, kuyu açmak, jeneratör almak, lojman temin etmek gibi ilave maliyetler yüklemektedir. Oysa serbest bölge sahaları devlet tarafından düzenlenmektedir. Elektrik, su, pis su, yol, taşıma, telefon, teleks, hizmetleri gibi hizmetler kullanıcının kapısına kadar getirilmektedir. Bölgenin güvenliği devlet tarafından sağlanmakta yangın ve hırsızlığa karşı bölge genelinde tedbir alınmaktadır. Dolayısıyla buralarda kullanıcılara sunulan altyapı ve hizmetler ülke ortalamasının üzerindedir ve kullanıcı maliyetlerini müspet yönde etkileyecek kalitede olmaktadır.

g. Grev Ve Lokavt

Serbest Bölgelerin istikrar içerisinde kurulması ve faaliyette bulunabilmeleri için 3218 sayılı Kanun, her serbest bölgede açılışından itibaren 10 yıl için geçerli olmak üzere grev ve lokavt uygulamasını kaldırmıştır. Bunun dışında diğer sosyal güvenlik ve çalışma mevzuatı aynen geçerlidir.⁴⁴

II. TÜRKİYE'DE SERBEST BÖLGE UYGULAMALARI

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun yürürlüğe girdiği tarihten bugüne kadar Antalya, Mersin, İzmir-Ege, İstanbul Atatürk Havalimanı (İAHL), Trabzon ve İstanbul-Deri Serbest Bölgeleri gibi birçok bölge faaliyete geçirilmiştir. Ayrıca İstanbul-AHL Serbest Bölgesi kapsamında Off-Shore Bankacılık faaliyetleri için Kıyı Bankacılığı

⁴⁴ Devlet Planlama Teşkilatı, *Serbest Bölge Kullanıcılarının Yararlandıkları Kolaylıklar*, Ankara, 1990, ss.3-10.

Merkezinin yeri belirlenmiş ve İstanbul Menkul Kıymetler Borsası Uluslararası Menkul Kıymetler Serbest Bölgesi kurulmuştur.

Serbest bölgelerin kurulması ve işletilmesi, Türkiye'de işlerlik kazanan "Yap-İşlet-Devret modeli çerçevesinde gerçekleştirilmektedir. Buna göre, 3218 sayılı kanunun ilk uygulamaları olan Antalya ve Mersin Serbest Bölgelerinin arazisi ve altyapı finansmanı devlet tarafından sağlanırken, üstyapı finansmanın da özel sektör tarafından karşılanması benimsenmiştir. Uygulamada, Ege, İstanbul-Trakya, Trabzon, Adana-Yumurtalık ve İstanbul-Deri Serbest Bölgelerinin hem altyapısı hem de üstyapısı özel sektör tarafından yapılmaktadır. Trakya Serbest Bölgesi örneğinde olduğu gibi, model daha da ileriye götürülerek, bölge arazisinin de özel sektör tarafından sağlandığı uygulamalar da bulunmaktadır. Özetle, serbest bölgelerin kurulması ve/veya işletilmesi Bakanlar Kurulu Kararına bağlı olarak tesis edilen özel sektör mensubu işletici veya kurucu-işletici şirketler tarafından gerçekleştirilmektedir. Bu şirketlerden, Ege, Adana-Yumurtalık ve Trabzon Serbest Bölgelerini kurup işletenler, aynı zamanda yabancı sermayeli kuruluşlardan olmuşlardır. Bu şirketlerin yabancı sermaye payları 1995 yılında sırasıyla %96.4 , %25 ve %94 olmuştur.

Yer ve sınırları tespit edilen serbest bölgelerimiz, faaliyet konuları ve fonksiyonları bakımından karma bir yapı göstermektedir. Ancak hedeflenen amaçları gerçekleştirmek için, ihtisaslaşmaya doğru politikalar benimsemiştir. Antalya ve Mersin Serbest Bölgelerinde ticari faaliyetler ana ağırlığı teşkil ederken, Ege Serbest Bölgesinde yüksek teknolojiye dayalı üretim faaliyetlerine yer verilmiştir. İstanbul-Deri Serbest Bölgesi, deri ve deriye yönelik her türlü imalat, depolama ve alım-satım faaliyetleri için kurulmuş bir özel sektör serbest bölgesidir.⁴⁵

Türkiye'de serbest bölgelerin kuruluşunda üç temel modelin uygulandığı görülmektedir.

Birinci modelde serbest bölgeler kamu arazisi üzerine kurulmakta ve altyapı harcamaları devlet tarafından yapılmakta, üstyapı harcamaları ise işletici ve kullanıcı şirketler tarafından yapılmaktadır. Bu modele örnek Mersin ve Antalya serbest bölgeleri gösterilebilir.

İkinci modelde serbest bölgeler kamu arazisi üzerine kurulmakta fakat altyapı harcamaları bölge kurucu ve işletmecisi tarafından yapılmaktadır. Bu modelde üstyapı

⁴⁵ Güner , s.211 .

harcamaları ise bölge kurucu ve işletmecisi ile kullanıcı şirketler tarafından yapılmaktadır. Bu modele örnek Ege ve Trabzon serbest bölgeleri gösterilebilir.

Üçüncü modelde serbest bölgeler bölge kurucu ve işletmecisine ait arazi üzerine kurulmakta ve altyapı harcamaları da bu şirket tarafından yapılmaktadır. Üstyapı harcamaları ise bölge kurucu ve işletmecisi ile kullanıcı şirketler tarafından yapılmaktadır. Bu modele örnek İstanbul Deri ve Mardin serbest bölgeleri gösterilebilir.

A. Türkiye'deki Serbest Bölgelerimiz Hakkında Genel Bilgiler

1. Adana-Yumurtalık Serbest Bölgesi

Adana-Yumurtalık Serbest Bölgesi 04.03.1985 tarih ve 85/9201 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile kurulmuştur. 29.02.1992 tarih ve 92/2797 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile bölgenin bugünkü sınırları belirlenmiştir. 25.05.1990 tarihinde bölge kurucu işleticisi şirket olan TAYSEB Toros Adana Yumurtalık Serbest Bölge Kurucu ve İşleticisi A.Ş. kurulmuştur. Bölge 4.500.000 m² kullanılabilir arazi üzerine kurulmuştur. 1998 yılında bölgenin 1. fazının altyapı inşaatları tamamlanmış olup Eylül 1998'de bölgenin resmi açılışı yapılmış, kullanıcı yatırımları başlamıştır.

2. Antalya Serbest Bölgesi

Antalya limanı 3.11.1983 tarih ve 83/7285 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile serbest bölge olarak ilan edilmiştir. 6.8.1986 tarih ve 86/10877 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile de ASBAŞ Antalya Serbest Bölge İşleticisi A.Ş.'ne bölgeyi işletme yetkisi verilmiştir. Bölge 14.11.1987 tarihinde ticari faaliyete başlamıştır. Bölge mülkiyeti Hazineye ait olan 325.324 m²'si kullanılabilir, brüt 554.000 m² arazi üzerine kurulmuştur. Antalya Serbest Bölgesinin yıllar itibariyle ticaret hacmi şu şekildedir:

Tablo 2. Antalya Serbest Bölgesi Yıllık Ticaret Hacimleri

YILLAR	TUTAR/USD
1988	1.320.972
1989	34.683.069
1990	7.910.060
1991	14.781.448
1992	30.428.003
1993	62.750.205
1994	88.955.127
1995	175.959.592
1996	141.173.736
1997	180.592.092
1998	168.083.868

Kaynak : M.Vefa Toroslu , *Serbest Bölgeler* , İstanbul:Beta Basım , 2000, s.70.

3. Avrupa Serbest Bölgesi

Bölgenin yeri ve sınırı 16.10.1996 tarih ve 96/9108 sayılı bakanlar kurulu karar ile tespit edilmiştir. Bölge kurucu ve işleticisi Avrupa Serbest Bölge Kurucu ve İşleticisi A.Ş.'dir. Bölge 1999 yılında faaliyete geçmiştir.

4. Doğu Anadolu Serbest Bölgesi

Bölgenin yeri 27.09.1994 tarih ve 94/6028 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile tespit edilmiştir. 04.04.1995 tarih ve 95/6742 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile DASBAŞ Doğu Anadolu Serbest Bölge Kurucu ve İşletmecisi A.Ş.'ne bölgeyi kurma ve işletme yetkisi verilmiştir. Bölge 15.01.1996 tarihinde ticari faaliyete başlamıştır. Bölge mülkiyeti Hazineye ait olan 210.000 m²'si kullanılabilir, brüt 484.500 m² arazi üzerine kurulmuştur.

Doğu Anadolu Serbest Bölgesi'nin ticaret hacmi 1996 yılında 3 milyon USD ve 1997 yılında ise 1 milyon USD olarak gerçekleşmiştir.

5. Ege Serbest Bölgesi

Bölgenin yeri ve sınırı 1987 tarih ve 87/11401 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile tespit edilmiştir. 89/14427 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile ESBAŞ Ege Serbest Bölge Kurucu ve İşletmecisi A.Ş.'ne bölgeyi kurma ve işletme yetkisi verilmiştir. Bölge yap-

işlet-devret modeline göre kurulmuştur. Bölge 19.10.1990 tarihinde faaliyete başlamıştır. Bölge mülkiyeti Hazineye alt olar. 1.3 km²'lik kısmı kullanılabilir, brüt 2.2 km² arazi üzerine kurulmuştur.

Bölgede yaklaşık 350 firma faaliyet göstermekte olup, 4000 kişiye istihdam olanağı sağlanmaktadır. Bölgenin yıllar itibariyle ticaret hacmi şu şekildedir:

Tablo 3. Ege Serbest Bölgesi Yıllık Ticaret Hacimleri

YILLAR	TUTAR/USD
1990	8.300.000
1991	28.124.000
1992	55.832.000
1993	227.650.000
1994	453.030.000
1995	704.060.000
1996	912.530.000
1997	1.429.6580.000
1996	1. 700.000.000

Kaynak : Toroslu , s. 71

6. Gaziantep Serbest Bölgesi

Bölgenin yeri ve sınırı 07.07.1998 tarih ve 98/11368 saydı Bakanlar Kurulu Kararı ile tespit edilmiştir. Bölge kurucu ve işleticisi GASBAŞ-Gaziantep Serbest Bölge Kurucu ve İşleticisi A.Ş. 'dir. Bölge 1999 yılında faaliyete geçmiştir.

7. İstanbul Atatürk Havalimanı Serbest Bölgesi

Bölgenin yeri ve sınırı 12.05.1990 tarih ve 90/220 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile tespit edilmiştir. 90/8190 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile İSBİ İstanbul AHL Serbest Bölge Kurucu ve İşletmecisi A.Ş.'ne bölgeyi kurma ve işletme yetkisi verilmiştir. Bölgenin 1. Kısmı Eylül 1990'da, 2. Kısmı Temmuz 1991'de ticari faaliyete başlamıştır. Bölge 1 mülkiyeti Hazineye ait olan 9.250 m² alan üzerine kurulmuştur.

Bölgede 30'u yabancı, 253'ü yerli toplam 283 kullanıcı faaliyet göstermektedir. Bölgenin yıllar itibariyle ticaret hacmi şu şekildedir:

Tablo 4. İAH Serbest Bölgesi Yıllık Ticaret Hacimleri

YILLAR	TUTAR/USD
1995	437.000.000
1996	510.000.000
1997	866.000.000

Kaynak : Toroslu , s. 72

8. İstanbul Deri ve Endüstri Serbest Bölgesi

Bölgenin yeri ve sınırı 2.3.1992 tarih ve 92/2778 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı tespit edilmiştir. 22.2.1993 tarih ve 93/4181 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile DESBAŞ İstanbul Deri Serbest Bölge Kurucu ve İşletmecisi A.Ş.'ne bölgeyi kurma ve işletme yetkisi verilmiştir. Bölge, 01.05.1995 tarihinde ticari faaliyete başlamıştır. Bölge mülkiyeti özel sektöre ait olan 90.950 m²'si kullanabilir, brüt 114.040 m² arazi üzerine kurulmuştur. Bölgede 268'i yerli, 61'i yabancı olmak üzere toplam 329 firma faaliyet göstermektedir. Bölgenin yıllar itibariyle ticaret hacmi şu şekildedir:

Tablo 5. İstanbul Deri ve Endüstri Serbest Bölgesi Yıllık Ticaret Hacimleri

YILLAR	TUTAR/USD
1995	93.000.000
1996	296.000.000
1997	1.130.000.000
1998	2.400.000.000

Kaynak : Toroslu , s. 73

9. İMKB Uluslararası Menkul Kıymetler Serbest Bölgesi

Bölge 30.1.1995 tarih ve 95/6571 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile kurulmuştur. Aynı Bakanlar Kurulu Kararı ile bölgeyi kurma ve işletme yetkisi İstanbul Menkul Kıymetler Borsası (İMKB)'na verilmiştir. Bölge İMKB'na ait binanın B Blok bodrum katındaki 60 m²'lik alanda faaliyet göstermektedir. Bölgede 102 aracı kuruluşun işlem yetkisi bulunmaktadır. Bölgenin yıllar itibariyle ticaret hacmi şu şekildedir:

Tablo 6 .İMKB Uluslararası Menkul Kıymetler Serbest Bölgesi Yıllık Ticaret Hacimleri

YILLAR	TUTAR/USD
1997	55.678.161
1998	13.053.723

Kaynak : Toroslu, s.73

10. İzmir Menemen Deri Serbest Bölgesi

Bölgenin yeri ve sınırı 11.8.1997 tarih ve 97/9775 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile tespit edilmiş olup aynı karar ile İDESBAŞ İzmir Menemen Deri Serbest Bölgesi Kurucu ve İşletmecisi A.Ş.'ne bölgeyi kurma ve işletme yetkisi verilmiştir. Bölge 06.03.1998 tarihinde ticari faaliyete başlamıştır. Bölge mülkiyeti özel sektöre ait olan 1.620.000 m² arazi üzerine kurulmuştur. Bölgede 132'i yerli, 2'i yabancı olmak üzere toplam 134 firma faaliyet göstermektedir.

11. Kayseri Serbest Bölgesi

Bölgenin yeri ve sınırı 11.6.1997 tarih ve 97/9524 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile tespit edilmiştir. Belgenin kurucu ve işleticisi KAYSER Kayseri Serbest Bölge Kurucu ve İşleticisi A.Ş.'dir. Bölge 01.11.1998 tarihinde ticari faaliyete başlamıştır. Bölgenin 1999 yılı ticaret hacmi 0,6 Milyon USD' dir.

12. Mardin Serbest Bölgesi

Bölgenin yeri ve sınırı 27.9.1994 tarih ve 94/6028 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile tespit edilmiş olup 04.04.1995 tarih ve 95/6742 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile MASBAŞ Mardin Serbest Bölge Kurucu ve İşleticisi A.Ş.'ne bölgeyi kurma ve işletme yetkisi verilmiştir. Bölge 26.11.1995 tarihinde ticari faaliyete başlamıştır. Bölge mülkiyeti özel sektöre ait olan 516.000 m² arazi üzerine kurulmuştur. Bölgede 25'i yerli, 2 yabancı olmak üzere toplam 27 firma faaliyet göstermektedir. Bölgenin yıllar itibariyle ticaret hacmi şu şekildedir:

Tablo 7. Mardin Serbest Bölgesi Yıllık Ticaret Hacimleri

YILLAR	TUTAR/USD
1996	1.400.000
1997	13.800.000
1998	13.700.000
1999	5.300.000

Kaynak : Toroslu, s.74

13. Mersin Serbest Bölgesi

Bölgenin yeri 03.11.1983 tarih ve 83/7285 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile tespit edilmiştir. Bölgenin sınırları 04.03.1985 tarih ve 85/9200 ' sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenmiştir. 06.08.1986 tarih ve 86/10877 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile MESBAŞ Mersin Serbest Bölge İşleticisi A.Ş.'ne bölgeyi işletme yetkisi verilmiştir. Bölge 03.01.1987 tarihinde ticari faaliyete başlamıştır. Bölge 776.000 m² arazi üzerine kurulmuştur. Bölgede 497'si yerli, 108'i yabancı toplam 605 firma faaliyet göstermektedir. Bölgenin yıllar itibariyle ticaret hacmi şu şekildedir:

Tablo 8. Mersin Serbest Bölgesi Yıllık Ticaret Hacimleri

YILLAR	TUTAR/USD
1996	1.650.000.000
1997	1.790.000.000
1998	1.697.000.000
1999	1.504.000.000

Kaynak : Toroslu , s.75

14. Rize Serbest Bölgesi

Bölgenin yeri ve sınırı 23.05.1997 tarih ve 97/9530 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile tespit edilmiştir. Aynı Bakanlar Kurulu Kararı ile RİS-BAŞ Rize Serbest Bölge Kurucu ve İşleticisi A.Ş.'ne bölgeyi kurma ve işletme yetkisi verilmiştir. Bölge 26.04.1998 tarihinde ticari faaliyete başlamıştır. Bölge 85.000 m² arazi üzerine kurulmuştur. Bölgenin ticaret hacmi 1998 yılında 1,7 Milyon USD, 1999 yılında ise 11,9 Milyon USD olarak gerçekleşmiştir.

15. Samsun Serbest Bölgesi

Bölgenin yeri ve sınırı 27.11.1995 tarih ve 95/7523 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile tespit edilmiştir. Aynı Bakanlar Kurulu Kararı ile SAS-BAŞ Bayındır Samsun Serbest Bölge İşleticisi A.Ş.'ne bölgeyi kurma ve işletme yetkisi verilmiştir. Bölge 20.03.1998 tarihinde ticari faaliyete başlamıştır. Bölge 72.632 m² arazi üzerine kurulmuştur. Bölgede 7 yerli firma faaliyet göstermektedir. Bölgenin ticaret hacmi 1998 yılında 1,9 Milyon USD, 1999 yılında ise 4,4 Milyon USD olarak gerçekleşmiştir.

16. Trabzon Serbest Bölgesi

Bölgenin yeri ve sınırı 8.5.1990 tarih ve 90/450 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile tespit edilmiştir. 91/1693 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile TRANSBAŞ Trabzon Serbest Bölge İşleticisi A.Ş.'ne bölgeyi kurma ve işletme yetkisi verilmiştir. Bölge 03.07.1992 tarihinde ticari faaliyete başlamıştır. Bölge 38.391 m² arazi üzerine kurulmuştur. Bölgede 21'i yerli, 7'si yabancı toplam 28 firma faaliyet göstermektedir. Bölgenin yıllar itibariyle ticaret hacmi şu şekildedir:⁴⁶

Tablo 9. Trabzon Serbest Bölgesi Yıllık Ticaret Hacimleri

YILLAR	TUTAR/USD
1995	148.000.000
1996	119.000.000
1997	96.200.000
1998	57.000.000
1999	27.000.000

Kaynak : Toroslu, s. 75

Serbest bölgelerdeki faaliyet kollarına baktığımız zaman örneğin Antalya Serbest bölgesinde üretim ruhsatı alan firmalar, konfeksiyon ürünleri, oto elektrik kablo aksamı , yedek parça üretimi ve altın işletmeciliği ile uğraşmaktadırlar.

Ege Serbest Bölgesi'nde ise imalat sanayi, özellikle elektronik, optik , tıbbi ölçü aletleri, bilgisayar ve benzeri ekipmanların üretimi ile ihracata da katkısı olmak kaydı ile her türlü tarımsal ve üretim faaliyetleriyle, ambalaj, depolama, sınıflandırma, tamir,

montaj ve bunlara benzer ticari faaliyeti kolaylaştırıcı işlemler ile bankacılık, sigortacılık, müşavirlik ve mühendislik hizmetleri faaliyet alanlarıdır.

İstanbul Atatürk Havalimanı Serbest Bölgesi'nde YPK'nun 18.04.1990 tarih ve YPK'nun 18.04.1990 tarih ve 90/T-32 no'lu kararına göre tekstil hammaddeleri ve her türlü konfeksiyon ham bez, kumaş, iplik, elyaf, simli ve sentetik iplikler, halı ve kilimler, kimyevi maddeler, giyim eşya ve aksesuarları, elektronik, optik ve tıbbi malzeme ve makineler için siparişlerin verilmesi ve kabulü, gelen malların sergilenmesi, ambalajlanması, özellikle yurtiçine geçici kabul yoluyla sevki işlemlerinin sonuçlandırılması ve bu suretle gerçekleştirilen ihracata katkısı olacak her türlü ticaret ve hizmet faaliyetleri ile bankacılık, sigortacılık gibi faaliyetler olarak belirlenmişti. Halen faaliyet çeşitlenmesi vardır. Tekstil ağırlıklı bölgeye, bilgisayar program yazılımı, elektronik, optik malzeme montajı, altın ve işlemeciliği, otomotiv yan sanayi ve diğer hafif sanayi kolları eklenmiştir. Bölgede her türlü bankacılık hizmeti verilmektedir.

İstanbul Deri Serbest Bölgesi deri ve yan ürünler açısından bir ihtisas serbest bölgesi olarak kurulmakla beraber İstanbul ve çevresinin genel amaçlı kullanılabilecek serbest bölge gereksinimi karşısında ticari ve sınai ortamın ihtiyaçlarına göre deri dışındaki bazı faaliyetlere de izin verilmektedir. Bölgede, işlenmiş deri ve kürk dikimi ve konfeksiyonu ile yapay deri, kösele ve sair malzeme ve maddelerin üretimi, ayakkabı ve giyim eşyası üretimi, bu tür maddelerin imalinde kullanılan tali malzemeler, kimyevi maddeler, boya ve makine teçhizatın montajı ve üretimi, konfeksiyon, tekstil eşyaları üretimi ile ihracata da katkısı olmak kaydıyla her türlü sınai üretim faaliyetleri yürütülmektedir. Bu konularla ilgili malzeme, alet, makine ve parçaları ile her türlü malın alım-satımı, depolanması ve benzeri faaliyetler yanında bankacılık, sigortacılık ve müşavirlik gibi hizmet faaliyetleri de yürütülmektedir.

Ekonomik işler Yüksek Koordinasyon Kurulu'nun 85/22 sayılı 14.08.1985 tarihli Kararı ile Mersin ve Antalya Bölgelerinde yapılması uygun görülen faaliyetler şunlardır: ambalajlama, depolama, tasnif, tamir, montaj ve demontaj dahil olmak her türlü işlem ve toptan ticaret, bankacılık, sigortacılık, mühendislik, mimarlık, müşavirlik, acentelik, komisyonculuk ve kiralama faaliyetleri, Türk müteahhitlerinin yurt dışındaki iş makinelerinin park edilmesi, bakım ve onarımı, ayrıca elektronik, optik, gıda ve hazır giyim öncelikli olmak üzere üretim faaliyetleri.

Adana-Yumurtalık Serbest Bölgesinde imalat sanayi sektöründe yer alan faaliyetler özellikle gıda ve yem gibi tarım ve gübre, boya, deterjan ve diğer kimya, petro kimya , ve kömür ürünlerinin sağlanması, konserve , kazan, tank ve boru üretimi gibi çeşitli çelik işletmelerinin kurulması ve bunlar için gerekli enerji üretim faaliyetleri, klima ve benzer deniz araçları imalatı, tekstil ve beton ürünleri, optik ve tıbbi elektronik alet bilgisayar ve benzeri alet ve ekipmanlarının üretimi ile ihracata katkısı olan her türlü tarım ve sanayi maddelerinin üretim faaliyetleri. Ayrıca dökme kuru ve likid maddeleri depolama faaliyetleri ambalajlama, konserve haline getirme, tasnifleme, paketleme, bakım , montaj, tamir ve benzeri işlemler ile yurt içi ve yurt dışı ,deniz aşırı nakliyat ve enerji satım dahil her türlü ticaret ve hizmet faaliyetini kolaylaştırıcı , bankacılık, sigortacılık, mühendislik , mimarlık, müşavirlik, acentelik, ticari gözetim , komisyonculuk, müteahhitlik , kiralama faaliyetleridir.

İstanbul-Trakya Serbest Bölgesi'nde konfeksiyon, tekstil sanayi ile optik ve elektronik alet ve ekipmanların montajı ve üretimi, hazır gıda maddelerinin üretimi, altın işlemeciliği, halı üretimi, deri konfeksiyon ve ihracata katkısı olan her türlü sınai faaliyetleri, tekstil hammaddeleri ve her türlü konfeksiyona ve trikotaj yönelik iplik, elyaf, simli ve sentetik iplikler, ham bez, kumaş, lastik, fermuar, çitçit, etiket, torba kağıtlar, modeller ile tüm aksesuar ve benzeri bilimum maddeler, biçki, dikiş malzemeleri ve bunların elektronik aksamları ile sair elektronik makine ve aletler ile optik mal ve malzemeler için siparişlerin verilmesi, kabulü ve altın işlemeciliği, halı üretimi, deri konfeksiyonu ve gıda ile ilgili her türlü ticari ve hizmet faaliyeti ile bu faaliyetlerle ilgili her türlü ticari muamelelerin yapılması ve alış verişi ve ticaret merkezinin kurulması, yurt dışından gelen malların depolanması, tasniflenmesi, sergilenmesi, ambalajlanması, alınıp satılması, istenilen yerlere gönderilmesi, ayrıca defolu malların kesin satışla yurt içine şevki işlemleri ve yurt içinden alınan, yan mamul ve mamul maddelerin değerlendirilip yurt dışına satılması ve bu suretle gerçekleştirilen ihracata katkısı olan her türlü ticaret ve hizmet faaliyetleri , bankacılık, sigortacılık, mühendislik, mimarlık, müteahhitlik, müşavirlik, acentelik , ticari gözetim , komisyonculuk , kiralama ve diğer hizmet faaliyetleri.⁴⁷

⁴⁷ Toroslu , ss. 69-75.

17.Bursa Serbest Bölgesi

Bursa Serbest Bölgesinin yer ve sınırlarını belirleyen ve BUSEB-Bursa Serbest Bölge Kurucu ve İşleticisi A.Ş. tarafından kurulup işletilmesini öngören 2000/538 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı 16 Mayıs 2000 tarih ve 24051 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bursa Serbest Bölgesi ile ilgili Kuruluş ve İşletme Sözleşmesi, BUSEB-Bursa Serbest Bölge Kurucu ve İşleticisi A.Ş. ile Müsteşarlığımız arasında 04.07.2000 tarihinde imzalanmıştır. Bursa Ticaret ve Sanayi Odasının öncülüğünde, toplam 40 milyon dolarlık bir yatırımla Gemlik'te kurulan Bursa Serbest Bölgesi, halen 183 firmanın faaliyet gösterdiği ve 2004 sonu itibariyle toplam 3.711 kişiye istihdam sağlayan modern bir endüstri merkezi niteliğini taşımaktadır. Bölgenin ticaret hacmi performansı, faaliyete geçtiği günden bu yana giderek artmış ve 2004 yılı itibarıyla (2003 yılının aynı dönemine kıyasla % 101 oranındaki bir artışla) 2 milyar 223 milyon 382 bin dolara ulaşmıştır. 2003 yılında ise 2002 yılına göre % 147 artmıştır. Bölgedeki 2.2 Milyar Dolarlık ticaret hacminin yaklaşık % 65'i Bölgeden yapılan toplam ihracat, yaklaşık % 35'i de ithalattan oluşmaktadır.⁴⁸

18.Diğer Serbest Bölgeler

İSBAŞ, 21.01.1991 tarihli, 91/1409 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla İstanbul Çatalca'da, sınırları tespit edilen 387.500 m² alana kurulmuştur. İstanbul - Trakya Serbest Bölgesi Şubat 1998 tarihi itibari ile faaliyete başlamıştır. Faaliyete başladığı Şubat 1998'den bu yana çizdiği hedefleri başarı ile gerçekleştiren İSBAŞ 2000 yılı sonu itibari ile 250 milyon dolarlık işlem hacmine ulaşmıştır. Bünyesinde sektörlerinin lideri 120 firmayı bulundurmaya başaran İSBAŞ, önümüzdeki 5 yıllık süre içerisinde, 10 milyar dolarlık ticaret hacmine ve 10.000 kişilik istihdam gücüne ulaşmayı hedeflemektedir.⁴⁹

Bakanlar Kurulu'nun 26.11.1999 tarih ve 99/13725 sayılı kararı ile yer ve sınırları belirlenen ve yine aynı karar uyarınca kurulup işletilmesi için TÜBİTAK Marmara Araştırma Merkezi'nin yetkili kılındığı TÜBİTAK Marmara Araştırma Merkezi Teknoloji Serbest Bölgesi (TEKSEB)'nin kuruluş amaçları:

Ar-Ge ve Ar-Ge'ye dayalı yüksek katma değer yaratabilecek teknoloji geliştirilmesine yardım etmek, ülkeye ileri teknoloji girişini hızlandırmak ve transfer edilen teknolojinin özümserenek daha da geliştirilmesine destek olmaktır. 2005 yılında

⁴⁸ "Bursa Ekonomisine Genel Bakış", www.btsso.org.tr/databank%5Cpublication%5CBURSA%20EKONOMİSİNE%20BAKIŞ.pdf -, (10 Mart 2006) .

⁴⁹ "İsbaş Hakkında", <http://www.isbas.com.tr/site/kurumsal.asp> , (10 Mart 2006) .

en az ticaret hacmine sahip serbest bölgelerden olmuştur 5.2 milyon dolarla TÜBİTAK-MAM serbest bölgesi.⁵⁰

1999 yılında projesine başlanan DENSER-Denizli Serbest Bölgesi, 2000/398 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 3 Mayıs 2000 tarih ve 24038 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmasının ardından hukuki varlığına kavuştu ve faaliyetlerine başladı. Amacı ihracatı artırmak, sermaye ve teknoloji transferi ile üretim faaliyetlerini hızlandırmak, ürünlerin uluslararası rekabet şansını yükseltmek olan ve 1 Milyar USD ticaret hacmi ile 15.000 kişilik istihdam potansiyeline ulaşması planlanan DENSER, stratejik konumu nedeniyle yatırımcılara ulaşım kolaylığı, insan kaynakları zenginliği ve gelişmiş sosyal servis imkanları avantajlarını sunmaktadır.⁵¹

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ve 2000/693 sayılı Bakanlar Kurulu kararı uyarınca sınırları belirlenen Kocaeli Serbest Bölgesi 30 yıl süreli serbest bölge statüsüne sahiptir. Kocaeli Serbest Bölgesi' nin alt ve üst yapısını gerçekleştirmek ve işletmek üzere yörenin orta ve büyük ölçekli sanayicileri bir araya gelerek KOSBAŞ, Kocaeli Serbest Bölgesi Kurucu ve İşleticisi A.Ş.' yi kurmuşlardır.

Bulunduğu bölgenin mükemmel konumu göz önüne alınarak projelendirilen, 817.000m² üzerinde kurulmuş olan bu bölgenin amacı, yabancı sermaye ve teknoloji girişini hızlandırmak, ekonominin girdi ihtiyacını ucuz ve düzenli temin etmek, yatırımcıların dış finansman ve teknoloji transferi imkanlarından daha çok yararlanmasını sağlamaktır.⁵²

⁵⁰ “Tübitak Serbest Bölgesi Kuruluş Amacı” , <http://www.marmarateknokent.com.tr/tr/tekgeb/hakkinda.html> . (10 Mart 2006) .

⁵¹ “Serbest Bölge&Denser” , <http://www.denser.com.tr/tr/serbest.asp> , (10 Mart 2006) .

⁵² “Sanayinin Kalbinde Çağdaş Proje” , <http://www.kosbas.com.tr/tr/kurulusveamac/> , (10 Mart 2006) .

B. Ülkemizdeki Serbest Bölgelerdeki Uygulama Sonuçları

Bu başlık altında Türkiye'deki faal haldeki serbest bölgelerin 1994-2004 son 10 yıllık dönemdeki ticari işlemleri incelenerek serbest bölgelerden beklenenlerin ne derece gerçekleştiği hakkında fikir edinilmeye çalışılacaktır.

1.Bölgeler İtibariyle Yıllık Ticaret Hacimleri

Tablo 10. Bölgeler İtibariyle Yıllık Ticaret Hacimleri

Bölgeler	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005(I,II)	Toplam
Mersin	152.447	117.782	272.533	420.354	414.641	543.148	927.740	1.400.038	1.650.132	1.792.600	1.697.068	1.504.442	1.767.854	1.337.790	1.643.140	2.766.312	2.720.016	297.035	21.425.073
Antalya	1.321	34.683	7.910	14.781	30.428	62.750	88.955	175.960	141.174	180.592	168.084	176.153	215.132	185.019	245.992	359.183	457.498	63.025	2.608.640
Ege			82	28.124	55.832	227.653	453.030	704.059	912.886	1.429.659	1.446.380	1.188.896	1.662.598	1.291.910	1.828.870	2.642.599	3.241.026	481.560	17.595.165
İst-Ahl			1.584	27.948	121.789	173.742	444.915	437.938	510.333	866.232	1.778.062	2.196.891	2.893.199	2.193.739	2.475.194	3.022.789	3.723.087	503.717	21.371.158
Trabzon					4.878	13.616	44.112	148.764	119.318	96.196	57.482	26.662	15.914	36.661	48.511	46.956	15.316	3.735	678.122
İst-Deri								92.871	295.861	1.127.785	2.354.483	2.486.357	4.059.383	2.324.919	2.827.979	4.076.782	5.891.331	864.013	26.401.764
D.Anadolu									3.083	1.001	476	614	1.789	1.881	177	83	82		9.186
Mardin									1.433	13.808	13.698	5.270	5.522	5.284	23.626	19.597	10.211	1.585	100.033
Menemen											178.578	180.678	240.262	251.479	277.385	301.562	309.161	49.117	1.788.222
Samsun											1.958	4.384	16.845	12.329	11.907	17.244	85.621	2.456	152.745
Rize											1.726	11.987	15.816	16.447	11.347	10.986	38.736	4.572	111.617
İst-Trakya											19.769	72.784	181.535	237.939	659.152	1.145.646	1.689.566	298.093	4.304.485
Avrupa												12.834	105.655	212.865	343.062	570.498	907.080	150.609	2.302.604
Gaziantep												15.750	35.671	54.355	109.627	207.261	156.898	35.957	615.520
Kayseri												656	22.554	27.071	83.646	157.184	297.566	46.295	634.972
Adana-Yum.												2.202	60.864	59.267	46.845	74.852	70.214	12.846	327.088
Bursa														82.294	448.185	1.108.768	2.223.382	278.334	4.140.962
Tubitak-Mam															5.158	9.555	12.341	621	27.674
Denizli															3.543	41.030	138.545	29.386	212.504
Kocaeli															9.249	29.180	122.725	29.021	190.175
Toplam	153.768	152.465	282.109	491.207	627.568	1.020.910	1.958.752	2.959.629	3.634.221	5.507.874	7.717.764	7.886.560	11.300.593	8.331.246	11.102.596	16.608.066	22.110.402	3.151.978	104.997.707

Kaynak : DTM Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü Aylık Raporu, (1988-2004)

Tablodaki verilere dayanarak , toplam işlem hacmi 1991-1997 yılları arasında 11 kat artmıştır. En hızlı artış Tuzla Deri Serbest Bölgesinde görülmüştür.1995'te 93 milyon \$ ticaret hacmi yapan bölge iki yılda 1.128 milyon dolara erişerek 1997 sonu itibariyle 3.sıraya çıkmıştır. Ege ve İstanbul sırasıyla 2. ve 4. durumdadırlar.

İlklerden olmasına rağmen Antalya bir türlü istenen düzeye gelememiştir. 1992'de faaliyete geçen Trabzon'da ise 1995'ten sonra işlem hacmi azalmaktadır. İşlem hacmindeki en büyük artışın kriz yılı olan 1994'te olması dikkat çekicidir. O yıl Türkiye'den serbest bölgelere sevkiyat %138, bölgelerden yurt dışına ihracat gene bir önceki yıla göre %81 artmış görünmektedir.

İşlem hacmi bakımından 1991-1997 yılları arasında Mersin serbest bölgesi ticaret hacmi bakımından ön sıradaki yerini korumaktadır. Ege ikinci durumdadır ve çok yeni olmasına rağmen İstanbul Deri Serbest Bölgesi süratle büyümekte ve toplamın 1/5 ini teşkil etmektedir.⁵³

Faaliyette bulunan serbest bölgelerde 1997 yılında bir önceki yıla göre %52 lik bir artışla gerçekleştirilen 5.5 milyar \$ lık ticaret hacmi Türkiye'nin 1997 yılındaki 72 milyar dolarlık toplam dış ticaret hacminin % 7.6 sına karşılık gelmiştir.⁵⁴

1997 yılı sonu itibariyle 5.5 milyar dolar olan dış ticaret hacmi 1998 yılında %40 lık bir artışla 7.7 milyar dolara ulaşmış ve böylece Türkiye'nin 1998 toplam dış ticaret hacmi içinde yüzde onluk bir paya ulaşmıştır.⁵⁵

1999 yılı sonu itibariyle serbest bölgelerimiz ticaret hacmi dünyada yaşanan ekonomik kriz sonucu Türkiye'de iç ve dış talepte yaşanan daralma ve durgunluğa rağmen ve 1999 yılında yaşadığımız deprem felaketinin etkileriyle önceki gelişimini gösterememiş ancak bir önceki yılki seviyesini korumuş hatta %2.2 lik bir artışla 7.9 milyar dolar olarak gerçekleşmiştir.⁵⁶

2000 yılı Ocak-Ağustos döneminde Serbest Bölgelerimizdeki ticaret hacmi bir önceki yılın aynı dönemine göre %46.44 oranında artarak 7.034 milyar dolar olmuştur. 1999 yıl sonu itibariyle uygulamaya konulan iktisadi önlemler ve alınan tedbirler

⁵³ A.Suha Alacaklıoğlu , *Türkiye'de Serbest Bölgelerin Performansı Ve Güncel Yaklaşımlar*, İstanbul:Lebib Yalkın Yayınları , 1998 , ss.21-22 .

⁵⁴ Dış Ticaret Müsteşarlığı Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü Aylık Raporu, Aralık 1997 , s. 1 .

⁵⁵ Dış Ticaret Müsteşarlığı Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü Aylık Raporu, Aralık 1998 , s.2 .

⁵⁶ Dış Ticaret Müsteşarlığı Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü Aylık Raporu, Kasım 1999 , s.1 .

sonucu ortaya çıkan iktisadi faaliyetlerdeki canlılık serbest bölgelerdeki ticari hareketliliği de beraberinde getirmiştir.⁵⁷

Türkiye ekonomisinin 2001 yılında bir bütün olarak kötüye gitmesine yol açan finansal krizler, serbest bölgelere de zarar vermiştir. Serbest bölgelerin kısa geçmişinde ilk ve tek kez yıllık ticaret hacminde gerileme yaşanmış ve bu gerileme, 3 milyar dolar tutarında bir ticaret kaybıyla sonuçlanmıştır.

2001 yılındaki gerilemenin ardından 2002 yılında serbest bölgelerin ticari performansı oldukça düzelerek yeniden 2000 yılı düzeyine ulaşmıştır. İyileşme yılın ilk çeyreğinin sonuna doğru başlamış ve 12 ay süren uzun bir durgunluk döneminin ardından, ilk defa 2002 Mart'ında aylık ticaret hacmi bir önceki yılın aynı ayının üzerine çıkmıştır.

Bu iyileşme yılın sonuna kadar devam etmiş ve yıllık ticaret hacmi yüzde 33.3 oranında bir artışla 11.1 milyar dolara ulaşmıştır. Böylece 3 milyar dolarlık ticari kayıp büyük ölçüde telafi olmuştur.⁵⁸ 2003 yılında yüzde 49,6 oranında bir artışla 16,6 milyar doları aşan ticaret hacmi, serbest bölgelerin önemli bir dış ticaret politikası aracı olarak kabul edildiğinin açık bir göstergesidir. Türkiye'nin gelişimine paralel olarak, vergisel teşviklerden çok altyapısı, ulaşım olanakları ve istikrarlı ortamıyla lojistiğin ilk planda yer aldığı değişen serbest bölgeler anlayışı, bu artışta önemli bir etkidir.

2004 yılında Türkiye ekonomisi ve dış ticaretinde yaşanan canlılık serbest bölgelere de olumlu olarak yansımış ve serbest bölgelerimizin ticaret hacmi de önemli oranda artış kaydetmiştir. Serbest bölgeler ticaret hacmi 2003'te ulaşılan 16.6 milyar dolarlık rakamın da ötesine geçerek 2004 yılında geçen yıla göre % 33.1 oranında bir artışla 22 milyar doları aşmıştır.

⁵⁷ Dış Ticaret Müsteşarlığı Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü Aylık Raporu, Ağustos 2000 , s.2 .

⁵⁸ Dış Ticaret Müsteşarlığı Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü 3 Aylık Raporu, Aralık 2002 , s. 1 .

2. Toplam Ticaret Hacminin Dağılımı

Tablo 11. Toplam Ticaret Hacminin Dağılımı(1000 ABD \$)

	Türkiye'den Bölgelere	Bölgelerden Türkiye'ye	Yurtdışından Bölgelere	Bölgelerden Yurtdışına	Toplam
1991	126.856	181.847	122.364	60.140	491.107
1992	136.243	209.906	186.517	94.902	627.568
1993	215.760	333.914	293.375	177.860	1.020.910
1994	492.320	702.030	442.718	321.685	1.958.752
1995	545.439	968.989	902.017	543.184	2.959.629
1996	584.217	1.243.558	1.230.079	576.367	3.634.221
1997	683.828	2.088.847	1.973.956	761.243	5.507.874
1998	875.643	3.004.733	2.815.571	1.021.778	7.717.725
1999	854.467	3.194.412	2.773.871	1.063.808	7.886.558
2000	982.807	4.748.016	4.396.052	1.173.716	11.300.591
2001	1.086.187	3.059.659	2.713.212	1.472.185	8.331.243
2002	1.527.505	3.729.278	3.588.797	2.257.018	11.102.598
2003	2.118.701	5.406.461	5.637.679	3.445.227	16.608.068
2004	2.882.292	7.464.590	7.520.325	4.243.192	22.110.399

Kaynak : DTM SBGM Aylık Raporu (1991-2004)

Serbest bölge karakterine uygun olarak bölgeye dışardan giren mallarla Türkiye'den gelenlerin işlenerek dışarıya ihracı beklenir. Bu açıdan bakılınca bölgeye giren toplam emtianın bölgede işleme sonucu değerlerinin katma değer ilavesi suretiyle artarak çıkış değerlerinin daha yüksek olması gerekirdi.

İdeal olması gereken durum bölgeye toplam girişlerin bölgeden Türkiye'ye değil dışarıya çıkışlara eşit olmasıdır, %100'e yakın olması gereken bu oran 1991-97 döneminde %29 ile 37 arasında değişmektedir.

Başka bir açıdan bölgeler ile Türkiye arasındaki mal hareketine bakarsak Türkiye'den bölgelere ihracatın bölgelerden Türkiye'ye girişlerden daima daha az olduğu görülür. 1995'den itibaren fark aleyhe olarak birden artış göstermekte, 1996'da Türkiye'ye girişler, bölgelere ihracatın 2 katına yükselmişken 1997'de 3 katından fazlaya çıkmıştır. Bu durum serbest bölgelerin bizde ihracata katkı sağlamaktan ziyade bir ithalat kapısı fonksiyonu yaptığını göstermektedir.⁵⁹

1999 sonu verilerine göre yurtiçinden ve yurtdışından yapılan satışlarda %2.42 ve %1.48 azalma görülürken bölgelerden yurtiçine ve bölgelerden yurtdışına yapılan satışlarda ufak ta olsa %6.31 ve %4.11 oranında artışlar kaydedilmiştir.

⁵⁹ Alacaklıoğlu , s.23 .

2002'de ticaret hacmindeki genişleme ticaretin yönü bakımından değerlendirildiğinde, ihracat yönlü faaliyetlerdeki artışın ithalat yönlülerden çok daha yüksek olduğu görülmektedir. Türkiye'den yapılan alımlarla yurtdışına satışlar sırasıyla yüzde 40.6 ve 53.3 oranında artarken, yurtdışından alışlar ile Türkiye'ye satışlardaki artış oranları ise sırasıyla yüzde 32.3 ve 21.9 olarak gerçekleşmiştir. Bursa ile İstanbul Trakya Serbest Bölgeleri, 2001 yılına kıyasla sırasıyla 5'e ve 3'e katlanan ticaret performanslarıyla özellikle göze çarpmaktadır. Bu iki bölgedeki ticari artış, 21 serbest bölge tarafından gerçekleşen toplam artışın dörtte birini açıklamaktadır.

Ticaret hacmindeki genişleme ticaretin yönü bakımından değerlendirildiğinde, ihracat yönlü faaliyetlerdeki artışın ithalat yönlülerden çok daha yüksek olduğu görülmektedir. Türkiye'den yapılan alımlarla yurtdışına satışlar sırasıyla % 38,7 ve 52,6 oranında artarken, yurtdışından alışlar ile Türkiye'ye satışlardaki artış oranları ise sırasıyla % 57,1 ve 45 olarak gerçekleşmiştir.⁶⁰

2004 yılında serbest bölgelerden yurtiçine satışlarda ara malları ve yatırım mallarının payının %82 yi aşması serbest bölgelerin özellikle üretim için ucuz girdi sağlama amacını gerçekleştirerek ihracatımızın artışında önemli bir unsur olduğunu ispatlamaktadır.⁶¹

3. Ticaret Hacminin Sektörlere Göre Dağılımı

Tablo 12. Ticaret Hacminin Sektörlere Göre Dağılımı(1000 ABD \$)

Sektörler	Yıl	Türkiye'den Bölgeye	Bölgeden Türkiye'ye	Y.Dışından Bölgeye	Bölgeden Y.Dışına	Toplam
I.Tarım	1994	13.272	128.825	170.991	113.712	426.801
	1995	51.548	183.635	291.666	163.991	690.840
	1996	49.009	173.334	322.780	192.457	737.580
	1997	81.796	384.964	418.998	175.392	1.061.150
	1998	94.000	373.000	458.000	163.000	1.088.000
	1999	103.813	216.948	251.544	212.449	784.755
	2000	83.061	286.079	386.195	165.379	920.714
	2001	62.133	162.037	186.954	82.344	493.468
	2002	76.577	134.738	184.729	84.950	480.994
	2003	112.782	192.336	264.970	140.977	711.065
	2004	97.945	238.641	271.467	133.322	741.375
A. Bitkisel Ürünler	1994	8.131	105.285	148.736	109.502	371.654
	1995	32.929	111.659	227.009	142.725	514.322
	1996	28.285	120.909	271.901	158.625	579.720
	1997	56.638	220.049	261.410	149.871	687.968

⁶⁰ DTMSBGM , Aralık 2003 , s.3 .

⁶¹ DTMSBGM , Aralık 2004 , s.3 .

	1998	-	-	-	-	-
	1999	71.627	136.130	174.953	189.444	572.153
	2000	39.130	181.548	269.963	237.989	628.630
	2001	29.812	124.481	133.685	78.649	366.627
	2002	42.267	103.164	131.002	81.069	357.501
	2003	77.788	162.718	213.579	135.990	590.075
	2004	63.146	205.088	219.307	123.321	610.813
B. Hayvancılık Ürünleri						
	1994	440	16.293	20.710	3.134	40.577
	1995	2.077	59.738	61.978	10.462	134.255
	1996	2.213	45.482	45.853	11.840	105.388
	1997	4.608	133.250	132.296	12.046	282.199
	1998	-	-	-	-	-
	1999	20.535	41.225	41.845	11.654	115.260
	2000	29.509	46.810	65.261	13.478	155.059
	2001	31.467	37.193	52.809	2.006	123.474
	2002	32.488	31.391	52.988	1.057	117.924
	2003	32.948	29.292	49.362	1.915	113.517
	2004	31.556	33.300	48.515	4.645	118.017
C. Su Ürünleri						
	1994	564	0	15	738	1.318
	1995	1.648	20	20	1.913	3.601
	1996	1.043	100	381	1.491	3.015
	1997	863	291	448	1.057	2.658
	1998	-	-	-	-	-
	1999	792	1	17	914	1.724
	2000	768	143	417	1.099	2.427
	2001	309	46	65	528	949
	2002	1.174	37	661	1.822	3.695
	2003	1.183	168	1.881	1.652	4.884
	2004	1.839	122	3.463	3.792	9.216
D. Ormancılık Ürünleri						
	1994	4.136	7.247	1.530	338	13.252
	1995	14.894	12.218	2.659	8.891	38.662
	1996	17.468	6.843	4.645	20.501	49.457
	1997	19.688	31.374	24.844	12.418	88.324
	1998	-	-	-	-	-
	1999	10.858	39.592	34.731	10.437	95.618
	2000	13.653	57.578	50.554	12.813	134.599
	2001	545	317	395	1.161	2.418
	2002	649	146	78	1.001	1.874
	2003	864	158	147	1.420	2.589
	2004	1.403	131	181	1.564	3.279
II. Maden-Taş Ocak Ürünleri						
	1994	23.027	301	0	19.288	42.615
	1995	41.655	543	637	33.570	76.405
	1996	19.973	962	8.660	18.692	48.287
	1997	10.204	3.564	11.718	8.945	34.431
	1998	6.000	14.000	1.000	5.000	26.000

	1999	3.794	7.838	2.842	3.375	17.849
	2000	5.694	2.169	1.774	6.516	16.152
	2001	9.681	1.377	1.382	11.162	23.602
	2002	8.593	1.744	1.848	11.309	23.495
	2003	8.356	2.728	2.884	13.324	27.292
	2004	13.785	3.420	3.861	22.278	43.344
III. Sanayi						
III. Sanayi	1994	456.067	572.773	271.768	188.728	1.489.336
	1995	425.235	784.811	609.714	345.623	2.165.383
	1996	515.235	1.069.263	898.638	365.218	2.848.354
	1997	591.827	1.700.319	1.543.239	576.907	4.412.292
	1998	776.000	2.618.000	2.357.000	854.000	6.603.000
	1999	746.859	2.969.626	2.519.485	847.986	7.083.957
	2000	894.052	4.459.770	4.008.083	1.001.822	10.363.727
	2001	1.014.373	2.896.246	2.524.878	1.378.680	7.814.176
	2002	1.442.335	3.592.795	3.402.219	2.160.758	10.598.108
	2003	1.997.563	5.211.396	5.369.822	3.290.927	15.869.709
	2004	2.720.564	7.222.528	7.244.998	4.087.594	21.325.648
A. Tarıma Dayalı İşl. Ürünleri						
A. Tarıma Dayalı İşl. Ürünleri	1994	5.638	1.635	19.382	16.822	43.478
	1995	12.871	44.358	79.561	58.162	194.952
	1996	11.255	90.574	121.054	52.212	275.095
	1997	16.305	26.343	98.563	101.148	242.357
	1998	-	-	-	-	-
	1999	5.340	21.343	45.674	32.952	105.309
	2000	22.080	39.319	72.695	61.279	195.373
	2001	81.714	51.104	126.165	136.112	395.095
	2002	36.722	63.905	201.618	216.150	518.394
	2003	58.186	87.975	299.066	308.739	753.965
	2004	74.431	104.187	380.783	391.072	950.473
B. İşl. Petrol Ürünleri						
B. İşl. Petrol Ürünleri	1994	69.002	63.223	65	0	132.290
	1995	62.832	56.711	820	0	120.363
	1996	33.602	30.012	178	325	64.117
	1997	1.303	568	392	260	2.524
	1998	-	-	-	-	-
	1999	3.381	57.556	61.273	3.086	125.296
	2000	8.421	115.759	120.498	1.633	246.312
	2001	5.893	95.939	104.690	1.095	207.617
	2002	3.652	129.846	131.412	1.450	266.360
	2003	8.414	309.023	309.375	2.117	628.929
	2004	10.397	284.732	275.058	13.599	583.786
C. Sanayi Mamülleri						
C. Sanayi Mamülleri	1994	381.426	507.915	252.321	171.906	1.313.568
	1995	376.532	683.742	529.333	287.461	1.877.068
	1996	470.379	948.676	777.407	312.681	2.509.143
	1997	574.220	1.673.408	1.444.284	475.498	4.167.410
	1998	-	-	-	-	-
	1999	738.138	2.890.727	2.412.538	811.947	6.853.351

	2000	863.551	4.304.692	3.814.891	938.910	9.922.042
	2001	926.766	2.749.202	2.294.022	1.241.473	7.211.464
	2002	1.401.961	3.399.044	3.069.189	1.943.158	9.813.353
	2003	1.930.963	4.814.398	4.761.382	2.980.072	14.486.815
	2004	2.685.736	6.833.609	6.589.157	3.682.922	19.791.425

Kaynak : DTM SBGM Aylık Raporu, (1994-2004)

1997 yılında gerçekleştirilen ticaret hacmi sektörel bazda incelendiğinde sanayi ürünlerinin % 78 , tarım ürünlerinin %21 , maden ve taş ocakçılığı ürünlerinin %1 pay aldığı görülmektedir.

1998 de gerçekleştirilen ticaret hacmi ise sektörel bazda incelendiğinde sanayi ürünlerinin %85.6 , tarım ürünlerinin % 14 , maden ve taş ocakçılığı ürünlerinin %0.4 pay aldığı görülmektedir.⁶²

1999 yılı toplam ticaret hacmi sektörler bazında değerlendirildiğinde ülkemiz genel dış ticaretinde olduğu gibi Serbest Bölgelerde de en yüksek payın %89.8 ile sanayi sektörüne ait olduğu , bunu %10 la tarım ve % 0.2 ile madencilik sektörünün takip ettiği görülmektedir. Sanayi sektörü içinde en yüksek pay % 21 ile makine ürünlerinin olup bu alt sektördeki % 1.65 milyar dolarlık ticaretin 1,33 milyar dolarlık bölümü yurt dışından bölgelere ve bölgelerden Türkiye'ye yapılan satışlardan oluşmaktadır. İkinci sırada yer alan otomotiv mamullerinin oranı %16 olup en yüksek kalemi gene yurt dışından bölgelere yapılan satışlar ve bölgelerden Türkiye'ye yapılan ithalat oluşturmaktadır.⁶³

Serbest Bölgeler ticaret hacmi Ocak-Ağustos 2000 döneminde sektör bazında incelendiğinde sanayi ürünleri payının %91.5 ile ilk sırada yer aldığı , tarım ürünlerinin payının % 8.3 , madencilik ve taş ocakçılığı ürünlerinin ise % 0.1 pay aldığı görülmektedir.

Tekstil-konfeksiyon sektörü ile makine sanayi 2002 yılında canlanmanın öncüleri durumundadırlar. Toplam artışın yarısından çoğu bu iki sektörde yaşanan yaklaşık 1,5 milyar dolarlık artış oluşturmaktadır. Demir-çelik ve cam-seramik sektörleri ise büyüme üzerinde etkili olan diğer sektörlerdir.

2003 yılında sanayi ürünleri ticaretinin toplam ticaret hacminin % 95,6 sını oluşturduğu ve %49 artışla 15,8 milyar doları aştığı görülmektedir. Tekstil-konfeksiyon

⁶³ Dış Ticaret Müsteşarlığı Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü , Şubat 2000 , s.2-3 .

sektörü ile makine sanayi bu canlanmanın öncüleridir. Toplam artışın yarısından çoğunu bu iki sektörde yaşanan yaklaşık 2 milyar dolarlık artış oluşturmaktadır. Otomotiv sanayi ve elektrik ürünleri ise büyüme üzerinde etkili olan diğer sektörlerdir.⁶⁴ Serbest bölgeler ticaret hacmi 2004 yılında sektörel olarak incelendiğinde sanayi ürünleri sektöründeki ticaretin toplam ticaret hacminin % 96,5ini oluşturduğu ve geçen yıla göre % 34 artışla 21,3 milyar doları aştığı görülmektedir. İlk 2 sırayı paylaşan tekstil-konfeksiyon sektörü ile makine sanayinin serbest bölgelerin toplam ticaret hacmi içindeki payları sırasıyla % 19,4 ve % 17,6 olarak gerçekleşmiştir.⁶⁵

4. Serbest Bölge Kullanıcılarının Faaliyet Konularına Göre Dağılımı

Tablo 13. Serbest Bölge Kullanıcılarının Faaliyet Konularına Göre Dağılımı

Faaliyet Konuları	Yıl	Yerli		Yabancı		Toplam		Toplam
		Kiracı	Yatırımcı	Kiracı	Yatırımcı	Kiracı	Yatırımcı	
İşletici	1997	2	3	0	0	2	3	5
	1998	-	-	-	-	-	-	-
	1999	-	-	-	-	-	-	-
	2000	-	-	-	-	-	-	-
	2001	-	-	-	-	-	-	-
	2002	-	-	-	-	-	-	-
	2003	-	-	-	-	-	-	-
	2004	-	-	-	-	-	-	-
Kurucu – İşletici	1997	0	5	1	1	1	6	7
	1998	-	-	-	-	-	-	-
	1999	-	-	-	-	-	-	-
	2000	-	-	-	-	-	-	-
	2001	2	14	0	2	2	16	18
	2002	3	18	0	2	3	20	23
	2003	3	19	0	2	3	21	24
	2004	4	19	0	2	4	21	25
Alım-Satım	1997	719	185	175	34	894	219	1113
	1998	936	216	207	32	1143	248	1391
	1999	1155	218	252	35	1407	253	1660
	2000	-	-	-	-	-	-	-
	2001	1447	259	315	50	1762	309	2071
	2002	1573	277	312	56	1885	333	2218
	2003	1757	330	349	57	2106	387	2493
	2004	1859	378	372	69	2231	447	2678
Bankacılık/Sigortacılık	1997	33	18	0	0	33	18	51
	1998	47	17	3	0	50	17	67
	1999	50	17	4	0	54	17	71

⁶⁴ DTMSBGM , Aralık 2003 , s. 3 .

⁶⁵ DTMSBGM , Aralık 2004 , s.3 .

	2000	-	-	-	-	-	-	-
	2001	49	14	4	0	53	14	67
	2002	43	12	4	0	47	12	59
	2003	46	28	4	0	50	28	78
	2004	43	11	4	0	47	11	58
Kiralama								
	1997	4	128	0	13	4	141	145
	1998	-	-	-	-	-	-	-
	1999	4	174	1	21	5	195	200
	2000	-	-	-	-	-	-	-
	2001	6	198	0	28	6	226	232
	2002	2	217	1	30	3	247	250
	2003	2	211	0	33	2	244	246
	2004	2	247	0	33	2	280	282
Üretim								
	1997	55	75	7	19	62	94	156
	1998	77	149	15	19	92	168	260
	1999	116	148	25	21	141	169	310
	2000	-	-	-	-	-	-	-
	2001	184	165	36	36	220	201	421
	2002	216	196	49	34	265	230	495
	2003	245	290	59	42	304	332	636
	2004	269	366	71	57	340	423	763
Depolama								
	1997	1	59	3	6	4	65	69
	1998	-	-	-	-	-	-	-
	1999	4	63	4	6	8	69	77
	2000	-	-	-	-	-	-	-
	2001	3	73	1	12	4	85	89
	2002	3	75	1	11	4	86	90
	2003	4	72	0	12	4	84	88
	2004	2	80	0	13	2	93	95
Montaj-Demontaj								
	1997	6	5	4	1	10	6	16
	1998	14	4	3	1	17	5	22
	1999	20	5	6	1	26	6	32
	2000	-	-	-	-	-	-	-
	2001	27	9	4	2	31	11	42
	2002	30	8	4	3	34	11	45
	2003	34	10	12	5	46	15	61
	2004	37	14	12	2	49	16	65
Bakım-Onarım								
	1997	3	2	1	0	4	2	6
	1998	4	1	1	1	5	2	7
	1999	-	-	-	-	-	-	-
	2000	-	-	-	-	-	-	-
	2001	-	-	-	-	-	-	-
	2002	-	-	-	-	-	-	-
	2003	-	-	-	-	-	-	-
	2004	-	-	-	-	-	-	-

İHR. Aracılık – Alım Satım	1997	52	0	16	0	68	0	68
	1998	-	-	-	-	-	-	-
	1999	54	0	16	0	70	0	70
	2000	-	-	-	-	-	-	-
	2001	-	-	-	-	-	-	-
	2002	-	-	-	-	-	-	-
	2003	-	-	-	-	-	-	-
	2004	-	-	-	-	-	-	-
Diğer	1997	37	3	7	1	44	4	48
	1998	95	238	28	28	123	266	389
	1999	41	22	12	2	53	24	77
	2000	-	-	-	-	-	-	-
	2001	33	9	13	3	46	12	58
	2002	158	10	46	4	204	14	218
	2003	153	12	43	4	196	16	212
	2004	70	12	16	5	86	17	103

Kaynak : DTM SBGM Aylık Raporu , (1997-2004)

1997 yılında Serbest Bölgelerde 1395 yerli , 289 yabancı (%17) olmak üzere toplam 1684 firma faaliyet göstermiş olup yaklaşık 8750 kişiye istihdam olanağı sağlanmıştır.

1998’de 1831 yerli , 352 yabancı (%16,5) olmak üzere toplam 2183 faaliyet ruhsatı sahibi firma faaliyet göstermiş olup yaklaşık 13000 kişiye istihdam olanağı sağlanmıştır.

1999 yılında serbest bölge kullanıcı sayısı 2091 yerli ve 406 yabancı (%16,2) olmak üzere toplam 2497’ye çıkmış bulunmaktadır. Buna paralel olarak ta yaklaşık 3000 kişilik ek bir istihdam yaratılmış ve bölgede çalışanların sayısı 15403’e çıkmıştır. Bu gelişmeler ışığında serbest bölgelerin küresel nitelikteki ve ulusal ekonomide yaşanan krizlerden kendini koruyabildiği ve ekonominin diğer alanlarına göre daha az etkilendiği söylenebilir.⁶⁶

Ocak – Ağustos 2000 döneminde serbest bölgelerimizde faaliyet gösteren toplam 2684 firmanın 355’i üretim işi ile işte çalışmakta olup bunun 55 i yabancı veya yabancı ortaklı firmalardır. Bunun yanı sıra serbest bölgelerimize üretim amaçlı başvuran firma sayısında da oldukça önemli bir artış olmuştur.

⁶⁶ Dış Ticaret Müsteşarlığı Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü , Aralık 1999 , s.2 .

2002 yılında serbest bölgelerdeki istihdamda ticari büyümeye paralel bir artış görülmüştür. 2001 sonunda 25463 olan toplam istihdam 2002 sonunda %12 artışla 28750'ye ulaşmıştır. Diğer taraftan serbest bölgelerde faaliyet gösteren tüm firmaların sayısı %11 artışla 3398'e ulaşırken üretici firmalar ortalamının 7 puan üzerinde (% 18) artarak 495'e çıkmıştır.

2003 yılında serbest bölgelerdeki istihdamda da ticari büyümeye paralel bir artış görülmüştür. 2002 yılı sonunda 28750 olan toplam istihdam , 2003 sonunda %19,6' lık bir artışla 34402 'ye ulaşmıştır. Kullanıcıların faaliyet konuları ve şirket sermaye yapıları kapsamında bir inceleme yapıldığında ise Türkiye serbest bölgelerinin geleceği açısından bir başka sevindirici gelişme gözlemlenmiştir. Üretici firmaların payı % 28,4 artarak 636'ya çıkmıştır. Ayrıca yabancı sermayeli firmaların serbest bölge kullanıcıları arasındaki payı ise % 14,7 artmış ve sayıları 622'ye ulaşmıştır.

2003 yılı Mart ayı sonuçlarına göre üretim faaliyetinde 417 yerli, 79 yabancı , alım-satım faaliyetinde 1873 yerli, 330 yabancı , diğer faaliyetlerde 520 yerli, 88 yabancı mevcut şirket bulunmuştur. Oranlandığında toplamda %84 yerli %16 yabancı şirket vardır.⁶⁷

2004 yılında serbest bölgelerde faaliyet gösteren firmaların sayısı 4069 olmuştur. Üretici firma sayısı 763'e, yabancı sermayeli firma sayısı ise 656'ya (%16,1) ulaşmıştır.

⁶⁷ T.C. Maliye Bakanlığı Vergi Konseyi Serbest Bölgeler Raporu, Haziran 2003 , s.4 .

5. Serbest Bölgelerin Ülkelere Göre Dağılımı

Tablo 14. Serbest Bölgelerin Ülkelere Göre Dağılımı(1000 ABD \$)

Ülkeler	Yıl	Bölgelere Giriş	Bölgelerden Çıkış	Toplam
I.OECD Ülkeleri	1994	158.651	155.760	314.411
	1995	377.061	230.006	607.067
	1996	643.682	214.527	858.209
	1997	1.292.067	305.667	1.597.734
	1998	2.001.438	426.123	2.427.561
	1999	2.217.346	628.871	2.846.218
	2000	3.375.547	722.324	4.097.871
	2001	1.995.399	923.680	2.919.079
	2002	2.573.662	1.456.777	4.030.439
	2003	3.879.520	2.110.657	5.990.177
	2004	5.346.566	2.753.153	8.099.718
A. AB Ülkeleri	1994	111.506	106.766	218.273
	1995	242.160	190.439	432.599
	1996	425.191	164.564	589.755
	1997	909.404	249.524	1.158.928
	1998	1.365.615	448.120	1.713.734
	1999	1.728.135	526.790	2.254.925
	2000	2.681.394	627.586	3.308.980
	2001	1.540.945	794.827	2.335.772
	2002	1.955.074	1.272.100	3.227.174
	2003	2.979.369	1.845.843	4.825.212
	2004	4.317.838	2.419.323	6.737.161
B. Diğer OECD Ülkeleri	1994	47.144	48.994	96.138
	1995	134.901	39.567	174.468
	1996	218.491	49.963	268.454
	1997	382.663	56.144	438.806
	1998	635.823	78.003	713.827
	1999	489.212	102.081	591.293
	2000	694.153	94.738	788.891
	2001	454.453	128.854	583.307
	2002	618.588	184.678	803.265
	2003	900.151	264.814	1.164.964
	2004	1.028.727	333.830	1.362.557
II. Diğer Avrupa Ülkeleri	1994	16.123	14.196	30.321
	1995	21.768	43.827	65.595
	1996	27.205	27.482	54.687
	1997	21.472	30.695	52.167

	1998	10.862	21.871	32.732
	1999	18.061	27.079	45.139
	2000	28.428	30.237	58.665
	2001	36.885	44.686	81.571
	2002	30.271	75.906	106.178
	2003	95.744	69.303	165.047
	2004	230.259	99.903	330.162
III. Türk Cumhuriyetleri				
	1994	130.526	15.867	146.393
	1995	186.707	43.741	230.448
	1996	216.569	40.817	257.386
	1997	141.177	88.696	229.873
	1998	103.943	146.583	250.526
	1999	67.415	96.926	164.341
	2000	104.340	92.219	196.559
	2001	73.335	87.853	161.188
	2002	128.361	108.931	237.292
	2003	143.468	245.925	389.393
	2004	211.464	213.300	424.764
IV. Eski SSCB				
	1994	13.149	5.390	18.539
	1995	48.367	13.282	61.649
	1996	37.738	32.567	70.305
	1997	56.664	97.866	154.530
	1998	60.196	97.143	157.338
	1999	95.107	95.326	190.433
	2000	175.860	70.332	246.192
	2001	104.994	82.296	187.290
	2002	140.846	118.912	267.058
	2003	326.635	167.256	493.891
	2004	252.865	185.862	438.727
V. İslam Ülkeleri				
	1994	27.951	30.981	58.932
	1995	48.871	88.253	137.124
	1996	58.272	100.233	158.505
	1997	113.732	111.088	224.819
	1998	107.045	132.871	239.916
	1999	85.049	111.392	196.442
	2000	143.051	140.884	283.935
	2001	123.996	199.952	323.948
	2002	153.311	287.361	440.672
	2003	229.803	481.414	711.217
	2004	293.186	509.794	802.980
VI. Diğer Ülkeler				
	1994	69.164	88.000	157.163
	1995	176.760	80.159	256.919
	1996	218.584	132.545	351.129
	1997	347.806	127.179	474.986
	1998	264.389	97.127	361.516

	1999	290.884	104.215	395.099
	2000	568.827	117.695	686.522
	2001	378.605	133.719	512.324
	2002	555.046	209.129	764.175
	2003	962.507	370.673	1.333.180
	2004	1.185.986	481.181	1.667.168
VII. Türkiye				
	1994	492.365	708.295	1.200.661
	1995	545.439	968.990	1.514.429
	1996	584.217	1.243.558	1.827.775
	1997	684.816	2.088.949	2.773.764
	1998	790.529	2.713.676	3.504.205
	1999	854.477	3.194.411	4.048.888
	2000	982.807	4.748.043	5.730.849
	2001	1.086.187	3.059.660	4.145.847
	2002	1.527.505	3.729.278	5.256.783
	2003	2.118.701	5.406.460	7.525.161
	2004	2.882.294	7.464.590	10.346.884
TOPLAM				
	1994	935.125	1.023.628	1.958.752
	1995	1.447.456	1.512.172	2.959.628
	1996	1.814.297	1.819.923	3.634.220
	1997	2.657.734	2.850.140	5.507.874
	1998*	3.338.401	3.635.393	6.973.794
	1999	3.628.340	4.258.220	7.886.560
	2000	5.378.859	5.921.234	11.300.593
	2001	3.799.400	4.531.846	8.331.246
	2002	5.116.302	5.986.294	11.102.596
	2003	7.756.377	8.851.689	16.608.066
	2004	10.402.619	11.707.783	22.110.402

* I – XI ayları arası veriler.

Kaynak : DTM SBGM Aylık Raporu, (1994-2004)

Oranladığımız zaman Serbest Bölgelerde 1997 yılı itibariyle gerçekleştirilen ticaret hacminin %22'si AB ülkeleri ile , % 8'i diğer OECD ülkeleri ile , %7'si Bağımsız Devletler Topluluğu üyesi ülkeler ile , %49'u Türkiye ile , %14'ü ise diğer ülkeler ile gerçekleştirilmiştir.

Serbest bölgelerimizde 1998 sonu itibariyle gerçekleşen ticaretin %24.8'i AB üyesi ülkeler, %10'u diğer OECD üyesi ülkeler , % 2.3'ü Bağımsız Devletler Topluluğu üyesi ülkeler , %3.6'sı İslam Ülkeleri , % 3.5'i Türk Cumhuriyetleri , %50.3'ü Türkiye , %5.5'i de diğer ülkeler ile gerçekleştirilmiştir.

Serbest bölgelerimizin 1999 yılı ticaret hacminin ülkelere göre dağılımı incelendiğinde , % 51.3'lük payla Türkiye'nin ilk sırada yer aldığı, bunu %28.6 ile AB ülkelerinin ve %7.5 ile diğer OECD ülkelerinin takip ettiği görülmektedir. Türkiye'den bölgelere 854 milyon dolarlık ihracat yapılırken, bölgelerden Türkiye'ye yapılan ithalat 3.2 milyar dolar olmuştur. Aynı şekilde bölgelerden AB ülkelerine yönelik mal hareketi 527 milyon dolar olurken , AB ülkelerinden bölgelere 1.7 milyar dolarlık mal girişi gerçekleşmiştir. Söz konusu ticari dengenin bölgelerimiz lehine olduğu ülke guruplarına bakıldığında , eski SSCB ülkelerine bölgelerden 95.3 milyon dolarlık mal sevkiyatı yapıldığı ve 95.1 milyon dolarlık mal girişi olduğu , yine Türk Cumhuriyetlerinden 67.4 milyon dolarlık girişe karşılık 96.9 milyon dolarlık satış yapıldığı , benzer şekilde İslam ülkeleriyle de 111.4 milyon dolarlık satışa karşılık 85 milyon dolarlık alım yapıldığı görülmektedir.⁶⁸

Ocak-Ağustos 2000 döneminde ülkeler ve ülke gurupları bazında gerçekleştirilen ticaret hacmi 1999 yılının aynı dönemi ile karşılaştırıldığında yine aynı oranların muhafaza edildiği anlaşılmaktadır. Türkiye ile yapılan ticaret %50.8 (3.57 milyar ABD doları) ile ilk sırada yer almakta ve bunu %36.2 (2.54 milyar ABD doları) ile OECD ülkeleri takip etmekte, OECD ülkeleri içinde yer alan AB ülkelerinin de % 29.1 (2.04 milyar ABD doları) ile önemli bir yer işgal ettiği görülmektedir.

AB ülkelerinin % 30.5 , diğer OECD ülkelerinin % 6.2 , Türk Cumhuriyetlerinin %1.9 ve Türkiye'nin % 46.8 oranında bir paya sahip olduğu görülmektedir.

⁶⁸ DTMSBGM , Şubat 2000 , s.2 .

Üçüncü Bölüm

TÜRKİYE'DE SERBEST BÖLGELERİN VERGİLENDİRME KARŞISINDAKİ DURUMU ve DEĞERLENDİRİLMESİ

I. 5084 SAYILI KANUN ÖNCESİNDE TÜRKİYE'DEKİ SERBEST BÖLGE UYGULAMALARININ VERGİSEL AÇIDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Bu başlık altındaki vergi uygulamaları incelenirken, 5084 sayılı kanun getirilmeden önceki durum açıklanmaya çalışılacaktır.

A. SERBEST BÖLGELERİN GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU

Serbest Bölgeler Kanununun 6. maddesinde, serbest bölgelerin gümrük hattı dışında sayılacağı, bu bölgelerde vergi, resim, harç, gümrük ve kambiyo mükellefiyetlerine dair mevzuat hükümlerinin uygulanmayacağı, serbest bölgelerde faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, bölgedeki faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarının, gelir ve kurumlar vergisinden müstesna olduğu hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanunun geçici 2. maddesinde; Kanunun, bir serbest bölge için, o serbest bölgenin faaliyete geçmesinden itibaren uygulanacağı, faaliyete geçiş tarihinin ise, o serbest bölge alanını çevreleyen çit, kule ve kapı inşaatlarının tamamlanması, Bölge Müdürlüğü, Polis ve Gümrük birimlerinin göreve başlaması suretiyle bölgenin resmen açılış tarihi olduğu hükmü yer almaktadır. Dolayısıyla, bu maddede belirtildiği şekilde açılarak faaliyete geçmeyen serbest bölgelerde elde edilen kazançlar için, istisna uygulanması mümkün değildir.

Maddede, kazanç ve iratların, Türkiye'nin diğer yerlerine getirildiğinin kambiyo mevzuatına göre tevsiki halinde de muaf olduğu hükmü yer almaktadır. Madde hükmü iki sorunu içermektedir. Birincisi vergilendirilmeyecek kazanç ve irat için muaflık ibaresi kullanılmakta, ikincisi ise farklı anlamalara yol açabilecek "de" edatının maddede hangi anlama geldiğidir.

Serbest Bölgeler Kanunu ile getirilen, serbest bölgede faaliyet gösterenlerin bölgede elde ettikleri kazançlarla ilgili vergi kolaylığının muafiyet değil, istisna olduğu

açıktır. Bu terminolojik olarak bir hata olmakla birlikte, uygulamada bir sorun yaratmayacak niteliktedir.

Öte yandan maddede geçen "de" edatının, maddede iki anlamda kullanılmış olması mümkündür. Bunlardan birincisi; "serbest bölgelerde elde edilen kazançlar, kambiyo mevzuatına göre Türkiye'ye getirildiğinin tevsiki halinde dahi vergiden istisnadır"; ikincisi ise maddedeki bir önceki fıkra hükmü ile birlikte değerlendirilerek, "bölgede faaliyet gösterenler, yatırım ve üretim safhalarında Bakanlar Kurulu'nca belirlenecek teşviklerden yararlandırılabilir, buna ilave olarak elde ettikleri kazanç ve iratların, Türkiye'ye getirildiğinin kambiyo mevzuatına göre tevsiki halinde, diğer teşviklere ek olarak gelir ve kurumlar vergisinden istisna tutulur."dur.

Maddede hangi anlamda kullanıldığı belirsiz olmakla birlikte, "de" edatı bugüne kadar ilave bir koşul anlamında uygulanmıştır. Maliye Bakanlığı 50 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde, kambiyo mevzuatı gereğince Türkiye'ye döviz olarak getirildiğinin tevsik edilmesi kaydıyla serbest bölgelerdeki faaliyetlerden elde edilen kazançların kurumlar vergisine ve gelir vergisi stopajına tabi olmadığını açıklamış ve bu koşulu aramıştır. Maliye Bakanlığı'nca verilen bir görüşte konu daha açık olup, istisnanın ancak kazancın Türkiye'ye getirilmesi halinde mümkün olduğu belirtilmiştir.

Bir vergi mahkemesi kararında da bu koşul aranmış ve şu açıklama yapılmıştır:

"Yukarıdaki Kanun hükmüne göre Türkiye'deki tam ve dar mükellef gerçek ve tüzel kişilerin serbest bölgedeki faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazanç ve iratların gelir ve kurumlar vergisine tabi olabilmesi için söz konusu kazanç ve iratların Türkiye'nin diğer yerlerine getirildiğinin kambiyo mevzuatına göre tevsik edilememesi gerekir."

Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliğinin 29. maddesinde. Serbest Bölgeler Kanununun 6. maddesindeki ifade olduğu gibi yer almış, ancak "de" edatına yer verilmemiştir. Yönetmelikteki anlayışın da, kazancın Türkiye'ye getirilmesinin istisna uygulaması için aranması gereken bir koşul olduğunu göstermektedir.

1. Serbest Bölgelerde Elde Edilen Ticari Kazançların ve Kurum Kazançlarının Vergilendirilmesi

Serbest Bölgeler Kanununun 6. maddesi hükmü uyarınca, serbest bölgede faaliyette bulunan işletmelerin, bölgede elde ettikleri ticari kazançları, Türkiye'nin diğer yerlerine getirildiğinin tevsiki koşuluyla , gelir ve kurumlar vergisinden istisnadır.

Kurumların serbest bölgelerdeki faaliyetleri sonucu elde ettikleri ve kurumlar vergisinden istisna tutulan kazançları, kurum bünyesinde yapılacak gelir vergisi stopajına da tabi değildir. Serbest Bölgeler Kanununun 6. maddesindeki, "gelir ve kurumlar vergisinden muaftır" hükmü, kurumlar vergisine tabi tutulmayan kazancın stopaja da tabi tutulmamasını gerektirmektedir.

Maliye Bakanlığı yayımladığı 50 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde ve bir çok özalgede, serbest bölgelerdeki faaliyetlerden elde edilen kazançların % 20 oranlı asgari kurumlar vergisine tabi olmadığı gibi, Gelir Vergisi Kanununun 4369 sayılı Kanunla değışmeden önceki, 75/4 ve 94/6-b maddeleri gereğince yapılan stopaj uygulamasında da, serbest bölge kazançlarının matraha dahil olmadığını açıklamıştır. Maliye Bakanlığınca verilen özalgelerden birinde yer alan açıklama aşağıdaki gibidir:

"Buna göre, kurumlar vergisi mükelleflerinin serbest bölgelerdeki faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisine tabi tutulmamaktadır. Bu kazançlar 11 Mart 1995 tarihli ve 22224 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 50 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde de açıklandığı üzere, % 20 oranlı kurumlar vergisi matrahına da dahil edilmemektedir.

Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının 3946 sayılı Kanunla değışen 4 numaralı bendine göre Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca yıllık veya özel beyanname veren kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra , kalan kısım menkul sermaye iradı olarak nitelendirilmiş, menkul sermaye iradı sayılan bu tutar, aynı Kanunla değışen 94. maddenin 6 numaralı bendinin b alt bendi uyarınca dağıtılsın dağıtılmasını kurum bünyesinde tevkifata tabi tutulmuştur.

Sözü edilen menkul sermaye iradı tutarının tespitinde, kurumlar vergisinin hesaplanmasına esas alınan mali kardan hareket edilmektedir. Serbest bölgelerden elde edilen kazançlar yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde kurumlar vergisi matrahına (yüzde 20 oranlı kurumlar vergisi dahil) dahil edilmediğinden, Gelir Vergisi Kanununun

94 üncü maddesinin birinci fıkrasının 6/b bendine göre yapılan tevkifat matrahına da dahil edilmemektedir."⁶⁹

Örtülü kazanç dağıtımı müessesesi Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinde düzenlenmiştir. Sermaye şirketlerince dağıtılan örtülü kazançların kurum kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınmayacağı hükme bağlanmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanunumuzda vergi güvenlik müessesesi olarak yer alan bu hükümler ile, kanun koyucu, kurumlar vergisine tabi kazançların vergilendirilmeden kurum dışına çıkışına izin vermemiştir.

Serbest bölgelerden elde edilen kazançların vergi kanunları uygulamasında istisna kazanç olarak dikkate alınması için, doğal olarak elde edilen kazancın söz konusu serbest bölgedeki, faaliyet sonucu oluşması gerekir. Serbest bölge dışındaki faaliyetten elde edilen gelirlerin serbest bölgeye aktarılması kanunda belirtilen şartların gerçekleşmesi durumunda örtülü kazanç dağıtımı müessesesinin işlemesine neden olacaktır.

Burada tabii olarak eleştiriye muhatap olacak kurum Türkiye'de faaliyet gösteren tam veya dar mükellef kurum olacaktır. KVK'nın uygulanmadığı serbest bölgelerdeki firmaya herhangi bir vergisel mükellefiyet yüklenmesi düşünülemez.⁷⁰

4369 sayılı kanun öncesinde indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından dağıtılsın dağıtılmasın gelir vergisi stopajı yapılırken, bu kanunla yapılan değişikliklerle, kurumlar vergisine tabi kurum kazançları üzerinden yapılan stopaj kazancın dağıtımı aşamasına bırakılmıştır, istisnalar daha önce olduğu gibi, dağıtılsın dağıtılmasın gelir vergisi stopajına tabi olup bu konuda bir değişiklik yapılmamıştır.

Gelir Vergisi Kanununun 75/4 ve 94/6-b maddelerinde 4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklikler, serbest bölge kazançlarının gelir vergisi stopajına tabi olmadığı yolundaki düzenlemeyi değiştirmemiştir. Eskiden olduğu gibi serbest bölgelerden elde edilen kazançlar, kurumlar vergisine ve gelir vergisine tabi olmadığı gibi, 94/6-b çerçevesinde gelir vergisi stopajına da tabi değildir.

⁶⁹ Recep Bıyık ve Aydın Kıratlı , *Vergi Teşvikleri ve Korumaları* , İstanbul:Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını , 2001 , ss.202-204 .

⁷⁰ Hikmet Karadağ , “Serbest Bölgeler ve Bazı Vergisel Sorunlar “ , *Vergi Dünyası Dergisi* , Sayı:247 (Mart 2002) , s.107.

2. Serbest Bölgelerde Yapılan Yatırımların Yatırım İndirimi Karşısındaki Durumu

Tam mükellef gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin yurt dışındaki işyerlerinde yaptıkları yatırım harcamaları yatırım indirimine konu edilemez.

2000/1S21 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları ve Yatırımları Teşvik Fonu Hakkında Kararın 11. maddesine göre, serbest bölgelerdeki sayılan bazı yatırımlar için sadece fon kaynaklı kredi desteğini içeren teşvik belgesi düzenlenebilmektedir. Karara göre yatırım indirimini içeren teşvik belgesi düzenlenmemekte olup, daha önceki Kararlara göre düzenlenmiş teşvik belgesi konusu yatırım yerinin serbest bölge ilan edilmesi durumunda, belgenin verildiği mevzuat hükümlerine bağlı kalınmaksızın yatırımın mevcut hali dikkate alınarak serbest bölgenin faaliyete geçtiği tarih itibariyle tamamlama vizesi yapılmaktadır.

Teşvik mevzuatına göre serbest bölgelerde yapılan yatırımlar için teşvik belgesi verilebilse dahi, ülke gümrük sınırları dışında, vergi mevzuatının uygulanmadığı ve aynı mevzuata tabi yerler olarak kabul edilen serbest bölgelerde , gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında yer alan yatırım indirimine ilişkin hükümleri uygulamak mümkün değildir.

3. Serbest Bölgede Faaliyet Gösteren İşletmelere Türkiye'den Hizmet Sunanların Gelirleri

Serbest Bölgeler Kanununun 6. maddesinde serbest bölgeler gümrük hattı dışında sayılmış, 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 vergiden istisna tutulmuştur.

Bu hükme göre, gelirin vergiden müstesna tutulması için faaliyetin, faaliyet ruhsatına sahip olarak serbest bölgede açılan işyerinde yapılması gerekir. Bu nedenle, serbest bölgede faaliyet gösteren gerçek, tüzel kişilere serbest bölge dışında ama Türkiye içerisinde serbest muhasebecilik ve mali müşavirlik, danışmanlık, avukatlık ve benzeri hizmetleri sunanların, 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun 6. maddesi hükmüne dayalı olarak bahsedilen hizmet işlerinden elde edilen kazançlarının vergiden istisna edilmesi mümkün değildir. Dolayısıyla serbest bölgede faaliyet gösteren gerçek veya tüzel kişilere sunulan bu hizmetler karşılığında elde edilen gelirin yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesiyle beyan edilmesi gerekir.

Aynı şekilde, serbest bölgede daimi bir işyeri olmayan mükelleflerin serbest bölgede yaptıkları tamir, tadilat, hizmet ve benzeri ticari işler, Türkiye'den serbest bölgeye hizmet ihracı niteliğinde olduğundan, bu faaliyetlerden elde edilen kazancın istisnadan yararlanması mümkün olmayıp, Gelir Vergisi Kanununun 37. maddesi uyarınca ticari kazanç olarak beyan edilmesi gerekir.

Ancak faaliyetin serbest bölgede serbest bölgeler uygulama yönetmeliğinin 50. maddesinde belirtilen şekilde "Faaliyet Ruhsatı" ve/veya bölge müdürlüğünden temin edilecek "Giriş İzin Belgesi" ile işyeri açmak suretiyle yürütülmesi halinde sözü edilen istisnadan yararlanılması mümkündür.⁷¹

4. Serbest Bölgelerde Faaliyet Gösteren Kurumlardan Elde Edilen Kar Payları

Bunları 3 başlık altında inceleyebiliriz.

a. Serbest Bölgede Şube Olarak Faaliyet Gösteren Şirketlerden Elde Edilen Kâr Paylarının Durumu

Serbest bölgede şube olarak faaliyet gösteren şirketlerden elde edilen kâr payları gerek Maliye Bakanlığı, gerek Danıştay nezdinde 3218 sayılı Kanunun 6. maddesi kapsamında değerlendirilmemektedir.

Bu nedenle bu kapsamda elde edilen kâr payları G.V.K.'nun 85 ve 86. maddeleri hükmünce genel vergilemeye tabi olacaktır.

b. Serbest Bölge Merkezli Şirketlerden Elde Edilen Kâr Paylarının Durumu

Kanuni ve iş merkezinden her ikisi de serbest bölgede bulunan şirketlerden elde edilen kâr paylarını , yabancı memleketlerde elde edilen ve miktarı ne olursa olsun beyanı gereken gelir saymak mümkündür. Ancak, serbest bölgede elde edilen kâr payları (menkul sermaye iratları) 3218 sayılı kanundaki özel hüküm nedeniyle gelir vergisinden müstesna (muaf) olduğu için bu kuralın dışında kalmaktadır.

Serbest Bölgeler Kanunu'nun 6. maddesinde açıkça belirtildiği üzere, gerçek ve tüzel kişilerin serbest bölgedeki faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazanç ve iratlar gelir ve kurumlar vergisinden muafır. Serbest bölge merkezli şirketler, kârını serbest bölge içinde dağıttıkları için ortaklar tarafından elde edilen kâr payının (menkul sermaye iradı) gelir vergisine tabi tutulmaması gerektiği ifade edilebilir. Danıştay'ın yukarıdaki bölümdeki kararında, kâr dağıtımını şirket merkezi Türkiye'de bulunduğu , kâr

⁷¹ Bıyık ve Kıratlı , ss.204-207 .

dağıtımını fiilen serbest bölge dışında, yani Türkiye'de gerçekleştiği için, iradın Türkiye'de elde edildiği kabul edilmiştir. Serbest bölge merkezli şirketlerde karın fiilen dağıtımını da serbest bölge içinde gerçekleştirmektedir. Aksine bir düşünce, serbest bölgelerde şirket kurulmasını tamamıyla cezalandırmak anlamına gelir.

c. Serbest Bölge Merkezli Şirketlere İştirak Eden Şirketlerin Gerçek Kişi Ortaklarının Elde Edecekleri Kâr Paylarının Durumu

Serbest bölgede kurulu bir sermaye şirketine iştirak eden Türkiye'deki bir şirketin gerçek kişi ortakları, 191 no'lu G.V.K. Genel Tebliğinde yapılan açıklamaya göre, Türkiye'deki şirketin dağıttığı kâr payının kaynağına bakılmaksızın Gelir Vergisi Kanununun 85, 86 ve 87. maddelerine göre menkul sermaye iradı olarak beyan edilecektir. İştirak eden şirketten elde edilen kâr payı Türkiye'de elde edildiği gerekçesiyle vergi muafiyetinden yararlandırılmayacaktır. Maliye Bakanlığı'nın ve Danıştay'ın görüşü bu doğrultudadır.⁷²

Kurumlar vergisi mükelleflerinin serbest bölgelerdeki faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar, Serbest Bölgeler Kanunu uyarınca kurumlar vergisinden istisnadır.

191 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde; istisnanın gerçek ve tüzel kişilerin serbest bölgelerdeki faaliyetlerinden elde edilen kazançları ile sınırlı olduğu, bir kurumun serbest bölgelerdeki faaliyetlerinden sağlanan kazançların ortaklara kâr payı olarak dağıtılması halinde, kurumun kazancının tamamen veya kısmen serbest bölgelerdeki faaliyetlerinden elde edilip edilmediğine bakılmaksızın bu kâr paylarının, elde eden tam mükellef gerçek kişiler tarafından Gelir Vergisi Kanunu'nun 85. ve 86. maddeleri hükümleri çerçevesinde menkul sermaye iradı olarak beyan edilmesi gerektiği açıklanmıştır.

Konu ile ilgili olarak verilen Danıştay Kararları da Maliye Bakanlığının görüşü ile aynı yönde olup, bu kararların gerekçesi aşağıdaki gibidir:

"3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun 6. maddesinde, serbest bölgelerin gümrük hattı dışında sayılacağı, bu bölgelerde vergi, resim, harç, gümrük ve kambiyo mükelleflerine dair mevzuat hükümlerinin uygulanmayacağı, Türkiye'deki tam ve dar mükellef gerçek ve tüzel kişilerin serbest bölgedeki faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri

⁷² İbrahim Türkiş, "Sermaye Şirketlerinde Kar Dağıtımını ve Vergilendirilmesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:176 (Mayıs 2003), ss.34-35 .

kazanç ve iratların Türkiye'nin diğer yerlerine getirildiğinin kambiyo mevzuatına göre tevsiki halinde de gelir ve kurumlar vergisinden muaf olacakları hükme bağlanmıştır.

Anılan kanun hükmü incelendiğinde gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin serbest bölgelerdeki faaliyetlerinden elde ettikleri kazanç ve iratlar gelir ve kurumlar vergisine tabi olmamakla birlikte, kurumlar açısından serbest bölgedeki faaliyetlerden sağlanan kazanç ve iratların ortaklara kar payı olarak dağıtılması halinde, bu kar payını elde eden ortaklar açısından serbest bölgede elde edilen bir kazanç veya irat olmaktan çıkıp gelir vergisi kanununa göre beyanı gereken bir menkul sermaye iradı olduğu görülmektedir."

5. Serbest Bölgelerde Faaliyet Gösteren Kurumlardan Elde Edilen Kâr Paylarının Beyanı Halinde Vergi Alacağı

191 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde, serbest bölgede faaliyette bulunan tam mükellef kurumlardan elde edilen kâr paylarının beyan edilmesi halinde vergi alacağı hesaplanacağı açıklanmıştır.

Kar dağıtan kurumda, kurumlar vergisine ve gelir vergisi stopajına tabi tutulmamış bulunan kar payının beyanı halinde vergi alacağı hesaplanması, bir çelişki olarak görülebilir. Ancak, bu gelirler için vergi alacağı hesaplanmayacağı yönünde bir düzenleme olmaması nedeniyle tersini söylemek mümkün değildir. Kaldı ki vergi mevzuatımızda bu uygulamanın benzerleri de vardır. Örneğin, 31.12.1998 tarihine kadar, Devlet tahvili ve Hazine bonosu faizleri üzerinden % 0 oranında stopaj yapılırken, bu kazançların dağıtılması halinde temettü geliri elde edenler gelirin türüne ve taşıdığı gelir vergisi stopajı yüküne bakmaksızın vergi alacağı hesaplanmıştır.

6. Serbest Bölgelerde Elde Edilen Ücretler

Gelir Vergisi Kanununun 61. maddesinde; "işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler" ücret olarak tanımlanmıştır.

Aynı Kanununun 94. maddesinde ise, bu maddede belirtilen gerçek ve tüzel kişilerin, maddede sayılan ödemeleri "... (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada tevkifat yapmaya mecbur..." oldukları hükme bağlanmıştır; 98 inci maddede ise "94. madde gereğince vergi tevkifatı yapmaya mecbur olanlar bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri karlar ve iratlar ile bunlardan tevkif ettikleri vergilen ertesi ayın 20. günü akşamına kadar, ödeme veya tahakkukun

yapıldığı yerin bağlı olduğu vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar..." hükmü yer almıştır.

Serbest Bölgeler Kanunu'na göre serbest bölgelerde fiilen faaliyette bulunan işletmelerde çalışan hizmet erbabına yapılan ücret ödemeleri gelir vergisinden istisnadır.

İstisnanın uygulanabilmesi için;

- Serbest bölgenin faaliyete geçmiş olması,
- Ödemenin dövizle yapılması ve Türkiye'ye getirildiğinin kambiyo mevzuatına göre tevsik edilmesi,
- Faaliyetlerin ve ödemelerin serbest bölgelerde yapılması,
- Merkezi Türkiye'de bulunan işletmelerin, serbest bölgelerde faaliyet gösteren şubelerinde çalışan personele ödedikleri ücretlerin, bu şubelere tahsis edilen sermaye dışında merkezden gönderilen paralardan karşılanmaması,
- Merkezde yapılan ücret tahakkukları ile ilişkilendirilmemesi,
- Serbest bölgedeki şubelerin gelir ve giderlerinin merkezin Türkiye'deki hesaplarında yer almaması,

gerekmektedir.

Yukarıda sayılanlardan, ödemenin serbest bölgede ve döviz cinsinden yapılması koşulları, Serbest Bölgeler Kanunu'nun 6. maddesinden kaynaklanmaktadır. Maddede Türkiye'ye döviz olarak getirilmesi koşulu yer almaktadır. Ücretin; Türkiye'ye getirilmesi koşulu, ödemenin Türkiye'de yapılmamasını, Türkiye'ye getirildiğinin kambiyo mevzuatına göre tevsiki koşulu ise ödemenin döviz cinsinden yapılmasını zorunlu kılmaktadır.

Serbest bölgede görev yapan Serbest Bölge Müdürlükleri, Gümrük ve Gümrük Muhafaza Müdürlükleri ile diğer kamu birimlerinde çalışan personelin; maaşlarının 657 sayılı Devlet Memurları Kanununa göre tahakkuklarının merkez birimleri tarafından serbest bölge dışında yapılması nedeniyle bu personelin, serbest bölge içinde fiilen görev yapan diğer ücretliler gibi kabul edilerek, ücretlerinin gelir ve damga vergilerinden istisna edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

B. SERBEST BÖLGELERİN KATMA DEĞER VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU

1. Türkiye'nin Diğer Bölgelerinden Serbest Bölgelere Yapılan Mal Teslimleri Ve Hizmet İfalarında Katma Değer Vergisi

Serbest Bölgeler Kanununun 6. maddesinde, serbest bölgelerin gümrük hattı dışında sayılacağı ve buralarda vergi, resim, gümrük ve kambiyo mükellefiyetlerine dair mevzuat hükümlerinin uygulanmayacağı, 8. maddesinde ise serbest bölge ile Türkiye'nin diğer yerleri arasında yapılacak ticaretin dış ticaret rejimine tabi olduğu hükme bağlanmıştır.

Bu hükümlere göre, serbest bölgelere Türkiye'nin diğer bölgelerinden yapılan satışlar ihracat, bu bölgelerden yapılan alışlar ise ithalat sayılmaktadır. Dolayısıyla Katma Değer Vergisi Kanununun 11 ve 12. maddelerine uygun olarak yapılan teslim ve hizmetlerin ihracat istisnasından yararlanması mümkündür.

Katma Değer Vergisi Kanununun 11. maddesinde, ihracat teslimlerinin katma değer vergisinden istisna olduğu hükme bağlanmış, 12. maddesinde ise bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için;

- Teslimin yurt dışındaki bir müşteriye yapılması,
- Teslim konusu malın TC. gümrük hattından geçerek bir dış ülkeye vasıl olması, bir hizmetin yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmet sayılabilmesi için ise;
- Hizmetin yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olması,
- Hizmetten yurt dışında faydalanılması,

gerektiği belirtilmiş olup, maddede geçen dış ülkeye vasıl olma ifadesinden, malın gümrük hattını geçmesi anlaşılmaktadır.

Bu düzenlemeye göre, serbest bölgelere yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları, belirlenen koşullara uygun olarak gerçekleştirilmesi halinde, ihracat istisnası hükümleri çerçevesinde işlem görecektir.

Türkiye'nin diğer bölgelerinden serbest bölgelere yapılan mal teslimi ve hizmet ihracı ile ilgili olarak verilen bazı özelgelerde aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır:

- Serbest bölge liman sahası işinin {altyapı ve prefabrik üst yapılar) yapılması katma değer vergisine tabi değildir. Bu işler için yüklenilen katma değer vergilerinin

indirim konusu yapılması veya iade edilmesi mümkün değildir. Bu vergilerin işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması gerekir.

- Türkiye'deki tam ve dar mükellef gerçek ve tüzel kişilerin serbest bölgelerdeki faaliyetleri dolayısıyla Türkiye'den araç satın almaları (otomobil, minibüs vs.) işlemi katma değer vergisine tabi bulunmaktadır. Ancak Kanunun 11 ve 12. maddelerinde hüküm altına alınan ihracat istisnası ve ilgili genel tebliğlerde belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde serbest bölgeye ihracı gerçekleşmiş araçların, bölge içinde satın alınması halinde, bu alımlar için katma değer vergisi hesaplanması söz konusu değildir.

- Serbest bölgeye Türkiye'den mal gönderilmesi teslim hükmündedir. Türkiye'deki firmaların serbest bölgedeki işletmesine mal göndermesi de teslim sayılır. Bu teslim Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11 ve 12. maddelerindeki şartların varlığı ve genel tebliğlerde yer alan düzenlemelere uyulmak koşuluyla vergiden müstesnadır.

Serbest bölgelere Türkiye'den mal gönderilmesi nedeniyle CİF değerinden alınan fon tutarı CİF değere dahil olsa dahi bedelin tamamı ile birlikte istisnadan yararlanır. Serbest bölgelere diğer ülkelerden getirilen mallar ise katma değer vergisinin konusuna girmez.

2. Serbest Bölgeden Diğer Bölgelere Yapılan Satışlarda Katma Değer Vergisi

Yukarıda açıklandığı üzere, serbest bölgelere Türkiye'nin diğer bölgelerinden yapılan satışlar ihracat, bu bölgelerden yapılan alışlar ise ithalat sayılmaktadır. Dolayısıyla serbest bölgedeki satıcılar tarafından Türkiye'deki bir firmaya mal satışı veya bölgeye ihraç edilen malların bölgedeki satıcılar tarafından tekrar Türkiye'deki bir firmaya satışı ithalat kapsamında Katma Değer Vergisi Kanununun 1. maddesinin birinci fıkrasının 2 numaralı bendine göre katma değer vergisine tabidir.

Katma Değer Vergisi Kanununun 21. maddesi hükmüne göre ithalatta katma değer vergisinin matrahı, ithal edilen malın gümrük vergisi tarhına esas olan kıymeti, gümrük vergisinin kıymet esasına göre alınmaması veya malın gümrük vergisinden muaf olması halinde sigorta ve navlun bedelleri dahil (CİF) değeri, bunun belli olmadığı hallerde malın gümrükçe tespit edilecek değeridir, ithalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar ile gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemeler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemeler matraha dahildir.

Buna göre, serbest bölgelerden Türkiye'ye ithal edilen malların , Serbest Bölgeleri Tesis ve Geliştirme Fonu tutarı , Katma Değer Vergisi matrahına dahildir. Malın serbest bölgedeki işletmesi tarafından Türkiye'deki firmaya gönderilmesi, başka bir anlatımla ihracatçı ve ithalatçı firmanın aynı olması fonun ithalatta katma değer vergisi matrahına dahil olmasına engel değildir.

Öte yandan, Katma Değer Vergisi Kanununun 16. maddesinin 1/c bendine göre, serbest bölge rejimlerinin uygulandığı mal ve hizmetler katma değer vergisinden istisnadır.

3. Serbest Bölgeye Gönderilen Ve Değeri 500 ABD Dolarının Altında Kalan Tüketim Ve Sarf Malzemelerinin Katma Değer Vergisi İhracat İstisnası Karşısındaki Durumu

Katma Değer Vergisi Kanununun 11. ve 12. maddelerinde ihracat istisnasına ilişkin düzenlemeler yapılmış, 32. maddesinde de ihracat teslimlerine ilişkin olarak mükelleflerce yüklenilip, vergiye tabi faaliyetler üzerinden hesaplanan vergiden indirilemeyen kısmının talepleri halinde gerekli belgelerin ibrazı şartıyla ve genel hükümler çerçevesinde kendilerine iade edileceği hususu hükme bağlanmış bulunmaktadır.

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun 8. maddesine göre, bedeli 500 ABD Dolarının altında olan Türkiye mahreçli mallar, isteğe bağlı olarak ihracat işlemine tabi tutulmayabilmektedir.

Anılan Kanun maddesi uyarınca, kıymeti 500 ABD dolarının altında bulunan tüketim malzemesi ile yatırımlarda kullanılan sarf eşyasının bölgeye girişinde herhangi bir belge aranılmamakta, eşyanın Türkiye'ye veya AB ülkelerine geçici veya kesin gönderilmek istenilmesi halinde gümrük çıkış beyannamesi aranmakta, dolayısıyla kıymeti 500 ABD dolarının altında olan tüketim ve sarf malzemelerinin bölgeye girişinde Serbest Bölge Müdürlüklerince düzenlenen Serbest Bölge İşlem Formuna istinaden işlemler yapılmaktadır.

Katma Değer Vergisi Kanununun 11 ve 12. maddeleri ile 39 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği çerçevesinde, kıymeti 500 ABD dolarının altında olan tüketim ve sarf malzemelerinin serbest bölgeye geçirilmesi sırasında isteğe bağlı olarak ihracat hükümlerinin uygulanması halinde gümrük beyannamesi düzenlenmesi ve Katma Değer Vergisi Kanununun 11. maddesi kapsamında işlem yapılması gerekmektedir. Ancak söz konusu malların isteğe bağlı olarak ihracat rejimine tabi

tutulmaksızın bölgeye geçirilmesi halinde malların bölgedeki hareketlerinin izlenebilmesini teminen, serbest bölge kullanıcıları tarafından düzenlenen "Serbest Bölge İşlem Formu" Türkiye'den serbest bölgeye mal gönderen veya hizmet veren firmalarla bir ilgisi bulunmadığından gümrük beyannamesi yerine geçmez ve söz konusu teslimler ihracat istisnası kapsamında değerlendirilemez.

4. Serbest Bölge İşleticisine Türkiye'nin Diğer Yerlerinden Yapılan Teslim ve Hizmetler

Serbest Bölgeler Kanununun 3. maddesinde işleticinin, serbest bölgeyi işleten kamu kurum ve kuruluşunu, yerli ve yabancı gerçek veya tüzel kişileri ifade ettiği belirtilmiştir. Serbest bölge işleticisine, bu faaliyet çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler ihracat istisnası kapsamında katma değer vergisinden istisnadır.

5. Serbest Bölgede Bulunan Bir Firmaya Fason Hizmet Verilmesi Halinde Katma Değer Vergisi Stopajı

Maliye Bakanlığı Katma Değer Vergisi Kanununun 9. maddesinin verdiği yetkiye dayanarak, 51 Seri No.lu katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile tekstil ve konfeksiyon sektörü ile hurda metal alımlarında sorumluluk uygulaması getirmiştir.

Bakanlıkça yapılan düzenlemeye göre, fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işlerinde, fason hizmet bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin 2/3'ü, fason iş yaptıranlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmek üzere stopaja tabi tutulmakta, 1/3'ü ise işi yapana ödenmektedir.

Fason işinin serbest bölgede bulunan bir firmaya yapıldığında, fason hizmet bedeli üzerinden hesaplanan Katma Değer Vergisi'nin stopaja tabi tutulmadan, fason hizmeti veren mükellef tarafından beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir.

6. Serbest Bölge İle Diğer Bölgeler Arasındaki Taşımacılık İşlerinde Katma Değer Vergisi

Katma Değer Vergisi Kanununun 14. maddesine göre, transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık işlerinde, Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen taşıma işleri vergiden müstesnadır.

Bakanlar Kurulu'nca uluslararası taşımacılık faaliyetleriyle ilgili istisnanın uygulanacağı işler, 24.12.1984 tarih ve 84/8889 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenmiştir. Söz konusu Karara göre, transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında;

deniz, hava, kara ve demiryolu ile yapılan yük ve yolcu taşıma işleri istisna kapsamına girmektedir.

Serbest bölge gümrük sınırları dışında olmakla birlikte, yabancı ülke sayılmamaktadır. Bu nedenle, Türkiye'nin başka yerlerinden serbest bölgeye veya bu bölgeden Türkiye'nin diğer yerlerine yapılan taşımacılık işlemlerinde katma değer vergisi hesaplanması gerekir.

C. SERBEST BÖLGELERİN VERGİ USUL KANUNU KARŞISINDAKİ DURUMU

Serbest bölgelerde mükelleflerin sorumluluklarına dair , 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanununun 6. maddesinde, "Serbest bölgeler gümrük hattı dışında sayılır. Bu bölgelerde vergi, resim, harç, gümrük ve kambiyo mükellefiyetlerine dair mevzuat hükümleri uygulanmaz. İşletici 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." hükmü yer almaktadır.

Nitekim Uygulama Yönetmeliğinin 23. maddesinde, bölgedeki firmaların bölgedeki faaliyetlerle ilgili muhasebe kayıtlarına bölge dışındaki faaliyetlerine ilişkin hesaplarını hiçbir şekilde ve surette işleyemeyecekleri belirtilmiş ayrıca 14. maddenin (b) bendi ile de bölge dışındaki faaliyetleri nedeniyle elde edilen kazanç ve iratların bölgede elde edilmiş kazanç ve iratlar gibi gösterilmesi ve/veya bu amaçla sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanılması suretiyle vergi kaçırıldığıının belirlenmesi durumunda faaliyet ruhsatının iptali yoluna gidileceği hüküm altına alınmıştır.

Yukarıdaki düzenlemelere göre, serbest bölgeler gümrük hattı dışında sayılmakta ve bu bölgelerde vergi, resim ve harç mükellefiyetlerine dair hükümler uygulanmamaktadır.

Mükelleflerin yerine getirmesi zorunlu yükümlülükleri göz önünde bulundurularak Vergi Usul Kanunu açısından incelediğimizde , serbest bölgede faaliyet gösteren işletmelerin Vergi Usul Kanunu'nun defter ve belge düzeni ile ilgili

yükümlülükleri bulunmadığı gibi, kullanacakları belgeleri Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında Yönetmeliğe göre anlaşmalı matbaalara bastırmaları veya 164 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği uyarınca notere tasdik ettirmeleri zorunluluğu bulunmamaktadır. Ayrıca bu işletmelerin yurt içindeki mükellefler gibi denetlenmesi ve incelenmesi de mümkün değildir.

Diğer taraftan, Serbest Bölgeler Kanununun 12. maddesinde serbest bölgelerde uygulanmayan hükümler sıralanırken ,usul hükümleriyle bağlantılı olarak, Türk Ticaret Kanununun bu bölgelerde uygulanmayacağına dair bir ifadeye yer verilmemiştir. Bu itibarla Türk Ticaret Kanunu'nun 68. ve izleyen maddelerinde sayılmış olan tacirlerin tutacakları defterleri, bölgede faaliyette bulunan firmalarında tutmaları gerekmektedir. Bu hususla ilgili olarak Uygulama Yönetmeliği'nin 23. maddesinde kullanıcılar, işleticiler veya bölge kurucu işleticilerin kanunen tutmak zorunda oldukları defterlerini Türkçe düzenleyecekleri, fatura ve ticari defterlerini hesap döneminden önce bölge müdürlüklerine onaylatacakları belirtilmektedir. Ayrıca bilgi ve belgelerin Genel Müdürlük ve Bölge Müdürlüklerinin yetkili kılacakları mercii ve görevlilere zamanında verileceği ve bu merci ve görevlilerin kontrolüne açık olarak bulundurulacağı da ifade edilmektedir.

Uygulama Yönetmeliğinin 13. maddesinde faaliyet ruhsatı alan gerçek ve tüzel kişilerin faaliyetlerine başlamadan önce Bölge Müdürlüğü Tescil Bürosunda tutulan "Sicil Defterine" kaydedileceği, kullanıcıya bir sicil belgesi verileceği, kullanıcının faaliyetleriyle ilgili yıllık gelir ve gider, bilanço ve kar-zarar hesapları sonuçlarıyla faaliyetlerini belirleyen belli başlı bilgilerin kayıtlara işleneceği, takvim yılı sonundan itibaren en geç 4 ay içinde ilgilinin yıllık faaliyetlerine ait bilgi ve belgeleri talep edilmeksizin tescil bürosuna vermekle yükümlü olduğu belirtilmektedir.

Öte yandan, Serbest Bölge Müdürlüklerinin Kuruluş, Görev, Yetki ve Çalışma Esaslarına ilişkin 85/9801 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında, serbest bölge müdürlüklerinin , valiliklere bağlı olduğu ve valilikçe ve diğer üst mercilerce talep edilecek her türlü bilgi ve belgeleri temin etmekle görevli buldukları ifade edilmiştir.

Bütün bu hükümler beraberce incelendiğinde, serbest bölgede faaliyette bulunan işletmelerin yurt içindeki mükellefler gibi incelenmesi mümkün değilse de, serbest bölgelerin bağlı buldukları valilikler ya da Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü ile koordinasyon sağlanmak suretiyle;

- Bölgelelerde faaliyet gösteren firmaların bölgedeki faaliyetleriyle ilgili muhasebe kayıtlarına bölge dışındaki faaliyetlerine ilişkin hesaplarını işleyip işlemedikleri,
- Bölge dışındaki faaliyetler nedeniyle elde edilen kazanç ve iratların bölgede elde edilmiş gibi gösterilmesi veya bu amaçla sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanarak vergi kaçırıldığıının tespit edilmesi,

gibi konularda vergi idaresi ile birlikte denetim yapmak mümkündür.

Ayrıca Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü ya da valiliğin izni ile bölgelerde faaliyette bulunan faaliyet ruhsatı almış her gerçek ve tüzel kişi için Bölge Müdürlükleri tescil bürolarında tutulan sicil defterleri ile Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre tutulan defterlerin incelenmesi suretiyle Vergi Usul Kanununun 171/5. maddesinde belirtilen "Üçüncü şahısların vergi durumlarını kontrol etmek" maksadı da sağlanabilir.⁷³

1. Defterlerin Onayı

Serbest bölgelerde faaliyet gösteren Türkiye merkezli firma veya serbest bölgedeki şubelerin defterlerinin ayrı olması şarttır. Faturalar ve ticari defterler hesap döneminden önce serbest bölgelerdeki Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü'ne tasdik ettirilmek zorundadır. Defterlerin delil olarak kullanılabilmesi için notere tasdiki ise isteğe bağlıdır.

Noterliğin serbest bölge dışında olması halinde noter harcı ve diğer yükümlülüklerin ödenmesi gerekir. Ancak noterlik serbest bölgede faaliyetteyse işlem vergi ve harçtan istisnadır.⁷⁴

2. Defterlerin Tutulmasında Kayıt Nizamı

Bölgedeki faaliyetlerin düzenli bir şekilde yürütülmesinin temini amacıyla kanunen tutulması zorunda olunan defterler Türkçe düzenlenir. Bölge dışındaki faaliyetlere ilişkin hesaplar hiçbir şekilde ve surette bu defterlere işlenemez.

Defterlere kayıtlar döviz üzerinden ve/veya TL üzerinden geçirilebilir. Kayıtların döviz üzerinden geçirilmesi halinde, dövizlerin TL'ye çevrilmesi sırasında ya

⁷³ Bıyık ve Kıratlı, ss.207-215 .

⁷⁴ Erdal Sönmez ve Garip Ayaz, *Serbest Bölgeler ve Vergi*, Ankara:Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanlığı Kurulu Yayını, 1999, s.24 .

banka işlem kuru yada örneğin fatura tanzim edildiğinde fatura tarihindeki TC Merkez Bankası döviz alış kuru esas alınır.

Serbest bölgede bağımsız bir birim olarak faaliyet gösterilmesi halinde, Türkiye'de geçerli olan Tek Düzen Hesap Planı serbest bölgede de geçerli olur. Serbest bölgede faaliyet gösteren, birimin şube olması halinde merkez ile şubenin hesaplan yıl sonlarında konsolide edilir .

3. Serbest Bölgede Kullanılacak Fatura

Serbest Bölge İşleticisi, Bölge Kurucu ve İşleticisi ve Kullanıcılar Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü'nce belirlenen özel faturayı kullanmakla yükümlüdürler. Serbest Bölge Müdürlüğü'nce onaylanmayan faturalar geçersiz sayılacak ve buna ilişkin ibare faturaların en alt bölümünde yer alacaktır. Bu faturaların üzerinde "Gelir (yada Kurumlar) Vergisi'nden muaftır" ibaresi yer almak zorundadır.

Serbest Bölge Müdürlüğü'nce bir seferde en fazla elli adet fatura onaylanacak ve onaylanan faturaların numaraları "Fatura Tasdik Defteri"ne kaydedilecektir. Bölge içi hizmet faaliyetleri de dahil olmak üzere, hizmet faaliyetinde bulunan bütün kullanıcılar düzenledikleri faturaların örneklerini 3'er aylık dönemler itibarıyla Ocak, Nisan, Temmuz ve Ekim aylarının 2. gününe kadar bir adet Serbest Bölge İşlem Formu ekinde Serbest Bölge Müdürlüğü'ne vereceklerdir.

İşyeri kiralama ve depo işletmeciliği konularında faaliyette bulunan kullanıcılar düzenledikleri faturaların birer örneğini takip eden ayın ilk haftası sonuna kadar Bölge Müdürlüğü'ne vereceklerdir.

4. Kullanılacak Hesaplar

Serbest Bölgeler Kanunu'nda ve Uygulama Yönetmeliği'nde muhasebe uygulamasının nasıl gerçekleşeceği konusunda özel bir hüküm yer almamaktadır. Sadece Uygulama Yönetmeliği'nin "Defter ve Kayıtların Tutulması" başlıklı 23. maddesinde "Muhasebe kayıtlarına, bölge dışındaki faaliyetlerine ilişkin hesaplarını hiçbir şekilde ve surette işleyemezler" hükmü getirilmiştir. Bu şekilde işletmelerin bir yandan bölge dışındaki faaliyetlerinin bölgeye taşınmasının önüne geçilmek bu yolla gerçekleştirilecek suistimallerin önüne geçilmeye çalışılırken , diğer yandan şube açmak şeklinde bölgede örgütlenen firmaların muhasebe kayıtlarını merkezden bağımsız olarak izlemeleri istenmiştir. Bu belirleme dışında kayıtların hangi usul ve esaslar dahilinde tutulacağına dair ne Kanun'da ne de yönetmelikte herhangi bir

düzenlemenin yapılmamış olması, serbest bölgelerde faaliyet gösteren gerçek ve tüzel kişilerin tekdüzen hesap planında yer alan hesaplan kullanmaları dışında başka bir alternatif öngörülmediği sonucuna götürür. Zira hazırlanmış kullanılması istenen bölgeye has herhangi bir hesap planı yoktur. Bu nedenle serbest bölgede faaliyette bulunan işletmelerde Türkiye'deki işletmelerle aynı usul ve esaslarla kayıtlarını tutacaklardır.⁷⁵

D. SERBEST BÖLGELERİN ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU

Toplu muamele vergisi özelliğini taşıyan özel tüketim vergisi, belirli bazı mallar üzerinden alınan dolaylı bir vergidir. Ülkemizde 1985 yılında genel tüketim vergileri alanında yapılan reformla bazı dolaylı vergiler yürürlükten kaldırılmış, yerine 1986 yılından itibaren KDV uygulanmaya başlanmıştır. Dolaylı vergiler alanında yapılan ikinci reformla 16 adet vergi, harç, fon ve pay yürürlükten kaldırılmış yerine ÖTV uygulanmaya başlanmıştır. 06.06.2002 tarih ve 4760 sayılı ÖTV Kanunu ile Avrupa Birliği özel tüketim vergisi mevzuatı ile uyum sağlanmıştır.

Yeni Özel Tüketim Vergisi Kanunu (ÖTVK) 20 maddeden oluşmakta olup, Kanunun geçici 2. maddesi (taahhüt alım vergisine ilişkin hükümler) 12 Haziran 2002 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

ÖTV ile belirli ve az sayıda mal grubu kanun kapsamına alınarak, söz konusu malların vergilendirilmesine ilişkin karmaşık yapının basitleştirilmesi yoluna gidilmiştir.

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun 6. maddesinde, serbest bölgelerde vergi, resim, harç, gümrük ve kambiyo mükellefiyetlerine dair mevzuat hükümlerinin uygulanmayacağı hüküm altına alınmıştır. Bu hüküm gereği serbest bölge içerisinde Özel Tüketim Vergisi Kanunu hükümleri uygulanmamaktadır.

Serbest bölgede faaliyette bulunan firmaların işlemleri de ÖTV'den istisnadır. Bu nedenle firmaların serbest bölgedeki işlemleri nedeniyle ÖTV mükellefiyeti tesis ettirmelerine ve beyanname vermelerine gerek bulunmamaktadır.

⁷⁵ Çiğdem Çekçeoğlu , “Serbest Bölgeler ve Serbest Bölgelerdeki Faaliyetlerin Vergi Mevzuatı Karşısındaki Durumu-II “ , *Yaklaşım Dergisi* , Sayı:117 (Eylül 2002) , ss.187-189 .

Serbest bölgede faaliyette bulunan işletmeler açısından ÖTV mükellefiyeti söz konusu olmamasına rağmen, bölgede yer alan firmaların Türkiye'den mal alımları yada Türkiye'ye mal satımları söz konusu olmaktadır.

Serbest Bölgeler Kanunu'nun 6. maddesinde serbest bölgeler gümrük hattı dışında sayılmış, aynı Kanunun 8. maddesinde ise serbest bölge ile Türkiye'nin diğer yerleri arasında yapılacak ticaretin dış ticaret rejimine tabi olduğu hüküm altına alınmıştır. Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği'nin 30. maddesinde, Türkiye'den serbest bölgelere gönderilecek malların dış ticaret rejimine tabi olduğu ve bu rejime göre malların ihraç edilmiş sayılacağı belirtilmiştir. Bölgeler ile diğer ülkeler ve serbest bölgeler arasında ise dış ticaret rejimi uygulanmamaktadır.

Bu hükümlere göre serbest bölgeler gümrük bölgesi dışında olup serbest bölgelere Türkiye'nin diğer bölgelerinden yapılan satışlar ihracat, bu bölgelerden yapılan alışlar ise ithalat olarak kabul edilmektedir.

ÖTVK'nın 5. maddesine göre Kanuna ekli listelerdeki malların ihracat teslimleri aşağıdaki şartlar sağlandığı takdirde ÖTV'den istisna tutulmuştur. Bunlar:

-Teslim yurt dışındaki bir müşteriye yapılmalıdır. Yurt dışındaki müşteri tabiri; ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezleri yurt dışında olan alıcılar ile yurt. içinde bulunan bir işletmenin, yurt dışında faaliyet gösteren şubelerini ifade eder.

-Teslim konusu mal, Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesinden çıkmış olmalıdır.

Bu hüküm gereğince Türkiye'den serbest bölgelere yapılan mal teslimleri ÖTV'den istisnadır. Ayrıca yapılan bu teslimler ihracat olarak kabul edilmekte, Kanunun 5/2. maddesi gereğince varsa yüklenilen ÖTV'ler ihracatçıya iade edilmektedir.

Serbest bölgelerden Türkiye'nin diğer bölgelerine mal gönderilmesi yada serbest bölgelerden yapılan alışlar ithalat sayılmaktadır. Dolayısı ile serbest bölgedeki satıcılar tarafından Türkiye'deki bir firmaya ÖTV'nin konusuna giren mal satışı veya bölgeye ihraç edilen ÖTV'ye tabi malların satıcılar tarafından tekrar Türkiye'deki bir firmaya satışı ithalat kapsamında ÖTVK'nın 3. maddesi gereğince ÖTV'ye tabidir.

4760 Sayılı ÖTVK'nın 7/7 maddesine göre, transit, aktarma, gümrük antreposu, geçici depo, gümrük sahası, serbest bölge rejimlerinin uygulandığı mal teslimleri

ÖTV'den istisna tutulmuştur. Bu hüküm gereğine serbest bölge içerisindeki mal teslimleri ÖTV'ye tabi tutulmamaktadır.⁷⁶

E. BÖLGELERİN AMME ALACAKLARININ TAHSİL USULÜ HAKKINDA KANUN KARŞISINDAKİ DURUMU

Serbest Bölgeler Kanununun 6. maddesine göre, serbest bölgelerde vergi, resim, harç, gümrük ve kambiyo mükellefiyetlerine dair mevzuat hükümleri uygulanmamaktadır.

Bu hükme göre serbest bölgelerde Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerinin uygulanması mümkün değildir. Bu nedenle serbest bölgede faaliyet gösteren işletmenin serbest bölgedeki mallarına tedbir ve haciz uygulanamaz. Öte yandan Serbest Bölgeler Kanununun 12. maddesinde serbest bölgelerde uygulanmayan hükümler sıralanırken İcra ve İflas Kanunu'nun bu bölgelerde uygulanmayacağına dair bir ifadeye yer verilmemiştir. Bu nedenle, serbest bölgelerde faaliyet gösteren işletmelerin icra takibine konu olması, bölgedeki mallarının icra makamları vasıtasıyla serbest bölge içinde veya dışında satışının gerçekleştirilmesi suretiyle paraya çevrilerek Türkiye'nin diğer bölgelerine transferi mümkündür.

F. SERBEST BÖLGELERİN DİĞER VERGİ, RESİM VE HARÇLAR KARŞISINDAKİ DURUMU

Serbest Bölgeler Kanununun 6. maddesinde serbest bölgeler gümrük hattı dışında sayılmış ve bu bölgelerde vergi, resim, harç ve kambiyo mükellefiyetlerine ilişkin mevzuat hükümlerinin uygulanmayacağı belirtilmiştir.

Bu düzenlemeye göre, serbest bölgelerde yapılan işlemler vergi, resim ve harçlardan istisnadır. Ancak istisna, bölgedeki faaliyetle ilgili olsa dahi, bölge dışında yapılan faaliyetleri kapsamamaktadır.

Serbest Bölgeler Kanununda yer alan yukarıdaki düzenlemeye göre, bir işlem veya kağıdın vergiden müstesna olması için;

- işlemin serbest bölgede yapılması veya kağıdın serbest bölgede düzenlenmesi,
- işlemin veya kağıdın sonuçlarından serbest bölgede yararlanılması gerekmektedir.

⁷⁶ Erol Bektaş , “Serbest Bölgelerde Özel Tüketim Vergisi Uygulaması “ , *Vergi Dünyası Dergisi* , Sayı: 252 (Ağustos 2002) , ss.28-29 .

Serbest bölgelerle ilgili bazı işlem ve kağıtların vergilendirilmesi aşağıda kısaca özetlenmiştir.

1. Serbest Bölgede Faaliyette Bulunacak Şirketlerin Kuruluşu İle İlgili İşlemler

Serbest bölgede faaliyette bulunmak üzere Türkiye'nin diğer bölgelerinde kurulan şirketlerin kuruluş işlemleri Serbest Bölgeler Kanununun 6. maddesindeki istisnadan yararlanamaz. Bu şirketlerin kuruluşu sırasında düzenlenen kağıtlar ve yapılması gereken işlemler damga vergisi ve harca tabidir.

Serbest Bölgeler Kanununun 6. maddesinde, işleticilerin ve kullanıcıların yatırım ve üretim safhalarında Bakanlar Kurulunca belirlenecek teşviklerden yararlandırılabilmesi hükmü yer almaktadır. Bu düzenlemeye göre, kuruluş aşamasında olan ve henüz işletici veya kullanıcı vasfını kazanmamış şirketlerin Bakanlar Kurulu'nca belirlenecek teşviklerden yararlanması mümkün değildir.

2. Serbest Bölgelerde Düzenlenen Kağıtlar

Serbest bölgeler Kanununun 6. maddesinde gümrük hattı dışı olarak kabul edilen serbest bölgeler içinde düzenlenen kağıtlar için damga vergisi ve harç istisnası öngörülmüştür.

Serbest Bölgeler Kanununun 6. maddesi gereğince, gümrük hattı dışı olarak kabul edilen serbest bölgeler içinde düzenlenen kağıtlarla, yapılan işlemlere damga vergisi ve harç bağışıklığı öngörülmektedir. Serbest bölge dışına çıkılarak bu bölgeye yönelik olmak üzere Türkiye'de yapılacak muameleler ise bu tür ayrıcalığın kapsamına girmemektedir. Zira kanun vergi ve harca konu işlemin yapıldığı yer itibarıyla vergi bağışıklığı öngörmektedir. Bu durumda, damga vergisi ve harç uygulamasında işlemin nereye yönelik yapıldığı değil, damga vergisi ve harcı doğuran işlemin nerede yapıldığı önem arz etmektedir. Bu nedenle, Türkiye'de yerleşik banka, noter, tapu ve benzeri kurumların serbest bölgede faaliyette bulunan firmalarla serbest bölge sınırları içinde yaptıkları işlemler ve bu işlemler sebebiyle düzenlenen kağıtlar harç ve damga vergisinden müstesnadır. Sayılan kurumların, serbest bölgede faaliyette bulunan firmalarla serbest bölge dışında yaptıkları işlemlere ilişkin kağıtların damga vergisinden, noterde yapılan işlemlerin de harçtan istisna edilmesi mümkün değildir.

Yukarıda da belirtildiği üzere damga vergisi ve harç istisnası için işlemin serbest bölgede yapılması veya kağıdın serbest bölgede düzenlenmesi yeterli değildir.

Düzenlenen kağıtların Türkiye'nin diğer bölgelerinde her hangi bir şekilde işlem görmesi veya kağıdın hükümlerinden diğer bölgelerde yararlanılması halinde kağıdın damga vergisine tabi tutulması gerekir.

Serbest Bölgeler Kanununun 6. maddesinde yer alan teşviklerden ancak serbest bölgenin faaliyete geçmesinden itibaren yararlanılabilmektedir. Henüz faaliyete geçmemiş serbest bölgede düzenlenen kağıtlar ve yapılan işlemler damga vergisi ve harç istisnasından yararlanamaz.

3. Serbest Bölgeden Yapılacak İthalatla İlgili Akreditif İşlemleri

Serbest bölgede yerleşik firmaların bölge içinde bulunan bankalar nezdinde yaptıkları akreditif işlemleri ve bu işlemler nedeniyle düzenlenen kağıtlar damga vergisi ve harçtan müstesnadır. Ancak, serbest bölgede faaliyette bulunan firmaların Türkiye'den ve diğer ülkelerden serbest bölgeye yönelik olarak yapacakları ithalatla ilgili olarak, bölge dışındaki bankalar nezdinde gerçekleştireceği akreditif işlemleri ve bu işlemler sebebiyle düzenlenen kağıtlar damga vergisi ve harca tabidir. Zira, damga vergisi ve harç uygulaması bakımından, vergi ve harca konu işlemi yapan kuruluşun Türkiye'de bulunması durumunda, bu işlemleri yaptıran kişi veya kuruluşların serbest bölgede faaliyette bulunmaları veya ithalatı doğrudan serbest bölgeye yapmaları vergi ve harç uygulamasına engel teşkil etmemektedir.

4. Serbest Bölgede Yer Alan Gayrimenkulların Tapu İşlemleri

Serbest bölgeler, Türkiye'nin siyasi sınırları içinde olmakla beraber, vergi mükellefiyetleri ve diğer bazı yasal mükellefiyetler bakımından gümrük hattı dışında sayılmaktadır. Bu bölgelerde yapılan işlemler yurt dışında yapılanlarla eşdeğer bir mahiyet arz etmektedir. Bu nedenle vergi kanunları uygulamalarında serbest bölgeler yurt dışı olarak kabul edilmektedir.

Ancak, vergisel istisnalar ile gümrük ve kambiyo mükellefiyetlerine dair istisna veya muafiyetler sadece bölge kapsamındaki işlemler açısından hüküm ifade etmektedir. Serbest Bölgeler Kanununun muafiyet ve teşvikleri düzenleyen 6. maddesinin düzenleniş biçimi de bu esasları belirleyecek şekildedir. Maddenin her fıkrasında, uygulama veya teşvikin serbest bölgeler dahilinde olduğu açıkça belirtilmektedir.

Serbest bölgelerden Türkiye'nin diğer bölgelerine taşınan her işlem, gümrük hattı dışında yapılmış olma özelliğini kaybetmektedir. Buna göre, serbest bölge içinde yer

alan bir gayrimenkulun tapu işlemi ile serbest bölge dışında yer alan bir gayrimenkulun tapu işlemi aynı tapu sicili üzerinde yürütüldüğünden yapılan hizmet açısından herhangi bir farklılık bu bulunmamaktadır.

II. 5084 SAYILI KANUN SONRASINDA TÜRKİYE'DEKİ SERBEST BÖLGE UYGULAMALARININ VERGİSEL AÇIDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

5084 sayılı kanunun 8 ve 9. maddeleriyle 3218 sayılı kanunun 6. maddesi değiştirilmiş ve bu kanuna geçici 3. madde eklenerek muafiyet ve teşvikler yeniden belirlenmiştir. Değişiklik Maddeleri: 3218 Sayılı Kanun'un 6. maddesinde yapılan değişiklik ve eklenen geçici 3. madde aynen şöyledir.

"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, 04.01.1961 tarihli ve 213 sayılı 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."

"Geçici Madde 3- Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla bu Kanuna göre kurulan serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin;

- 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 1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi kapsamında yapılacak tevkifata etkisi yoktur.

-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.

-Bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri ile ilgili olarak yapacakları 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 belir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrası' nın (6) numaralı bendinin (b) alt bendi kapsamında yapılacak tevkifata etkisi yoktur." ⁷⁷

Serbest Bölgeler Kanunu'na eklenen geçici 3 üncü maddenin ikinci fıkrasına göre, serbest bölgelerde imalat faaliyetiyle uğraşan mükelleflerin, bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne tam üyeliğinin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergilendirme döneminin sonuna kadar gelir veya kurumlar vergisinden 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 bir önemi bulunmadığı ilgili maddenin gerekçesinde belirtilmiştir.

Serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançların gelir veya kurumlar vergisinden istisna edilebilmesi amacıyla, bu istisnadan yararlanacak mükelleflerden imalat faaliyetinde bulduklarını belgelemeleri gerekebilir. Bu amaçla mükelleflerden, örneğin;

-Sanayi siciline kayıtlı olmaları ve sanayi sicil belgesini haiz olmaları,

-Sanayi Odası, Ticaret Odası ve Esnaf ve Sanatkarlar Derneklerine kayıtlı bulunmaları,

-Yaptıkları imalat işiyle mütenasip miktarda personel çalıştırması,

-Yapılan imalat faaliyeti için gerekli araç parkına sahip olması

gibi şartlar aranabilir.

İstisna, imal edilen ürünlerin satışından elde edilen kazançlara yönelik olduğundan, tamamen fason olarak imal ettirilen ürünlerin satışından elde ettikleri kazançların istisna kapsamında değerlendirilmesi söz konusu olmayacaktır.

⁷⁷ İlhan Kırıktaş, "Serbest Bölgelerde Vergileme Usul ve Esasları-Özellik Arz Eden Hususlar", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:278 (Ekim 2004), s.155.

Hüküm gereği serbest bölgelerde imalat faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu faaliyetleri kapsamında elde ettikleri kazançları Avrupa Birliği'ne tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar gelir veya kurumlar vergisinden istisna olacaktır. Bu istisnadan bölgede yeni faaliyete geçen mükellefler ile faaliyet ruhsatlarında yer alan sürenin dolmasıyla normal vergileme rejimine tabi olacak mükellefler yararlanabilecektir. Elde edilen kazancın istisna edilmesinde, imal edilen ürünün yurt dışına yada yurt içine satılmasının bir önemi bulunmamaktadır.

Bu istisnanın Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi kapsamında yapılacak tevkifata etkisi bulunmamaktadır. Bu istisnadan yararlanan kurumlar istisnaya konu kazançları dağıtmaları durumunda tevkifata tabi tutacaklardır.⁷⁸

Yapılan değişiklikle serbest bölgelerde vergi kanunları uygulanmaya başladığı içindir ki, bu bölgelerde yapılan yatırım harcamaları nedeniyle GVK'nun 19. maddesi kapsamında yatırım indiriminden yararlanılabilecektir. Eski ruhsat sahipleri geçici maddede öngörülen istisna sebebiyle bu indirimden harcama yılında yararlanamayacaklar ancak istisna süresi sona erdikten sonra, hak kazandıkları indirim tutarını 19. maddede belirtilen esaslara göre endekslemek suretiyle kullanabileceklerdir.⁷⁹

3218 sayılı Kanunla düzenlenen serbest bölgelerde (5084 sayılı Kanunla yapılan değişiklik öncesinde) yer alan işletmeler her türlü vergi, resim ve harçtan muaf tutulmuşlardı. 5084 sayılı Kanun ile serbest bölgede bulunan tam ve dar mükelleflerin, serbest bölgelerdeki gelir veya kurumlar vergisi muafiyetleri sona erdirildiğinden, 06.02.2004 tarihi itibarıyla mükellefiyet tesis ettirmeleri gerekmektedir.

Diğer taraftan, geçiş dönemi ile ilgili olarak 5084 sayılı Kanun ile 3218 sayılı Kanuna geçici 3. madde eklenmiş olup, geçici 3. madde kapsamından yararlanan işletmeler söz konusu maddede yazılı süreler itibarıyla gelir veya kurumlar vergisinden muaf olacaklardır.

Buna göre, 3218 sayılı Kanunun geçici 3. maddesi kapsamında olan işletmeler, maddede yazılı sürelerin sonuna kadar enflasyon düzeltmesi yapmayacaklardır. 06.02.2004 tarihinden itibaren serbest bölgelerde faaliyete başlayacak mükellefler ise

⁷⁸ Beytullah Yurttutan, "Serbest Bölgelerin Vergilendirilmesine Yönelik 5084 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemeler", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı:186 (Mart 2004), s.139.

⁷⁹ Erdoğan Sağlam, "Serbest Bölgelerde Yeni Düzen", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:272 (Nisan 2004), s.54.

faaliyete başlayacakları dönemden itibaren enflasyon düzeltmesi hükümlerine göre düzeltme yapmak zorundadırlar.⁸⁰

Serbest bölgelere sağlanan vergisel avantajları büyük ölçüde bu yeni uygulamaya gidilmesinin ardında bu bölgelerin istenilen amacı sağlayamadığına yönelik eleştirilerin yanında AB müktesebatına uyum sağlanması amacı da yatmaktadır.⁸¹

Tablo 15. 5084 Sayılı Kanun Öncesi ve Sonrasında Türkiye’deki SB Durumu

Eski Şekli	Yeni Şekli
Serbest bölgeler gümrük hattı dışında sayılır.	Serbest bölgeler gümrük bölgesi dışında sayılır.
Bu bölgelerde vergi, resim, harç, gümrük ve kambiyo mükelleflerine dair mevzuat hükümleri uygulanmaz.	Bu bölgelerde gümrük ve kambiyo mükellefiyetine dair mevzuat hükümleri uygulanmaz.
İşleticiler ve kullanıcılar yatırım ve üretim safhalarında Bakanlar Kurulunca belirtilecek teşviklerden yararlandırılabilir.	Kullanıcıların tutmak zorunda oldukları defterler ile düzenleyecekleri belgelere ilişkin olarak, 04.01.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun hükümlerine bağımlı olmaksızın düzenleme yapmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir.
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.	İşleticiler ve kullanıcılar yatırım ve üretim safhalarında Bakanlar Kurulunca belirlenecek vergi dışı teşviklerden yararlandırılabilir.

Kaynak: Erdoğan Sağlam, “Serbest Bölgelerde Yeni Düzen”, *Vergi Dünyası Dergisi*, s. 49.

⁸⁰ Maliye Bakanlığı Sirküleri , “Serbest Bölgelerde Enflasyon Düzeltmesi” , *Vergi Sorunları Dergisi* (Eylül 2004) , Sayı:192 , s.193 .

⁸¹ İbrahim Organ , “5084 Sayılı Kanunla Getirilen Yeni Düzenleme Bazı Kesimleri Cezalandırıyor” , *Yaklaşım Dergisi* , Sayı:136(Nisan 2004) , s.195 .

A. SERBEST BÖLGELERİN GELİR ve KURUMLAR VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU

Bilindiği üzere ülkemiz vergileme sisteminde gerçek kişilerin çeşitli kazançları Gelir Vergisi Kanunu'na; anonim şirket, limited şirket v.b. tüzel kişilerin kazançları ise kurum kazancı adı altında Kurumlar Vergisi Kanunu'na tabi şekilde vergilenmektedir. Dolaysız vergiler diye tanımlanan Gelir ve Kurumlar Vergileri bir takvim yılı/hesap dönemi içinde elde edilen net kazanç üzerinden alınmaktadır. Her iki kanunda da ekonomik, sosyal v.b. gerekçelerle bazı kişiler vergiden muaf tutulmuş (küçük çiftçi, esnaf muafılığı ile vergiden muaf tutulan T.C. Emekli Sandığı, SSK, Bağ-Kur, Milli Piyango İdaresi, Askeri fabrika ve atölyeler bunlardan bazılarıdır), bazı kazançlar da belli koşullarla veya tanımlamalarla istisna edilmiştir.

Yatırım indirimi, telif kazancı istisnası, eğitim ve öğretim işlerinde kazanç istisnası, iştirak kazançları istisnası, emeklilik yatırım fonlarının kazançları, iki yıldan fazla aktifte durduktan sonra elden çıkarılan gayrimenkul ve iştirak satış kazancının sermayeye ilave edilen kısımları da gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara örnek olarak sayılabilir. Görüleceği üzere muafiyet kişiye tanınmakta , istisna ise tanımlanmış bir kazançta uygulanmaktadır. Yani muafiyet hakkı alan şahsın kişisel kazançları vergi dışı kalırken, istisnada sadece istisna edilen kazanç vergi dışı kalmakta ve kişi ya da kurumun istisna dışındaki kazançları vergiye tabi olmaktadır.

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 Gelir ya da Kurumlar Vergisi Kanunu'nda bir düzenleme yapmadan serbest bölgelerin kuruluş Kanunu olan 3218 Sayılı Kanun'un 6. maddesinde, vergi , resim , harç teşviki düzenlenmiştir.

3218 Sayılı Kanun'un 5084 Sayılı Kanun'dan önceki 6. maddesi aslında ".....Bu bölgelerde vergi, resim, harç mükellefiyetlerine dair mevzuat hükümleri uygulanmaz...." şeklindeki belirlemeyle bu bölgelerde faaliyette bulunanları mevzuat dışına itmek suretiyle mutlak bir vergisizlik tanımlamıştır.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 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 gelmemektedir.

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 hariç alım-satım üzerinden binde beş alınan fon nedeniyle hasılatın takibi, alışların kaydı, üç ayda bir Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından sadece işletici ve kurucu şirketlerden bilanço-gelir tablosu istendiğinden kullanıcı firmalarca gelir ve giderin kaydedildiği ve serbest bölge müdürü onaylı basit defter, işletici ve kurucu firmalar içinse bilanço ve gelir tablosu oluşumunu sağlayabilecek bir defter düzeni yeterliydi. Yine serbest bölge onaylı özel faturalar kullanılırken, kayıtlar da döviz cinsinden izlenmekteydi.

Serbest bölgelerde ister şube, isterse doğrudan merkez olarak konuşlanma şeklinde olsun kurulacak şahıs şirketleri ya da tüzel kişi kurumlar Türk Ticaret Kanunu'nun ve Borçlar Kanunu'nun ilgili hükümlerine göre kurulmakta olmasına rağmen tutacakları defterler T.T.K. hükümleri yerine kendi Kanunundaki hüküm gereği serbest bölge müdürü onaylı olarak tutulmakta ve yine serbest bölge onaylı özel faturalar kullanılmaktadır. Merkez oluşumlu firma kuruluşlarının T.T.K.'ya tabi olarak kurulmaları bu bölgelerin T.T.K. mevzuatına tabi olmayacağına ilişkin bir düzenleme olmamasından kaynaklanmaktadır. Dolayısıyla şirket kuruluşuna (şahıs yada tüzel kişi kurum) ilişkin hükümler ve prosedür aynen geçerli olup; asgari sermaye tutarı, ortak sayısı, genel kurul yada ortaklar kurul kararı, kar dağıtım, şirket organları, ticaret siciline kayıt ve tescil işlemleri v.b. T.T.K. hükümlerine uygun şekilde gerçekleştirilecektir. Aslında vergi kanunlarının uygulanmadığı dönemlerde de T.T.K. hükümlerine uygun kurulmuş bir şirketin defter ve belgelerinin ticari delil olabilmesi için T.T.K. hükümlerine uygun tutulması notere de ayrıca onaylatılması gerekliydi; ancak çoğu şirket bu önemli ayrıntıyı pek de dikkate almamıştı. İstisnanın 5084 Sayılı Kanun'dan önceki halini yorumlamak gerekirse; 3218 Sayılı Kanun'un değişiklikten önceki 6. maddesi serbest bölgeleri Türk vergi, resim ve harç mevzuatının hiçbir şekilde

uygulanmayacağı yani vergi, resim ve harç mevzuatımızın bu bölgelerde geçerli olmadığı adacıklar şeklinde görmekteydi.

5084 sayılı kanunun 8. maddesiyle değiştirilen bu madde , serbest bölgeleri sadece gümrük ve kambiyo mevzuat hükümlerinin uygulanmadığı alanlar haline getirerek 06.02.2004 tarihinden itibaren artık bu bölgeleri de vergi, resim, harç mevzuatlarına tabi kılmıştır.

06.02.2004 tarihi itibariyle (bu tarih dahil) ruhsat almış mükelleflerin vergi yüklerinde değişiklik öncesine göre olumsuzluk olmayacak şekilde belirli sürelerle kazanç istisnası, ücretlilere stopaj istisnası ve bu bölgelerdeki işlemlere ait çeşitli vergi, resim, harç istisnaları düzenlenmiştir.

5084 Sayılı Kanun'un 8 ve 9. 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 bölgelerde elde edilen kazançlar gelir ve kurumlar vergisinden istisnadır.

- Defter kayıtları ve belge düzeni ile çıkarılması zorunlu tablolar muhasebe standartlarına uygun ve tek-düzen hesap planı dikkate alınarak çıkarılacaktır.

- Defter ve belgeler her türlü yoklama ve denetime açık olacak, zamanaşımı süresince muhafaza ve ibraz ödevleri yerine getirilecektir.

85 No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'ne göre konuyu açıklamak gerekirse;

-Geçiş Döneminde Gelir ve Kurumlar Vergisi İstisnası

Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca, 06.02.2004 tarihine kadar (bu tarih dahil) serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere faaliyet ruhsatı almış mükelleflerin, ruhsatlarında belirtilen süre ile

sınırlı olmak üzere bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetler dolayısıyla elde ettikleri kazançlar gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır.

Faaliyet ruhsatı almak üzere ilgili mercilere başvurmuş olmakla birlikte, 06.02.2004 tarihine kadar henüz faaliyet ruhsatı alamamış mükelleflerin bu istisna hükümlerinden faydalanabilmeleri mümkün değildir.

-İstisna Kazançların Kapsamı

İstisna, sadece faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden elde edilen kazançlara ilişkindir. Dolayısıyla, serbest bölgelerde şubesi bulunan mükellefler ile işyeri, kanuni ya da iş merkezi serbest bölgelerde olan mükelleflerin, bölgeler dışında yürüttükleri faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar istisna kapsamında değildir.

Bununla birlikte serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden doğan alacaklara ilişkin kur ve vade farkı gelirler istisna kapsamında değerlendirilecektir.

Serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden, hem mekan hem de faaliyet konusu ile sınırlı olarak yürütülen faaliyetlerin anlaşılması gerekir. Yani serbest bölgedeki bir şirketin, serbest bölge dışında faaliyeti ile ilgili deposu, aktifine kayıtlı binası olabileceği gibi (merkez şirketi dışında) ruhsatında yer alan faaliyetin dışında esas sözleşmesine göre yürütebileceği başka faaliyetler de olabilir ve bu faaliyetleri serbest bölge dışında yürütebilir. Bu durumda serbest bölge dışındaki depo ya da binanın geliri serbest bölge dışında elde edildiğinden istisna dışında tutulacaktır. Aynı şekilde ruhsatta yer alan faaliyet dışında yürütülen bir faaliyet dolayısıyla elde edilecek kazancın da vergiye tabi olacağı açıktır.

Öte yandan serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden doğan alacakları da faaliyet konusu mal-hizmet teslimine bağlı olarak doğan alacaklar olarak algılamak gerekmektedir. Yani serbest bölge kaynaklı nakit borç alacak ilişkisine bağlı olarak doğan kur farkları, faiz v.s. şeklinde doğan gelirlerin de serbest bölge faaliyeti ile ilişkilendirilmesi doğru değildir.

06.02.2004'den önce özellikle merkez şube ilişkili ya da ortakları kısmen veya tamamen aynı olan şirketler arası ilişkilerde döviz cinsinden borç verip kur farkının ya da TL bazında faizin ülke içinde gider kaydedilerek matrah azaltılmaya çalışıldığı ve bunun yasal olup olmadığı tartışılmıştır. Bu şekilde hesaplanan kur farkının ve faizin yasal bir gider olduğunu iddia edenler çoğunlukla karşı firmanın yani serbest bölgedeki

firmanın da aynı bedeli gelir kaydettiği tezine dayanmışlardır. Oysa, bir giderin karşı tarafça gelir kaydedilmesi yasal olması için yeterli bir gerekçe olamaz. Giderin yasal olması için işle, işletmeyle ilgili ve gerçek olması ve aynı zamanda karşı firma ya da şahıs kayıtlarına gelir kaydedilerek vergileniyor olması, belgeli olması gibi diğer kriterlerin aranması gerekir. Serbest bölgedeki firmanın kur farkını ya da faizi gelir kaydetmesi bu gelirin vergilendiği anlamına gelmemektedir. Tam tersi vergi kanunlarının uygulama alanı dışında kalındığı için vergilenmediği açıktır. (Esasında serbest bölge kaynaklı da olsa faaliyet dışı gelir şeklinde değerlendirilip vergilenmesi gerekir.) Serbest bölgedeki şube aracılığıyla kazanılan gelir üzerinden vergi ödenmediği gibi bu firma kullanılarak serbest bölge dışında da matrah azaltımına sebep olacak bir işleme izin verilmemesi gerekir. Kaldı ki serbest bölgede faaliyet gösteren firmaların da ödünç para alıp vermeleri için ilgili kanuna uygun hareket etmeleri, ruhsatlarında yazılı faaliyet konuları dışına çıkmamaları gerekmektedir.

06.02.2004'den sonraki hükümler bakımından olaya yaklaşıldığında eski ruhsat sahipli firmaların kazanç istisnası devam ettiği için yukarıdaki açıklamalar aynen geçerlidir. Bu tarihten sonra ruhsat almış olanlar istisnadan yararlanamayacağı için gerçek bir borç-alacak ilişkisi olmak kaydıyla ve emsal değerlere uygun hesaplama yapılmak şartıyla mal ve hizmet teslimine bağlı olmadan gelececek kur farkı yada faizlerin karşılıklı kaydı mümkün olabilmelidir.

-İstisna Kazanç Tutarının Tespiti

Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendinde yer alan istisna, bir kazanç istisnasıdır. Dolayısıyla, mükelleflerin serbest bölgelerdeki faaliyetlerinden elde ettikleri hasıllardan bu faaliyetlere ilişkin olarak yapılan giderlerin düşülmesi sonucu bulunacak kazanç, gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır.

İstisna kazancın doğru bir şekilde tespitinin yapılabilmesi açısından istisna kapsamında olan faaliyetler ile diğer faaliyetlere ilişkin hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi gerekmektedir.

Serbest bölgelerde yürütülen ve istisna kapsamına giren faaliyetlerin zararlı sonuçlanması halinde , bu zararların diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlardan indirilmesi mümkün olmadığı gibi ertesi yıla devri de mümkün değildir.

Serbest bölgedeki şubenin karı varsa, merkez şirketin karına ilave edilerek vergileme yapılacak ama şubenin zararı varsa bu zarar merkeze aktarılacak suretiyle matrah azaltımı yoluna gidilemeyecektir.

-Müşterek Genel Giderler ve Amortismanların Dağıtımı

Merkezi veya şubesi serbest bölgelerde bulunan mükelleflerin, hem serbest bölgedeki faaliyetleri hem de serbest bölge dışındaki faaliyetlerine ilişkin müşterek genel giderler, merkezde ve şubede oluşan maliyetlerin toplam maliyetler içindeki oranı dikkate alınarak dağıtılacaktır. Maliyetlerin hesabında, merkezde ve şubede oluşan satılan malın maliyeti ile faaliyet giderlerinin toplamı dikkate alınacaktır.

Aynı şekilde hem serbest bölgelerde hem de serbest bölge dışındaki faaliyetlerde kullanılan amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin amortismanları, esas itibariyle her bir işte kullanıldıkları gün sayısı dikkate alınarak dağıtılması gerekmektedir.

Bu konuda da masrafların ait olduğu yere yansıtılması işlemi olduğunun yani bir masraf aktarımı yapıldığının hatırlatılmasında yarar olduğunu düşünüyoruz. Özellikle masraf yansıtılması işlemlerinde düzenlenecek belgede KDV oranının ne olacağı tartışma konusudur. Oysa bir masraf yansıtılması işleminde ilave bir değer yaratmadan masrafın ait olduğu yere aktarılması işlemi aktarma konusu işlem hangi oranda KDV'ye tabi, ise bu oranın, KDV'ye tabi olunmaması halinde ise KDV hesaplanmaması gerektiği açıktır. Örneğin merkezde çalışan personelin mesaisinin bir bölümünün serbest bölgedeki şubeye ait olması halinde yansıtılacak ücret (bölge dışında çalışıldığı için vergi stopajına ve SSK'ya tabidir) için fatura düzenlenmeli ancak KDV hesaplanmamalıdır. Zira ücret ödemesi KDV'nin konusuna girmemektedir, yansıtması da KDV'ye tabi olamaz. Diğer taraftan yansıtılacak teslim konusu işlem (masraf) % 18 oranında ise bu oran, % 8 ise %8, %1 ise %1 oranında yansıtılmalıdır. Yansıtma sırasında ayrıca bir bedel hesaplanıyorsa , yansıtılan bedelin tamamına genel oranda KDV hesaplanması gerekir.

-İstisna Uygulamasında Süre

Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendinde yer alan kazanç istisnası,serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olduğundan, istisna uygulamasında süre faaliyet ruhsatlarında belirtilen son günü bitecektir.

6 Şubat 2004 tarihinden önce ruhsat sahibi olan imalatçı bir şirketin ruhsatında yer alan süre ile ülkemizin AB'ye tam üye olduğu vergilendirme donemi sonu/arasında farklılık olması halinde süre bakımından mükellef lehine olanın dikkate alınması gerektiğini düşünüyoruz. Aynı Kanun içinde birden fazla anlam ifade eden hükümlerin

bulunması halinde bunlardan hangisi mükellef lehine ise. onun dikkate alınması gerektiği genel bir hukuk yorumudur. Örneğin 6 Şubat 2004 öncesi ruhsat; sahibi bir imalatçının ruhsat süresi AB'ne tam üye olduğumuz süreden sonra ise ruhsat süresi tersi durum varsa AB'ye giriş süresi dikkate alınmalıdır.

-Ücretlerde Gelir Vergisi İstisnası

Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3. maddesinin 1. fıkrasının (b) bendi hükmüne göre, 06.02.2004 tarihine kadar (bu tarih dahil) faaliyet ruhsatı almış mükelleflerin serbest bölgelerde istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler, 31.12.2008 tarihine kadar gelir vergisinden müstesnadır.

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 atmış imalatçıların yanında çalışanlar da istisnadan yararlanmayacaktır.

Bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin 06.02.2004 tarihine kadar alınmış faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre;

- 31.12.2008 tarihinden daha önceki bir tarihte sona eriyorsa söz konusu istisna faaliyet ruhsatlarında yer alan sürenin bitiş tarihine kadar,

-31.12.2008 tarihinden daha sonraki bir tarihte sona eriyorsa söz konusu istisna 31.12.2008 tarihine kadar, uygulanacaktır.

Bu açıklamalarla birlikte, çalışanlarla ilgili sıkça tartışılan şu hususa da değinmek gerekmektedir. Merkez - şube ilişkisi içinde serbest bölge faaliyeti yürüten firmaların Türkiye'deki merkezde çalışanların yüksek ücretli olanlarını fiilen çalışmadığı halde serbest bölgede çalışıyor göstermesi yasal değildir.

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 mümkündür.

-İmalat Faaliyetlerine Uygulanacak İstisna

85 No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'ne göre, serbest bölgelerde imalat faaliyetinde bulunan mükelleflerin bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları Türkiye'nin AB'ye üyeliğinin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar Gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır.

Bu istisnadan, bölgede yeni faaliyete geçen mükellefler faaliyet ruhsatlarında yer alan sürenin dolmasıyla normal vergileme rejimine tabi olacak mükellefler yararlanacaktır.

Ancak;

- Üretim dışı faaliyetlerden,
- Serbest bölge dışında üretilen malların satışından,
- Faaliyet ruhsatında belirtilen alan dışında üretilen malların satışından,
- Serbest bölgede veya serbest bölge dışında fason olarak imal ettirilen ürünlerin satışından elde edilen kazançlar istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

İstisna uygulamasında, imal edilen ürünün yurt dışına ya da yurt içine satılmasının bir önemi bulunmamaktadır.

Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3. maddesinin 2. fıkrası uyarınca serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançların gelir veya kurumlar vergisinden müstesna tutulabilmesi için;

- Bölgelerde "imalat" faaliyetinde bulunmak üzere almış oldukları ruhsatın bir örneğini,
- 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 2004 yılı sonuna kadar durum değişikliklerinde ise (yeni bir alanda İmalata Başlayacak mükelleflerin bu durumu ruhsatlarına işlettirdikten sonra)

değişikliği müteakip verecekleri ilk geçici vergi beyannamesi ekinde, ilgili vergi dairesine vermeleri gerekmektedir.

- İstisna Kapsamında Fason İmalat

İstisna uygulaması açısından, imalat faaliyetinin serbest bölgede yapılması gerekmekte olup imalatın belli safhalarında dışarıdan fason hizmet satın alınması istisna uygulamasına engel teşkil etmemektedir.

Ancak,

- Fason imalatın sadece, sanayi sicil belgesi veya faaliyet ruhsatında yazılı üretim kapsamında yaptırılması,
- Söz konusu istisna serbest bölgelerde yapılan imalata tanınmış olduğundan imalatın fason imalattan çok işletmenin kendi imalatından oluşması,
- İmalat faaliyetleriyle ilgili olarak istisnadan yararlanacak kazanç tutarının fiili kapasite kullanımını ile sınırlı olması,
- İş riskinin ve organizasyonunun üstlenilmesi,
- Ham madde ve yardımcı maddelerin temin edilmesi gerekmektedir.

Serbest bölgede imalat faaliyetinde bulunan bir mükellefin ticaretle de uğraşması durumunda, imalat faaliyetlerinden elde edilen kazançlar istisna kapsamında değerlendirilecek; faaliyet ruhsatının 06.02.2004 tarihinden önce alınmış olması hali saklı kalmak kaydıyla, ticari faaliyetlerden elde edilen kazançlar ise istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Örnekle açıklayacak olursak;

06.02.2004 tarihinden sonra imalat faaliyetinde bulunmak üzere ruhsat almış ve serbest bölgedeki şubesinde ayakkabı imalatıyla uğraşan bir mükellefin aynı zamanda bölge dışında bulunan fabrikasında imal ettiği malları da serbest bölgedeki şubesi üzerinden ihraç etmesi durumunda serbest bölgede imal edilen emtianın satışından elde edilen kazanç istisna kapsamında değerlendirilecek, serbest bölge dışında imal edilen emtianın satışı dolayısıyla şubede oluşan kazanç istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

06.02.2004 tarihinden sonra ruhsat alan ve serbest bölgede oyuncak imalatı ile uğraşan bir mükellefin aynı zamanda ham bez ithal edip yurt içine veya yurtdışına satış

yapması durumunda, oyuncak imalat faaliyetinden elde ettiği kazanç istisna kapsamında değerlendirilecek, ham bez ticaretinden sağladığı kazanç ise istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

-Tevkifat Uygulamaları

Serbest bölgelerde faaliyette bulunan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin, 06.02.2004 tarihinden sonra Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 24. maddeleri kapsamına giren ödemeler üzerinden tevkif ettikleri vergileri , bağlı buldukları vergi dairesine mükellefiyet tesis ettirerek sorumlu sıfatıyla beyan edip ödemeleri gerekmektedir.

- Kar Paylarının Dağıtılması Halinde Tevkifat

Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendindeki istisna hükmünün, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin 1. fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi kapsamında yapılacak tevkifata etkisi bulunmamaktadır.

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 Gelir Vergisi Genel Tebliği 6 Şubat 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 Şubat 2004 tarihinden önce de bir A.Ş. ya da Ltd. şirketin ortağı gerçek kişinin eline geçecek temettü nedeniyle, ilgili yıllardaki genel hükümlere göre menkul sermaye iradı şeklinde beyan gerekmektedir. Hatta doğrudan merkezi serbest bölgede konuşlanmış bir şirketin ortağı gerçek kişi için G.V.K.'nun 86. maddesinde yer alan beyanname verme haddi de dikkate alınmadan beyan gerekiyordu. doğrudan serbest bölgede kurulmuş bir tüzel kişi kurumun, ortağı gerçek kişiye kar payı dağıtırken stopaj yapma yükümlülüğü 6 Şubat 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 yapması söz konusu değildi.

Bu nedenle de 6 Şubat 2004 tarihinden önce dağıtılan kar payları üzerinde herhangi bir stopaj yoktu ve bu bedeller doğrudan menkul sermaye iradı şeklinde ertesi

yıl gelir vergisi beyan döneminde beyan edilecek ya da beyanı gereken diğer kazançlar için verilecek gelir vergisi beyannamesine dahil edilerek vergilendiriliyordu. Vergileme sırasında mahsubu gereken herhangi bir stopaj da olmuyordu.

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 ekleyip, iştirak kazancı istisnası şeklinde matrahından indirip, dar mükellef kurum ise herhangi bir beyanda bulunmadan istediği şekilde kazancını tasarrufta bulunabiliyordu.

6 Şubat 2004 tarihinden önce merkezi Türkiye'de kurulu olup serbest bölgede ayrıca şube şeklinde örgütlenen kurumların gerçek kişi ortaklarına kar dağıtımında ise, G.V.K.'nun 94. maddesi çerçevesinde stopaj yükümlülüğü vardı, çünkü dağıtımı yapan Türkiye'de tam mükellef kurum olduğundan stopaj yapmakla yükümlüydü.

06.01.2004'den sonra ise;

i)Bu tarihten sonra ruhsat sahibi (imalatçıların serbest bölgede imal edip satışları dolayısıyla elde edilen kazanç hariç) olan mükelleflerin Türkiye'deki diğer mükelleflerden hiçbir farkı olmadığından kar dağıtımları genel hükümlere tabiidir.

ii)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 istisnadır. Gerek eski dönemlere ait gerekse 06.02.2004 sonrasına ait olsun kar dağıtımını G.V.K.'nun 94. maddesi uyarınca tevkifata tabidir. Yani serbest bölgeler vergi kanunlarının uygulama alanına dahil edildiği için kazancın istisna olup olmamasına bağlı olmaksızın karın dağıtımını halinde gerçek kişilerin temettülerinde % 10 oranında stopaj yapılmaktadır.

Bilindiği üzere 4842 Sayılı Kanunla yapılan düzenlemelerde (G.V.K. Md. 22) tam mükelleflerden elde edilen kar paylarının % 50si gelir vergisinden istisna edilmiştir. Serbest bölgeler Türkiye Cumhuriyeti siyasi sınırları içinde ve vergi mevzuatımızın uygulama sahasında olduğu için bu bölgelerde kurulu şirketlerde tam mükelleftir.

Öte yandan 2003/6577 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 01.01.2004'den itibaren dağıtılan temettülerde stopaj oranı da % 10 olarak belirlenmiştir. Serbest bölgelerin vergileme alanımıza dahil olduğu 07.02.2004 tarihi itibarıyla bu bölgelerde elde ettikleri kazançlardan gerçek kişi ortaklarına temettü dağıtacak kurumların geçmiş

yıllar dahil tamamı üzerinden % 10 stopaj yapıp ertesi ayın 20. günü akşamına kadar beyanı ve 26. günü akşamına kadar da ödemesi gerekmektedir.

Bu tarihten sonra temettü elde eden ülkemizde yerleşik gerçek kişi , elde ettiği yıldaki hadleri dikkate alarak (2003 için 12 milyar TL) kar payına 1/9 ekleyip menkul sermaye iradı hesaplayacak; ertesi yılın Mart ayının 15. günü akşamına kadar gelir vergisi beyannamesiyle beyan etmektedir. Beyanname üzerinden brüt temettünün % 50'si istisna olarak dikkate alınıp; GV.K.'nun 103 ve 104. maddeleri çerçevesinde gelir vergisi hesaplanıp, hesaplanan bu vergiden dağıtım sırasında kesilen % 10 oranlı stopaj tutarı mahsup edilerek ödenecek vergiye ulaşılmaktadır. Temettü elde eden gerçek kişinin yabancı mukim olması halinde ise çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları da dikkate alınarak yapılan stopaj (herhangi bir hüküm yoksa % 10) bu kişinin beyana tabi herhangi bir başka geliri yoksa Türkiye için nihai vergi olup, başkaca bir işlem yapılmamaktadır.

Gerek yabancı gerekse ülkemiz vatandaşı (mukimi) gerçek kişilere yapılacak temettü dağıtımının 07.02.2004'den sonra olması halinde yukarda sözü edilen stopaj yükümlülüğü geçmiş yıllardaki dağıtılmamış tüm karlar için de aynen geçerlidir. Yani 1999 yılı öncesi olup olmadığının herhangi bir önemi yoktur, zira 07.02.2004'e kadar bu bölgelerde stopaj yükümlülüğü olmadığından dağıtılmamış karların hiçbirinde herhangi bir vergi yükü bulunmamaktadır.

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 olmaktadır.

Dağıtılan kar paylarınının 8 milyar TL'nin üzerinde olması halinde banka havalesi ya da posta yoluyla ortağa intikaline dikkat edilmelidir. Havale sırasında, dekonta ".....yılı temettüsü" şeklinde bir şerhin düşülmesi de herhangi bir yasal zorunluluk olmamasına rağmen olası bir inceleme ya da dava konusu bir durumun yaşanması halinde delil olma vasfı kazandıracaktır. Esasen her türlü ödemenin mümkünse banka yoluyla yapılması ve dekontlara ödemenin mahiyetinin şerh ettirilmesi, vergilendirmedeki gerçek durumun ve hukuki haklılığın bir göstergesi olması açısından son derece önemlidir.

-Mevduat Faizi ve Repo Gelirinde Tevkifat

Serbest bölgelerde faaliyet gösteren gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin serbest bölgelerdeki banka veya diğer finans kurumlarında bulunan mevduat hesaplarına tahakkuk ettirilen faizler ile repo kazançları üzerinden, 06.02.2004 tarihinden itibaren Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. veya Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 24. maddeleri uyarınca vergi tevkifatı yapılmaya başlanmıştır.

-Muhtasar Beyanname Verilmesi

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi uyarınca vergi tevkifatı yapmaya mecbur olanların, bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri karlar ve iratlar ile bunlardan kestikleri vergileri ertesi ayın yirmisine kadar beyan etmeleri gerekmektedir. Ancak, istisna uygulanması veya diğer nedenlerle tevkif edilen bir verginin olmaması durumunda muhtasar beyanname verilmesine gerek bulunmamaktadır. Yani muhtasar beyanname yermeyi gerektirecek bir ödeme yada stopaj yoksa boşta olsa beyanname verilmesine gerek yoktur.⁸²

Ayrıca bir şirkette tek bir tüzel kişilik vardır. Şubenin merkezine karşı bir faaliyetinden, dolayısıyla karından bahsedilemez. Kişi, kendi ile faaliyette bulunup kendi kendinden kâr edemez. Aynı husus serbest bölgeler de açılan şubelerin ana merkez ile yapmış olduğu işlemler içinde geçerlidir. Yani serbest bölge şubenin ana merkez ile olan ilişkilerinde serbest bölge şubenin ana merkezin bir cüzi niteliğinde sayılarak ana merkeze düzenlenen faturalar nedeniyle oluşan kârın serbest bölge faaliyetlerinden edinilmiş bir kâr olarak değerlendirilmemesi gerekir. Dolayısıyla gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin özellikle zamanaşımı süresi içinde kalan yıl matrahlarını belirlerken bu hususa dikkat etmeleri gerekmektedir.

5084 sayılı Kanun ile 3218 sayılı Kanun'da yapılan değişiklik sonrası ise mükelleflerin serbest bölge şube kazançlarının tamamı herhangi bir kazanç ayırımına tabi tutulmaksızın vergilendirilmektedir.⁸³

B. SERBEST BÖLGELERİN KATMA DEĞER VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU

Öncelikle serbest bölgeler değişiklik öncesinde de sonrası mevzuat hükümlerine göre de gümrük hattı dışı olduğundan bu bölgelere ülkemizden mal ya da hizmet teslimi

⁸² Kırıktaş , “Serbest Bölgelerde Vergileme Usul ve Esasları-Özellik Arz Eden Hususlar “ , ss.155-162 .

⁸³ Fatih Karagöz , “Serbest Bölgelerde Açılan Şubelerin Kazançlarının Değerlendirilmesi “ , *Yaklaşım Dergisi* , Sayı:140(Ağustos 2004) , s.142 .

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.

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun 8. maddesinde, bedeli 500 ABD Dolarının altında olan Türkiye mahreçli malların isteğe bağlı olarak ihracat işlemine tabi tutulmayabileceği hükme bağlanmıştır. Bu hüküm, tamamen dış ticaret mevzuatını ilgilendiren bir hüküm niteliği taşır. Serbest bölgelere ihracat rejimine tabi tutulmaksızın 500 ABD Dolan'nın altında mal teslim edilmiş olsa bile, "Serbest Bölge İşlem Formu" ile belgelendirilecek bu işlem, katma değer vergisi bakımından ihracat teslimi sayılan bir işlemdir

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11. maddesine göre ihracat teslimleri vergiden müstesnadır, yani bu teslimlere ilişkin düzenlenen belgelerde, katma değer vergisi gösterilmez. Aynı maddenin birinci fıkrasının (c) bendine göre bu işlemlerde tecil-terkin uygulamasından yararlanmak mümkündür. Kanunun 32. maddesi hükmüne göre ise, ihracat teslimleri nedeniyle fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen yüklenim katma değer vergisi mükellefin vergiye tabi işlemleri nedeniyle hesaplanacak katma değer vergisinden indirilir. Vergiye tabi işlemlerin bulunmaması veya hesaplanan vergiden indirilecek verginin az olması halinde indirilmeyen katma değer vergisi ihracat teslimini yapanlara Maliye Bakanlığı 'nca belirlenen esaslar çerçevesinde iade olunur.⁸⁴

Serbest bölgelerde şube kurulması veya kurulan işletmelere iştirak edilmesi yada doğrudan serbest bölgelerde şirket kurulması sırasında, bu işletmelere konulmak üzere aynı sermaye (makine- teçhizat v.b.) ihracında da bulunulabilir. Bu durumda makine-teçhizatın yada aynı sermaye olarak konulan malların serbest bölgelere aynı sermaye olarak gönderildiğinin gümrük beyannamesi ile tevsik edilmesi gerekir. Serbest bölgelere aynı sermaye olarak teslimi gerçekleşen mallar için gümrük beyannamesi düzenletilmeli, faturada KDV hesaplanmamalıdır. Aynı sermaye olarak ihraç edilen mallara ilişkin yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV'nin iadesi de, gümrük beyannamesinin yanı sıra alış-satış faturalarının fotokopileri veya buna ilişkin listenin ibrazı ile iadeye ilişkin diğer usul ve esaslar çerçevesinde mümkündür. Aynı sermaye olarak serbest bölgelere gönderilen bu malların, tasfiye, devir, birleşme yada bir başka nedenle tekrar yurda getirilişinde de ithalata ilişkin usul ve esasların geçerli olacağı tabiidir.

⁸⁴ Nurettin Köse , “Serbest Bölgelerde Katma Değer Vergisi Uygulaması-I “ , *Yaklaşım Dergisi* , Sayı:146(Şubat 2005) , s.63 .

Serbest Bölgeler Kanunu'na göre kurulan ve serbest bölgelerin koordinasyonunu üstlenmesinin yanı sıra elektrik, su, doğalgaz teslimleri, alt ve üst yapı tesislerinin oluşumu, tahliye ve bölgeye giriş-çıkış konularında Bakanlar Kurulu Kararı ile oluşturulan "bölge işleticisi" yada "bölge kurucu ve işleticisi" şirketlere hatta bölgedeki kamu kurum ve kuruluşlarına yapılan mal teslimleri de ihracat prosedürüne tabi olacak ve ihracat istisnasından yararlanacaktır.

Serbest bölgeye gönderilen 500 ABD dolarının altında bulunan tüketim ve sarf malzemelerinin bölgeye girişinde 3218 Sayılı Kanun'un 8. maddesi uyarınca ihracat rejimi uygulanmayabilir. Yani bahsi geçen tutarın altındaki bu türden malların bölgeye girişinde herhangi bir belge aranılmamakta, sadece bölge müdürlüğünce düzenlenen "serbest bölge işlem formu" na istinaden işlem yapılmaktadır. Buna göre serbest bölgelere gönderilen ve değeri 500 ABD dolarının altında bulunan tüketim ve sarf malzemeleri için (anlık ihtiyaç maddeleri, tornavida, çekiç, çivi v.s. ile çeşitli temizlik malzemeleri örnek gösterilebilir) KDV ihracat istisnası uygulanabilmesi için tevsik edici belge olarak gümrük beyannamesi yerine serbest bölge işlem formu ibraz edilebilecektir.⁸⁵

1. Serbest Bölgeye Dışardan Teslimler:

Serbest bölgelere Türkiye'den girişler:

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

İhracat konusunu da aslında mal ihracatı ve hizmet ihracatı bakımından ayrı ayrı ele almak gerekmektedir. Kısaca ifade etmek gerekirse, yukarıda belirttiğimiz hükümler çerçevesinde serbest bölgeye mal teslimleri ihracat muamelesi göreceğinden ihracat faturalarında KDV hesaplanmayacaktır. ihraç edilen malın ihraç eden, bünyesinde kalan ve indirim yoluyla telafi edilememiş KDV ise yüklenen KDV şeklinde nakden ya da mahsuben iade ile İlgili genel ve özel esaslar dikkate alınarak iade olunacaktır Aynı Şekilde KDV Kanunu'nun 11/1-c maddesi hükmüne uygun

⁸⁵ İlhan Kırıktaş , “Serbest Bölgelerde Mal ve Hizmet İhracatı ve Genel Olarak KDV Uygulaması” , *Vergi Dünyası Dergisi* , Sayı:287(Temmuz 2005) , s.24 .

teslimler bakımından da tecil - terkin hükümleri uygulanabilir durumdadır, ihracat bedellerinin yurda getiriliş süreleri, taahhüt kapama, dövizin yurtdışında bırakılabilecek tutarlar dahilde işleme ya da geçici kabul yoluyla 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 esas-ve yasal düzenlemelere tabidir.

Hizmet ihracına gelince; hizmeti 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 bahsedilemez.

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. Bu kısa açıklamayı basit örneklerle tamamlamak gerekirse; serbest bölgedeki şirketle ve faaliyetle ilgili olsa bile ülke içinden serbest bölge kapısına kadar yapılan nakliye hizmeti fiziken yurt içinde olduğundan KDV'ye tabidir. Defter ve belgelerin Türkiye'de muhasebeci tarafından kayda alınması işlemi firma serbest bölge de olsa bile KDV'ye tabidir.

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 danışmanlık hizmeti

hizmet ihracatının diğer koşulları da sağlandığı takdirde ihracat istisnası kapsamında, 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 yerilen hizmetler KDV, Kanunu'nun 17. maddesine göre istisnadır.

Doğrudan serbest bölgede verilecek hizmetlerin sözleşme ile bu bölgelerde verilecek olduğu açıkça yer almalı yada verilen hizmetin başkaca bir izahata gerek duyulmayacak kadar zaten fiilen bölgede veriliyor olması halinde KDV 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 indirime konu edilebilecektir.

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 tutulmamalıdır. 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'ye tabi değildir.

3218 Sayılı Kanun'un 7. maddesine göre; yurtdışından bölgelere getirilen mallar ile bölgeden Türkiye'ye çıkarılan malların CİF değeri üzerinden peşin olmak üzere binde beş oranında fon alınmaktadır. 7 Mayıs 2002 tarihli 2002/1 No'lu Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü Genelgesi ile serbest bölgelere malların fiilen getirilmesi ve buralardan fiilen sevkıyatı esastır. Malların fiili giriş ve çıkışı yapılmadan serbest bölgeden sevkıyatı ancak bu işlemlerin süreklilik arz etmemesi ve kullanıcı açısından

zorunluluk taşıması koşuluyla Dış Ticaret Müsteşarlığından ön izin alınması suretiyle yapılabilmektedir.

Serbest Bölgeler Kanunu 7. maddesinde değişiklik yapıldıktan sonra bölgelerden yurtdışına mal çıkışlarında (ihracat) uygulanan binde beş oranındaki fonlar kaldırıldığından malların fiili giriş ve çıkışı yapılmadan bölgeden sevkıyatında hem yurtdışı çıkışı hem de bölgeye girişi sırasında ayrı ayrı binde beş oranında fon uygulanmayıp yalnızca giriş sırasında fon uygulanacaktır.

Serbest bölgelerde ayrıca serbest bölgeyi işleten gerçek ve tüzel kişilerle yapılan sözleşmeler uyarınca işletici ve kurucu işletmelerin gelirleri üzerinden belli bir oranda fon alınmaktadır. Her ay bağımsız olarak uygulanan bu fon uygulamasında gelir elde edilmeyen aylarda (zarar olmuşsa) fon alınmamakta ancak sonraki gelir elde edilen aylarda fon alınmaktadır. Sonraki gelir elde edilen aylardaki fon uygulaması sırasında daha önceki aylarda varsa zararlar fon uygulanacak gelirden tenzil edilmek zorundadır. Aksi halde yıllık bazda zarar edildiği halde ya da zararlar dikkate alındığında daha az gelir elde edildiği halde fazla fon alınmış olacaktır.

2. Serbest Bölgeden Çıkışlar :

Serbest bölgeden ülkemize yapılacak mal teslimleri ithalat işlemi sayıldığından malın tabi olduğu oranda KDV'ye tabidir. KDV Kanunu'nun 16. maddesindeki ithalat istisnası hükmü saklı kalmak kaydıyla serbest bölgeden ülkemize yapılacak teslimlerde KDV uygulanacaktır. Dahilde 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 yapılabilmektedir. 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.

3. Serbest Bölgelerdeki Teslimler :

KDV Kanunu'nun 17/4-1 maddesi ile serbest bölgelerde verilen hizmetler, 16. 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. Gerek 16. , gerekse 17. 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, indirim ve iade konusu edilemeyen KDV tutarları serbest bölgede teslim edilen mal ve hizmetle ilgili maliyet ya da faaliyetin bir gideri şeklinde dikkate alınabilecektir.⁸⁶

Serbest bölgelerde gerçekleştirilen mal teslimi ve hizmet ifalarına yönelik bu istisnalar kısmi istisna kapsamına girmektedir. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesinin (a) bendinde; vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisi, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemez denilmektedir.

Bu hüküm uyarınca, serbest bölgelerde yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları nedeniyle yüklenilen vergiler indirim ve iade konusu yapılamayacak, gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınacaktır.

Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliğinin 34 üncü maddesinde ".... Serbest Bölge adresli veya çıkışlı olup, deniz yoluyla gelen veya giden eşyanın, bölgenin denize rıhtımı olmaması veya limanı olmasına rağmen yakın bir limandan getirilmesi veya götürülmesi durumunda bölge ile olan bağlantısı, Serbest Bölge Gümrük Müdürlüğünce tescilli ve Bölge Müdürlüğünce tanzim ve tescilli "Serbest Bölge İşlem Formu'na istinaden ve "Transit Beyannamesi" düzenlenmesine gerek kalmadan, Gümrük İdaresince görevlendirilecek memurun refakatinde gemiden doğrudan bölgeye alınmasıyla veya bölgeden gemiye götürülmesiyle sağlanır. Geminin bulunduğu yer ile bölge arasındaki koridor, serbest bölge olarak addedilir." ifadesine yer verilmiştir.

Buna göre yukarıda belirtilen Serbest Bölge Yönetmeliği'nin 34'üncü maddesi çerçevesinde yapılan işlemler de Katma Değer Vergisi Kanununun 16/1-c maddesine göre KDV'den istisna olacaktır. Bu istisna kapsamına giren işlemler için yüklenilen

⁸⁶ Kırınkaş , “Serbest Bölgelerde Vergileme Usul ve Esasları-Özellik Arz Eden Hususlar “ , ss.165-166 .

vergiler indirim veya iade konusu yapılamayacak olayın özelliğine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilecektir.⁸⁷

Serbest bölgeden ülkemizdeki bir başka serbest bölgeye yapılacak mal teslimleri gümrük bölgesinin dışında iki farklı yer arasında yapılan teslim olarak değerlendirilmekte ve katma değer vergisine tabi olmamaktadır. Ülkemiz içinde bir serbest bölgeden diğer bir serbest bölgeye teslim edilen mallar dış ticaret mevzuatı açısından henüz serbest dolaşıma girmemiş eşya kategorisindedir ve transit ya da aktarma işlemine tabi tutulur.⁸⁸

C. SERBEST BÖLGELERİN VERGİ USUL KANUNU KARŞISINDAKİ DURUMU

1. Mükellefiyet Tesisi

5084 sayılı kanunla Serbest Bölgeler Kanunu'nun 6. maddesinde yapılan değişiklikle , serbest bölgelerde vergi kanunlarının uygulanmamasına yönelik hüküm yürürlükten kaldırılmış olduğundan, bölgelerde faaliyet gösteren gerçek ve tüzel kişilerin genel esaslar çerçevesinde kanun'un yürürlüğe girdiği tarih itibariyle mükellefiyet tesis ettirmeleri gerekmektedir.

Bununla birlikte vergi dairelerinin büyük çoğunluğu yazılı ve sözlü müracaatlara olumsuz cevap vermiştir. Yani 7 Şubat 2004 tarihinden itibaren bölgede faaliyet gösteren tüm mükelleflerin faal mükellef sicil numarasına sahip olması, işyeri bildirimini, vergi levhası çıkartmaları ve asmaları, işyerine yoklama yapılması v.b. hususların derhal yerine getirilmesi gerekiyordu. Ancak İstanbul Defterdarlığı'nın 14.07.2004 tarih ve 7395 No'lu muktezasında da belirtildiği gibi eski ruhsat sahiplerinin kazançlarının istisnasının devam ettiği gerekçesiyle mükellefiyet tesisinin gerekmediği ifade edilmiş ve vergi dairelerinin hemen tamamı bu konudaki mükellef taleplerini geri çevirmiştir. Bu özalgede, olumsuz görüş veren vergi daireleri de maalesef yasal düzenlemeyi yanlış yorumlamıştır. Zira, mükellefiyet tesisinin kazancın istisna olup olmaması ile hiçbir ilgisi bulunmamaktadır. Vergi mevzuatımız ile muhatap olunacak her alanda her türlü mükellef; kazancının istisna olup olmadığına bakmaksızın öncelikle mükellefiyet tesis ettirmek durumundadır.

⁸⁷ Beytullah Yurttutan , “Serbest Bölgelerde Katma Değer Vergisi Uygulaması” , *Vergi Sorunları Dergisi* ,Sayı:189(Haziran 2004) , s.96 .

⁸⁸ Nurettin Köse , “Serbest Bölgelerde Katma Değer Vergisi Uygulaması-II “ , *Yaklaşım Dergisi* , Sayı:147(Mart 2005) , s.76 .

7 Şubat 2004 tarihinden bu yana, süresinde mükellefiyet tesis ettirememiş (şube şeklinde örgütlenmelerde merkez için yapılmış mükellefiyet tesisi yeterli olup, sadece şube bildiriminde bulunmak gerekecektir) oldukça fazla sayıda mükellef mevcuttur. Yabancı sermayeli olup olmadığına bakılmaksızın tüm mükelleflerin, sözünü ettiğimiz özelge ve vergi dairelerinin büyük çoğunluğunun istemeden yapmış olduğu yorum hatası nedeniyle gecikmiş mükellefiyet tesisi cezalı bir işleme muhatap edilmeden yerine getirilmeli ya da bu konuda mükellefleri mağdur etmeyecek bir çıkış yolu bulmaya çalışılmalıdır.

2. Defter Ve Belge Düzeni

Serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin Vergi Usul Kanunu'nun defter tutma ve belge düzenine ilişkin hükümlerine uyma zorunlulukları bulunmaktadır. Bununla beraber, Serbest Bölgeler Kanunu'nun 6. maddesi ile kullanıcıların tutmak zorunda oldukları defterler ve düzenleyecekleri belgelere ilişkin olarak Vergi Usul Kanunu hükümlerine bağımlı olmaksızın düzenleme yapma konusunda Maliye Bakanlığı'na yetki verilmiştir.

Bu çerçevede, serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliğinin 23. maddesi uyarınca Bölge Müdürlüklerine onaylattıkları defter ve belgeleri kullanmaları uygun görülmüştür. 31.12.2004 tarihinden sonra başlayacak hesap dönemlerinde, Vergi Usul Kanununu hükümleri çerçevesinde defter tutulması, belge ve kayıt düzenine uyulması gerekmektedir. Ancak, serbest bölgelerde tutulacak defterler ilgili serbest bölge müdürlüklerine onaylatılabilecektir.

Mükelleflerin kayıtlarını istisna kapsamında olan ve olmayan kazançlar olarak ayrı ayrı tespitine imkan verecek şekilde tutmaları şarttır. Bu şartı sağlamak kaydıyla serbest bölgelerde şube olarak faaliyet gösteren mükelleflerin serbest bölgedeki şubeleri için ayrı defter tutabilecekleri gibi şube kayıtlarını ana merkezde tutacakları defterlerde de izleyebilmeleri mümkün bulunmaktadır.

Tebliğdeki bu açıklamalara şu ilavelerin de yapılmasının uygun olacağı düşünülmektedir:

Öncelikle serbest bölgelerde ister şube isterse merkez oluşumlu olsun müstakil defter tutulması ve özel fatura kullanılması zorunludur . Gerek defterler gerekse özel faturaların mutlaka bölge müdürlerince onayı da aynı yönetmeliklerin amir hükmüdür. Dolayısıyla gerek şube gerekse merkezi serbest bölgede olan tüm mükelleflerin eski-

yeni ruhsatlı olup olmadıklarına ve yerli-yabancı mukim olup olmadıklarına bakılmaksızın tutacakları defterlerin ve kullanacakları faturaların şu anki mevzuat gereği bölge müdürüne onayı gerekmektedir. Şubenin kayıtlarının ana merkezde tutulacak defterlerde de izlenmesi şimdilik mümkün görünmemektedir. En azından bu konuda serbest bölge yönetmeliklerinde de uygun bir düzenlemeye gidilmesi gereklidir.

Diğer taraftan Maliye Bakanlığı mevcut düzeni sıkıntıya sokmamak için 2005 dönemi öncesinde, halen tutulan defter ve belgelerin bölge müdürü onaylı devamında bir sakınca görmemiştir. Bakanlığın yasadan gelen yetkisini bu şekilde pratik ve çözümsel bir yaklaşımla kullanmış olması, bu bölgelerde faaliyette bulunan mükelleflerin T.T.K. hükümleri çerçevesinde hukuki ve ticari bir delil olması bakımından defterlerini ayrıca noterlere tasdik ettirmeleri gerçeğini değiştirmez. Yani T.T.K. hükümlerine göre tutması zorunlu defterlerin ticari delil olabilmesi için notere onayı gerekmektedir. Bu nedenle 07.02.2004 öncesinde de tamamen vergi kanunlarının uygulama sahası dışında kalmış olmasına rağmen bu bölgelerdeki mükelleflerin bölge müdürü onaylı defterlerinin delil mahiyeti taşıması için notere ayrıca onayı gerekmektedir. Kısaca bundan önceki hükümler de, 85 No'lu Kurumlar Vergisi Tebliği dikkate alındığında da, 2004 dönemi sonuna kadar tüm mükelleflerin serbest bölgede faaliyette bulunabilmeleri için bölge müdürü onaylı defterleri tutmaları mümkün olup tek başına noter tasdikli defterlerin kullanılması mümkün değildir. Ancak ticari delil olabilmesini teminen bu defterlerin Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun mahiyette tutulması, ayrıca notere tasdiki de ısrarla önerilmektedir. 2004 döneminden sonra işe yasal defterlerin bölge müdürü onayı yanında noter tasdikli olması zorunlu olup, faturaların da anlaşmalı matbaalara bastırılması bölge müdürü onayı dışında ayrıca gereklidir.

Muhasebe işlemlerinin ve mali tabloların ülkemiz muhasebe standartları ve tek düzen hesap planı dikkate alınarak çıkarılması; amortisman, değerlendirme, kayıt nizamı ve zamanı gibi hususların göz önünde tutulması gerekir.

31.12.2003 öncesi mükelleflerin hiçbiri vergi kanunlarına muhatap olmadığından bu tarih itibarıyla enflasyon düzeltmesi yapılmasına gerek bulunmamaktadır. Nitekim bakanlık görüşünü de bu yönde oluşturmuştur.

Defterlerin ve düzenlenecek belgelerin TL karşılıkları yer almak kaydıyla döviz cinsinden izlenmesi ve düzenlenmesinde herhangi bir sakınca bulunmamaktadır.

Kayıtlar tamamen döviz cinsinden tutulsa bile sadece alacak ve borçların döviz cinsinden izlendiği kayıtlar için enflasyon düzeltmesine zaten ihtiyaç yoktur.

3. İstisna Kazançların Beyanı

06.02.2004 tarihinden önce faaliyet ruhsatı almış gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince, bu tarihten sonra serbest bölgelerdeki faaliyetlerden elde edilen kazançların genel hükümler çerçevesinde beyan edilmesi gerekmektedir. İstisnadan yararlanan kazançlar; gelir vergisi mükellefleri tarafından Gelir Vergisi Beyannamesi Ekinin "Tablo II" bölümünde yer alan "Diğer istisnalar" satırında; kurumlar vergisi mükellefleri tarafından ise Kurumlar Vergisi Beyannamesinin "Zarar Olsa Dahı İndirilecek İstisnalar" bölümünde yer alan Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazançlar satırında gösterilecektir:

Bölgede faaliyet gösteren gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin 06.02.2004 tarihinden sonra geçici vergi yükümlülüklerini de genel esaslar çerçevesinde yerine getirmeleri gerekmektedir. İstisna kazançlar, beyannamenin "Zarar Olsa Dahı İndirilecek istisnalar" satırında gösterilecektir.

Tebliğdeki bu açıklamalara uygun hareket edilmesi gerekmektedir. Ancak, gelir vergisi mükelleflerinden sadece serbest bölgedeki faaliyetlerinden gelir elde edenlerin 06.02.2004 öncesi ruhsat sahibi olmak kaydıyla beyanname vermesine gerek bulunmadığı kanaatini taşımaktayız. Zira; G.V.K.'nun 86.maddesinin 1 (a) bendine göre, tam mükellefiyette kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmı için beyanname verilmesine gerek olmadığı gibi başka kazançlar için beyanname verilmesi gerekiyorsa da istisna hadleri içinde kalan kazanç ve iratların bu beyannameye dahil edilmesi söz konusu değildir. Her ne kadar beyanname verilse ya da beyannameye dahil edilse bile ayrıca istisna uygulanacağından herhangi bir ekstra vergi yükü taşımayacak olsa da beyanname vermek yükümlülüğünün de az-çok külfet oluşturduğu bir gerçektir. Ancak Vergi İdaresi 4325 Sayılı Kanunla ilgili olarak da istisna kazancın beyanname üzerinde gösterilmesi fakat istisnanın beyannamede indirilmesi yönünde daha önce de bahsi geçen madde hükmüne göre görüşünü tıpkı 85 No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğindeki gibi şekillendirmiştir.

Vergi idaresi G.V.K.'nun 86. maddesindeki hükmü normal bir kazancın rakamsal hadler içinde kalacak şekilde belirlenmiş istisna tutarı olarak algılamaktadır. Örneğin, konutlar için gayrimenkul sermaye iradında belirlenmiş olan 1.800.000.000.- TL istisnanın bu kapsamda düşünüldüğü anlaşılmaktadır. Oysa yasal düzenlemeden

böyle bir yorum çıkarmak mümkün değildir. Nitekim bir serbest meslek erbabının telif kazancı elde etmesi yani G.V.K.'nun 18. maddesi kapsamında kazanç elde etmesi halinde başka bir kazancı yoksa beyanname vermesine gerek yoktur.

4. Yatırım indirimi Uygulaması

Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin beyan ettikleri kazancın, sadece serbest bölgelerde elde edilen istisna kazançtan oluşması halinde sözü edilen istisna hükmü sebebiyle vergilendirilecek bir kazanç oluşmayacağından, mükellefler yararlanamadıkları yatırım indirimi tutarlarını her yıl Devlet İstatistik Enstitüsü Toptan Eşya Fiyatları Genel Endeksinde meydana gelen artış oranında artırarak kazançlarının oluştuğu yıllarda gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alabileceklerdir.

5. Birleşme ve Devir Halleri

Serbest bölgede faaliyet gösteren bir firmanın, Türk Ticaret Kanunu'nun ilgili maddeleri ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 36 ve 37. maddelerinde düzenlenmiş bulunan birleşme ve devir hallerinde tasfiyesiz olarak infisah etmesi faaliyet ruhsatının Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından devralan kurum adına yenilenmesi ve yenileme işlemi sonrası da devralan şirketin bölgede faaliyet gösteriyor olması durumunda, devralan şirket anılan Kanun'un geçici 3. maddesi hükmünden yararlanabilecektir. Diğer taraftan, yalnızca faaliyet ruhsatının devri veya satın alınması şeklinde gerçekleşen işlemler, Kanunun geçici 3. maddesi ile öngörülen istisnalar kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Esasen tebliğde açıklandığı gibi bir ruhsat devri veya satın alınması mümkün değildir. Yani serbest bölgede faaliyet gösterecek mükellefin mutlaka müstakil olarak ruhsat alması gerekmektedir. Yoksa taksi plakası gibi ruhsat devri ya da satın alınması söz konusu değildir. Ancak; tebliğde ifade edilen şekilde birleşme - devir halinde birleşilen ya da devralan şirketin birleşen ya da devrolunan şirkete ait ruhsatı kendi adına Dış Ticaret Müsteşarlığı'na yeniletmesi halinde, eski ruhsat hükümlerinden yararlanmaya devam edilebilir. Bir başka şekilde de bir limited ya da anonim şirketin (eski ruhsat sahibi) hisselerinin devri ile eski ruhsatın avantajlarından hissesi oranında yararlanma imkanı doğabilir. Yani eski ruhsatlı bir anonim şirket ya da limited şirketin 07.02.2004'den itibaren hissedarı olunması halinde eski ruhsatın avantajları kaybolmaz. Fakat eski ruhsat sahibi bir gerçek kişinin ruhsatını başkasına devrederek yada kiralarak eski ruhsatın avantajlarının korunması yeni devralan ya da kiralayana

açısından mümkün değildir. Aynı şekilde bir kollektif şirket ya da adi ortaklığın hissedarlarının değişmesi halinde de unvan değişikliği hatta kişilikte bir değişiklik söz konusu olduğundan, ortak değişikliği ya da hisse değişikliği ile eski ruhsatın sağlayacağı avantajları yeni katılan ortağa aktarmak mümkün olmayacaktır.⁸⁹

D. SERBEST BÖLGELERİN ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU

Bilindiği üzere 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi 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.Sayıllı 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' ye tabidir. Gerek liste konusu mallar gerekse vergiyi doğuran olay yönüyle bakıldığında; sadece serbest bölgelerde dolaşıma girecek bir taşıt aracı (fork lift, 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 dolaşımı bu verginin konusu bakımından mümkün değildir. O halde II sayılı listedeki malların kayıt ve tescile tabi olanlarının ilk iktisabı bölge dışında olacağından ÖTV' ye 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 araçların kayıt ve tescile tabi olmasına dolayısıyla ÖTV ödenmesine gerek yoktur.

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 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.

⁸⁹ Kırınkaş , “Serbest Bölgelerde Vergileme Usul ve Esasları-Özellik Arz Eden Hususlar “, ss.162-164 .

Kısaca ihracat ve ihraç kaydıyla teslimlere ilişkin hükümler saklı kalmak şartıyla, gümrük hattı dışı olmasına rağmen vergi kanunlarının uygulandığı bir alan haline gelen bu bölgelerde imalatçı olursa bile ÖTV' ye 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 saf hasındaki dolaşimleri da münhasıran bölge içi olmak kaydıyla ÖTV'nin konusuna girmiyordu.⁹⁰

E. SERBEST BÖLGELERİN AMME ALACAKLARININ TAHSİL USULÜ HAKKINDA KANUN KARŞISINDAKİ DURUMU

Serbest bölgeler şu anda T.C. hudutları içinde ve sadece gümrük ve kambiyo mevzuatlarının uygulama alanı dışındadır. Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'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 kurum devlete yada üçüncü kişilere borcundan dolayı serbest bölgedeki mallarına aktif kıymetlerine ya da gelirlerine haciz uygulanabilir.

Diğer taraftan aynı Kanun'un tecil hükümleri, yurtdışı yasağı ve gecikme zammı oranları da geçerlidir.⁹¹

F. SERBEST BÖLGELERİN DİĞER VERGİ, RESİM VE HARÇLAR KARŞISINDAKİ DURUMU

1. Damga Vergisi

488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun I. 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 elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeler..." damga vergisine tabidir, ispat aracı olabilen, bir kıymet ifade eden yani değerli kağıt mahiyetindeki kağıtlar damga vergisinin konusuna girmektedir. Ülkemiz dışında düzenlenen kağıtlar 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 Kaide ülkemiz vergileme sahası dışındadır.

⁹⁰ Kırınkaş , “Serbest Bölgelerde Vergileme Usul ve Esasları-Özellik Arz Eden Hususlar “ , s.166 .

⁹¹ Kırınkaş , “Serbest Bölgelerde Vergileme Usul ve Esasları-Özellik Arz Eden Hususlar “ , s.164 .

Serbest bölgeler 5084 Sayılı Kanun'dan önce vergi kanunlarımızın uygulama sahası dışında kaldığından, değişiklik sonrası ise geçici madde 3/c ile bu bölgelerdeki faaliyetlerle ilgili işlemler için her türlü vergi, resim, harç istisnası dolayısıyla değerli kağıt anlamında düzenlenmiş belgeler münhasıran serbest bölge içinde kalmak kaydıyla Damga Vergisi'ne tabi değildir. Ancak bu belgelerin dava konusu olması halinde Türkiye'de bir mahkemeye halinde ya da delil olarak ülke içinde resmi mercilere sunulması halinde damga vergisinin konusuna girmektedir. Yani düzenlenen kağıtların kaç nüsha olursa olsun sadece serbest bölgede kalması halinde damga vergisi söz konusu olmayacak ancak örneğin bir kira kontratının, bir iş akdinin ya da alış-satış sözleşmesinin ihtilafa konu olması ve delil olmak üzere mahkemelere, bilirkişilere yada herhangi bir resmi merciye (incelemeye) ibrazı halinde damga vergisi ödenmeden hiçbir anlam ifade etmeyecektir.

2. Emlak Vergisi

Sayı Emlak Vergisi Kanunu'na göre Türkiye sınırları içinde bulunan binalar, arazi ve arsalar emlak vergi-sine tabi olup ilgili belediyelerce takip ve tahsil olunmaktadır. 5084 Sayılı Kanun'dan önce serbest bölgelerin hem gürnük hattı dışı hem de vergi kanunlarının kapsama alanı dışında kalması dolayısıyla bu bölgelerdeki bina , arsa ve araziler emlak vergisine tabi değildi. 5084 sayılı kanunla yapılan değişiklikle bu bölgeler de vergi kanunlarının kapsama alanına dahil edildiyse de bahsi geçen kanunun 9. maddesiyle bu bölgelerdeki faaliyetler ile ilgili işlemler her türlü verginin dışında bırakıldığından, servet vergisi olmakla birlikte bir işlem sonucu (alım-satım, devir v.s.) doğduğundan emlak vergisi halen doğmayacaktır.

3. Harçlar

492 sayılı kanun'a göre ülkemizde yargı harçları, noter harçları, vergi yargısı harçları, tapu-kadastro harçları, konsolosluk harçları, gemi ve liman harçları, trafik harçları v.b. harçlar alınmaktadır.

5084 sayılı kanun'dan önce serbest bölgeler her ne kadar vergi kanunlarının, resim ve harç mevzuatlarının dışında bırakılmış yerler olmakla birlikte; harçların konusu işlemlerin bölge dışında gerçekleşmesi nedeniyle ilgili harçlar alınmaktaydı. Yani bir gayrimenkulun tapuya tescili bölge dışındaki tapu müdürlüklerinde gerçekleştiğinden, herhangi bir noter örnekli ya da düzenlemeli işlem bölge dışındaki noterde gerçekleştiğinden ya da bir dava konusu işlem bölge dışında kurulu mahkemelerde gerçekleştiğinden işlemle ilgili harçlar doğmaktaydı.

5084 sayılı yasayla 3218 Sayılı Kanuna eklenen geçici 3/c maddesiyle "bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri ile ilgili olarak yaptıkları işlemler 31.12.2008 tarihine kadar her türlü vergi, resim ve harçtan müstesna" tutulduğundan; bölge içindeki gayrimenkulların el değiştirmeleri tapu harcına, bölgede kullanılacak bir sözleşmenin noterde düzenlenen örneği noter harcına tabi olmayacak ve buna benzer Harçlar Kanunu'nun diğer benzer işlemleri de serbest bölge faaliyetiyle ilgili olmak kaydıyla 31.12.2008'e kadar istisna olacaktır. Nitekim İstanbul Defterdarlığı'nın 11.06.2004 tarih ve 3960 no'lu muktezasında bölge içindeki el değiştirmelerde ve satım almalarda işlemin bölge dışındaki tapu müdürlüklerinde gerçekleşmesine rağmen hare alınmaması gerektiği açıkça yer almaktadır.

4. Veraset ve İntikal Vergisi

7338 Sayılı Veraset ve intikal Vergisi Kanunumuz T.C. tabiiyetinde bulunan şahıslara ait malların ya da ülkemiz siyasi sınırları içindeki malların veraset yoluyla bir şahıstan diğer şahsa intikalini verginin konusuna almıştır. Anılan Kanun'un 1. maddesinde açıklanan bu hususa ilave olarak, Türk vatandaşlarımızı başka ülkelerde aynı yolla sahip olacakları mallara da şamil olduğu ancak bir Türk vatandaşının başka ülkelerdeki mallarının yabancı bir ülke vatandaşına veraset yada ivazsız intikaline şamil olmadığı açıkça vurgulanmıştır.

Yasa koyucunun mantığı ve son derece açık olan yukarıda zikredilen Kanun hükümleri dikkate alındığında 5084 Sayılı Kanun öncesinde de sonrasında da olsa, Türk vatandaşının malının ülkedeki bir başka şahsa yada ülkemiz siyasi sınırları içindeki malların yabancı yada yerli bir başka şahsa veraset ya da ivazsız yolla intikalinde veraset ve intikal vergisi doğduğuna göre serbest bölgelerdeki bir malın Türkiye'deki bir şahsa bu yolla intikalinde de anılan verginin doğacağı açıktır. Bu intikalin geçici 3/c maddesi ile de hiçbir ilgisi bulunmamaktadır. Örnek vermek gerekirse serbest bölgelerdeki bir şirketin ortağının ölümü nedeniyle bu kişiye ait intikal edecek hisse ve varsa diğer tereke unsuru menkul ya da gayrimenkul mallar Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'ndaki istisna tutarları hariç anılan vergiye tabi olacaktır.⁹²

⁹² Kırınkaş , "Serbest Bölgelerde Vergileme Usul ve Esasları-Özellik Arz Eden Hususlar " , s.167 .

III. TÜRKİYE VE AVRUPA BİRLİĞİ'NDEKİ SERBEST BÖLGELERE İLİŞKİN HUSUSLAR

Dünya ticaretinde rekabetin gittikçe şiddetlendiği bir ortamda ülkeler için bir çıkış yolu olan serbest bölgelere dünyanın pek çok yerinde rastlanmaktadır. Bu uygulamalar arasında bulunan benzer ve farklı yönleri AB ve ülkemiz açısından da rastlanmaktadır.

A. TÜRKİYE ve AB ÜLKELERİ SERBEST BÖLGE

UYGULAMALARININ KARŞILAŞTIRILMASI

Serbest bölgeler, ülkelerin uluslar arası ticaretten daha çok pay alma istekleri sonucu ülke sınırları içerisinde uluslar arası ticareti artırıcı ve kolaylaştırıcı bir ekonomi ve dış ticaret politikası aracı olarak ortaya çıkmıştır.

Ülkelerin üretimi artırmak, ekonominin girdi ihtiyacını düzenli bir şekilde temin etmek, ihracatı artırmak, yabancı sermayeyi çekmek, teknoloji girişini hızlandırmak ve dış ticareti artırmak gibi amaçlarla kurmuş oldukları bu bölgelerle elde edilmek istenen nihai hedef; makro bazda milli geliri, mikro bazda fertlerin gelir düzeyini arttırmaktır.

Ülke içerisinde kurulmuş özel alanlar olarak ifade edebileceğimiz bu bölgelerde devlet müdahalesi minimum düzeye indirilmekte, yatırımcılara faaliyetlerini kolaylaştırıcı olanaklara ilave olarak vergi ya da vergi dışı teşvikler sağlanmaktadır.

5084 sayılı kanun öncesinde Türkiye ile AB üyesi ülkelerde yer alan serbest bölgelere ilişkin uygulamalar incelendiğinde aşağıdaki hususlar tespit edilmiştir:

-AB'de serbest bölgeler ve serbest antrepolar bir gümrük rejimi olup, serbest bölge ve serbest antrepo ile ilgili yasal düzenlemeler AB Gümrük Kanunu ve uygulama yönetmeliği içerisinde yer almaktadır. Türkiye'de ise serbest bölgeler ekonomi ve dış ticaret politikası olup, serbest bölgelerle ilgili yasal düzenlemeler ayrı bir kanun ve yönetmelikle düzenlenmiştir.

- AB'de serbest bölgeler gümrük bölgesi içerisinde etrafı çevrili özel alanlar olup, AB mallarının serbest bölgeye sevkinde dış ticaret rejimi uygulanmamaktadır. Türkiye'de serbest bölgeler gümrük bölgesi dışında ve ülkenin diğer bölümlerinden ayrılmış etrafı çevrili alanlar olup, serbest bölge ile Türkiye'nin diğer yerleri arasında yapılan ticaret, dış ticaret rejimine tabidir.

-AB'de serbest bölgeler tam anlamıyla ticaret ağırlıklı serbest bölgeler iken, Türkiye'deki serbest bölgeler ticaret ve üretim ağırlıklı serbest bölgelerdir.

-AB'deki serbest bölge sayısı ile karşılaştırıldığında, Türkiye'deki serbest bölge sayısının fazla olduğu görülmektedir. AB genelinde serbest bölge toplam sayısı 2003 yılı itibarıyla 32 iken, bu sayı Türkiye'de 24'dür (24 serbest bölgeden 21'i halen faaliyettir).

-AB serbest bölge modelinde, bölgede yer alan firmalara; gümrük vergisi, KDV ertelenmesi ve son derece basitleştirilmiş gümrük formaliteleri dışında herhangi bir teşvik ve avantaj tanınmamışken, Türkiye'deki serbest bölgelerin vergisiz alanlar olduğu görülmektedir. AB'deki serbest bölgelerde faaliyette bulunan firmaların bölgedeki faaliyetleri dolayısı ile elde ettikleri kazanç ve iratlar gelir ve kurumlar vergisine tabi iken, Türkiye'deki tam ve dar mükellef gerçek ve tüzel kişilerin serbest bölgedeki faaliyetleri dolayısı ile elde ettikleri kazanç ve iratlar, gelir ve kurumlar vergisinden muaftır. Türkiye'de, serbest bölgede elde edilen ücret gelirleri gelir vergisinden istisna tutulduğu halde, Birlik üyesi ülkelerde yer alan serbest bölge çalışanlarına bu tip vergisel avantaj tanınmamıştır.

-Türkiye'deki serbest bölgelerde yer alan firmaların yatırım amacıyla üçüncü ülkelerden aldıkları makine ve ekipmanlar gümrük vergisi, KDV ve bağlı mükellefiyetlerden tamamı ile istisna iken, AB'de bölgelere yatırım amacıyla getirilen makine ve ekipmanlar gümrük vergisi ve KDV'ye tabi tutulmaktadır.

-Serbest bölgelerde dolaylı vergilerin uygulanması bakımından Türkiye ile AB arasında benzerlik ve farklılıklar bulunmaktadır. Türkiye gümrük, KDV ve ÖTV alanlarında büyük ölçüde AB yasal düzenlemelerine uyum sağlamış durumdadır. Serbest bölgelere yurt dışından gelen AB menşeli mallar, AB ile Türkiye arasında gerçekleşen gümrük birliği gereğince gümrük vergisinden (tarım ve hizmet ürünleri hariç) istisna tutulmakta, KDV ve ÖTV ertelenmektedir. Serbest bölgelere yurt dışından getirilen üçüncü ülke menşeli mallar ise bölgede kaldıkları süre içerisinde gümrük vergisi, KDV ve ÖTV'leri ertelenmektedir. Nihai kullanım ve tüketim, istisna dışındadır. Serbest bölgede yer alan malların yurt içine getirilmesi durumunda; AB menşeli malların KDV ve ÖTV'leri, üçüncü ülke menşeli malların gümrük vergileri, KDV ve ÖTV'leri giriş sırasında tahsil edilmektedir.

Türkiye'de yer alan serbest bölgelerde mal teslimi ve hizmet ifaları, KDV'den istisna iken, AB'de böyle bir uygulama söz konusu değildir. Türkiye'den serbest bölgeye

mal teslim ve hizmet ifası ihracat kabul edilmekte, bunun sonucu olarak KDV geri iade edilmektedir. AB'de ise vergi iadesinden ancak AB orijinli tarım ürünleri yararlanabilmektedir. AB'de, ÖTV' ye konu olan malların vergi erteleme, bu malların vergi antrepolarına konulması şeklinde olmaktadır.⁹³

Katılım Ortaklığı Belgesinde yer alan hükümler çerçevesinde, serbest bölgeler konusunda Türkiye'den beklenen, 2001 yılında 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nda yer alan serbest bölgelere ilişkin hükümlerin uygulanmaya başlanması ve 2004 yılı sonuna gelindiğinde bu hükümlerin 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'ndaki hükümlerin yerini alması, bu geçişe ilişkin takvimin ise Ulusal Programda açıklanmasıydı.

Gümrük Kanunu'ndaki hükümlere işlerlik kazandırılmasına ilişkin ifadeler, her yıl yayımlanan İlerleme Raporunda da yer almaktadır.

AB Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin Türkiye Ulusal Programında serbest bölgelerle ilgili olarak şu ifadeye yer verilmiştir:

4458 sayılı Gümrük Kanunu, AB Gümrük Kodunun serbest bölgelere ilişkin hükümleri ile büyük ölçüde paralellik arz etmekle beraber, serbest bölgelerdeki işlemler halihazırda özel nitelikli bir kanun olan 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu kapsamında yürütülmektedir.

Serbest bölgeler alanında, AB ve Türkiye uygulamaları arasında farklılıkların giderilmesine yönelik çalışmalara devam edilmektedir. Bu çalışmalarda, serbest bölgelerin Türkiye'nin ekonomik kalkınmasındaki rolü ve mevcut firmaların kazanılmış hakları göz önünde tutulmaktadır. Serbest dolaşımda olmayan malların "Dahilde İşleme ve Gümrük Kontrolü Altında İşleme Rejimleri" ile sınırlandırılmaksızın serbest bölgelerdeki üretim faaliyetlerinde kullanılabilmesi için, Türkiye'nin AB'ye üye olmasından sonra Türkiye Serbest Bölgelerinin, AB Gümrük Kodunun 173. maddesinde Hamburg, Kanarya Adaları, Azor ve Maderia Serbest Bölgeleri için tanınan istisnalar kapsamına alınması amaçlanmaktadır. Serbest bölgeler alanındaki diğer hususlarda, AB Gümrük Koduna en geç Türkiye'nin AB'ye üye olduğu tarihte uyum sağlanmış olacaktır.⁹⁴

⁹³ Organ , “Avrupa Birliği ve Türkiye’deki Serbest Bölge Uygulamalarının Karşılaştırılması” , ss.157-159 .

⁹⁴ Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü Hazine Uzman Yardımcıları Seminer Notu , “ Avrupa Birliği ile İlişkiler” , Ankara , 31 Aralık 2004 , s.11 .

B.TÜRKİYE'DEKİ SERBEST BÖLGE UYGULAMALARINDAKİ SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

5084 sayılı kanun ile birlikte ülkemizdeki serbest bölgelerde yapılan uygulamalarda farklılaştırmalarla yeni düzenlemelere gidilerek gerek AB'ye uyum amaçlanıp gerekse kanun öncesinde yaşanan bazı aksaklık ve sorunların giderilmesine çalışılmıştır.

Bu sorunlara değinecek olursak;

1. Serbest Bölgelerdeki gerçek ve tüzel kişilerin durumuna bağlı olarak 6.maddesine göre;

Türkiye deki tam ve dar mükellef gerçek ve tüzel kişilerin serbest bölgedeki faaliyetleri dolasıyla elde ettikleri kazanç ve iratlar, Türkiye'nin diğer yerlerine getirildiğinin kambiyo mevzuatınca tevsiki halinde de gelir ve kurumlar vergisinden muaftır" açıklamasıyla ilgili olarak farklı bazı yorumlar yapılmıştır.

Örneğin, merkezi Türkiye'de bulunan bir işletmenin Serbest Bölgedeki şubesinde elde ettiği gelirin Türkiye' ye getirilmesi zorunlu mudur? Madde metninde yer alan "de" gereksiz olup olmadığı ve aynı şekilde 6'ncı maddede geçen "muafıtır" İbaresini de yanlış kullanılıp kullanılmadığıyla ilgili düşünceler oluşmuştur.

Serbest Bölgeler Kanunu'nun 6 ncı maddesiyle Serbest bölgeler gümrük bölgesi dışında sayılarak vergi, resim ve harç mükellefiyetlerine dair mevzuat hükümlerinin uygulanmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Bu madde metninden ne anlaşılması gerektiği konusunda birbirinin aksi yönde iki görüş mevcut olmuştur. Birinci görüşe göre; serbest bölgeler kanununun 6. maddesindeki bu düzenleme hatalıdır, vergileme ve vergiden arındırma mekanizmaları doğru tarif edilememiş olup kullanılan tabirlerde yerinde değildir. Madde metninde yaralan "... gelir ve kurumlar vergisinden muafıtır" ibaresi teknik olarak hatalı ve eksik bir düzenlemenin ürünüdür.

Bilindiği üzere muafiyet doğrudan doğruya mükellefi vergilendir-memeyi amaçlayan sübjektif bir durum iken istisna ise mükellef yerine onun elde ettiği gelir yada kazançların vergi dışı bırakılması işlemidir. Bir kişi yada kurumu vergilendirmemeyi nasıl istisna olarak tanımlayamıyorsak bir gelir yada kazancın vergi dışı bırakılmasına da muafiyet diyemeyiz.

Genelde Serbest bölgelerde faaliyette bulunan gerçek ve tüzel kişiler; ya Türkiye merkezli bir işletmenin şubesi durumunda yapa Türkiye'den bağımsız serbest bölge merkezli bir işletme şeklinde faaliyet sürdürebilmektedirler. Bunların dışında birde her bir bölgede serbest bölge kurucu işletici ya da sadece işletici konumunda bulunan işletme mevcuttur.

Bu ayırım göz önüne getirilerek; bir değerlendirme;

“ Serbest bölge merkezli işletmelere tanınan vergi; teşviki anlamında muafiyet kavramı doğru bir tanımlamadır. Ancak Şube şeklinde faaliyet gösteren işletmeler açısından ise muafiyet tanımlaması tamamen yanlış değerlendirme olup istisna kavramı daha yerinde bir tanımlama olacak tır. Madde metninde yer alan da anlamına gelen de bağlacı da aynı şekilde hatalı ve gereksizdir. Bu sebeple, serbest bölgede, faaliyet sonucu elde edilen kazanç ve iratlar Türkiye'nin diğer yerlerine geçildiği takdirde ancak gelir ve kurumlar vergisinden muaf olur. Türkiye'ye getirilmeyen kazanç ve iratlar ise vergiye tabidir .” şeklinde olmuştur.

İkinci görüş sahipleri de “madde metnindeki "muafiyet" sözcüğünün yarattığı düzenleniş bozukluğu konusunda hemfikir olmalarına karşın madde metninde yer alan "de" bağlacının gereksiz olmadığını "dahi" anlamında değerlendirilmesi gerektiğini, bölgede elde edilip vergiye tabi olmayan, muaf tutulan, kazanç ve iradın Türkiye'ye getirilmesi durumunda da bu statüsünün değişmeyeceğini vurgulamak amacıyla madde metnine ilave edildiğini, bu nedenle serbest bölge faaliyetinden doğan kazanç ve iratlar üzerinden, bu kazanç ve iratlar Türkiye'ye getirilmese dahi Gelir ve Kurumlar vergisi alınamayacağını belirtmektedirler. “ şeklinde yorum yapmışlardır.⁹⁵

Şu anda ise serbest bölgeler buldukları ülkenin siyasi sınırları içinde olmakla birlikte 06.02.2004'e kadar vergi, resim, harç, gümrük ve kambiyo mevzuatının uygulanmadığı, günümüzde ise sadece gümrük ve kambiyo mevzuatlarının uygulanmadığı alanlardır.

2. Bir diğer sorunsu serbest bölgelerde hangi defterlerin tutulacağına dair olmuştur. Kanun diğer birçok konuda olduğu gibi defter ve belge düzenini de uygulama yönetmeliğine bırakmıştır.(Serbest Bölgeler Kanunu Md.13)

Serbest bölgelerde şube açarak faaliyet gösteren gerçek ve tüzel kişiler buralarda yaptığı faaliyetlerden dolayı 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'na göre işlem yapmak

⁹⁵ Muzaffer Kökver , “Serbest Bölgelerle İlgili Bir Kızım Sorunlar ve Çözüm Önerileri” , *Vergi Dünyası Dergisi* , Sayı:251(Temmuz 2002) , ss.49-50 .

zorundaydılar. Bu çerçevede, serbest bölgedeki şubede yapılan işlemler için TTK'ya göre defter tutulması zorunluydu.

Serbest bölgede açılan şubede tutulması zorunlu olan defterler TTK'nın 66. maddesinde yazılı defterlerdir. Yani, yevmiye, defteri kebir, envanter ve karar defteriydi. Bu defterlerin tasdik işlemleri, 4884 sayılı Kanun değişikliği ile birlikte mükellefler tarafından;

- Noterlerde, veya;

- Ticaret Sicil Memurluklarında, yaptırılabilir.

4884 sayılı Kanun ile mükelleflere defter tasdiki ile ilgili olarak seçimlik bir hak tanınmıştı. Bu kapsamda mükellefler serbest bölgede açılan şube için tutmak zorunda olduğu defterlerini yukarıda saydığımız kuruluşlara tasdik ettirebilecekti. Diğer yandan, serbest bölgede açılan şube için tutulması zorunlu olan defterler ve bu defterlerle ilgili şekli hususlarda mükelleflerin TTK hükümlerine göre yapması ve uyması zorunlu diğer hususlara da riayet etmeleri gerekecekti.

Bununla ilgili olarak bazı kesimler 5084 sayılı kanun öncesinde SBUY'nin 23. maddesinin üçüncü fıkrasında şu şekilde bir değişikliğin yapılmasını uygun görmüşlerdi:

"İşletici ve Kullanıcılar fatura ve ticari defterlerini, hesap döneminden önce Bölge Müdürlüklerine onaylattıktan sonra kullanabilirler. Bölge Müdürlüklerine yaptırılan onay ticari defterler açısından tasdik hükmünde olup Bölge Müdürlüklerince yapılacak tasdik işlemi Ticaret Sicil Memurluklarınca yapılmış tasdik addolunacaktır."

SBUY'nin 23/3. maddesinde yukarıdaki şekilde yapılan değişiklikle birlikte serbest bölgelerde şube açarak faaliyet gösteren firmaların şube defterlerini;

- Noterlerde, veya;

- Ticaret Sicil Memurluklarında, veya;

- Serbest Bölge Müdürlüklerinde

tasdik ettirebileceklerdi. Uygulamada yapılması gereken mükelleflere bu şekilde seçimlik bir hak tanınmasıydı.⁹⁶

⁹⁶ Levent Başak , "Serbest Bölgede Şubesi Bulunan Firmaların 4884 Sayılı Kanuna Göre Şube Defterlerinin Tasdiki İşlemleri" , *Yaklaşım Dergisi* , Sayı:132(Aralık 2003) , s.138 .

Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliğinin 23. maddesine göre, "Serbest Bölgelerdeki faaliyetlerin düzenli bir şekilde yürütülmesinin temini amacıyla, bölge kurucu ve işleticisi veya işletici ile kullanıcılar, kanunen tutmak zorunda oldukları defterlerini Türkçe düzenlemekle, Bölge Müdürlükleri ile Genel Müdürlükçe yetkili kılman merci ve görevlilerce talep edilecek bilgi ve belgeleri zamanında vermekle ve her türlü defter, belge ve diğer gerekli dokümanı bu merci ve görevlilerin kontrolüne açık bulundurmakla yükümlü olup, muhasebe kayıtlarına, bölge dışındaki faaliyetlerine ilişkin hesaplarını hiçbir şekilde ve surette işleyemezler" denmiştir. İşletici ,Bölge Kurucu İşletici ve kullanıcılar fatura ve ticari defterlerini hesap döneminden önce Bölge Müdürlüğü'ne onaylattıktan sonra kullanabiliyorlardı.

Yukarıda yer alan yönetmeliğin 23'üncü maddesinde geçen "kanun" sözcüğünden hangi kanun yada kanunların anlaşılması gerektiği çelişkisi doğmuştur.

Burada da farklı görüşler mevcut olmuştur. Başta Serbest Bölge Genel Müdürlüğü yöneticileri olmak üzere bir taraf ; metinde geçen "kanun" sözcüğünden Vergi Usul Kanunu değil sadece Türk Ticaret Kanunu (TTK)'ndan bahsedildiğini, Serbest Bölgeler Kanunu(SBK)'nun 6'ncı maddesinde yaralan "vergi mükellefiyetine dair mevzuat hükümleri serbest bölgelerde uygulanmaz" hükmünde açıkça belirtildiği gibi Vergi Usul Kanunu hükümlerinin serbest bölgelerde tamamen geçerli olmadığını belirtmektedirler.

Bilindiği gibi defterlerin tutulma zorunluluğu ile usul ve esasları konusunda genel düzenlemeler getiren iki kanundan biri Türk Ticaret Kanunu diğeri Vergi Usul Kanunudur. Bunlardan birisini kabul edip diğeri yok sayan bir değerlendirmenin hiç bir dayanağı olamaz. Yönetmelikte böyle bir ayrıma gidilmiş olsa bu açık bir şekilde ifade edilirdi. Bu nedenle yönetmelikte geçen "kanun" sözcüğünden bizim anladığımız hem TTK hem de VUK'tur. Zira birinin yarattığı boşluğu diğeri tamamlamaktadır.Kebir defterinin noterce tasdiki VUK'a göre zorunlu olmayıp TTK'ya göre zorunludur.

TTK' da serbest meslek defteri öngörülmemişken öngörülmemişken VUK'da usul ve esasları ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Aynı şekilde I'nci ve II.'nci sınıf tüccar ayrımı kriterleri TTK' da değil sadece VUK'ta tanımlanmıştır.

Vergi Usul Kanunu bir vergi kanununun çok ötesinde uygulamalara yön veren bir usul kanunudur. Vergi Usul Kanunu'nda yer alan tek sınırlama Gümrük ve tekel idareleri tarafından alınan vergi ve resimlerin bu kanun hükümlerine tabi olmadığı şeklindeydi. 3218 Sayılı kanunun 6'ncı maddesiyle getirilen düzenlemeyle serbest

bölgede yapılan faaliyetlerin tamamı değil, ruhsat alınmak suretiyle tanımlanmış bölge faaliyetleri sonucu elde edilen kazanç ve iratlar vergiden arındırılmakta, vergi kanunlarındaki vergi alınmamasına(vergilendirmeye) ilişkin hükümler askıya alınmaktaydı. Vergi Kanunları serbest bölgelerde tamamen uygulanamaz demek yukarıdaki durumlar karşısında eksik ve yanlış anlamalara yol açacak bir değerlendirmeydi.

Vergi Usul Kanununu bir vergi kanunu olarak değerlendirerek bütün hükümlerinin serbest bölgelerde uygulanmayacağını ileri sürmek başta bölgedeki kayıt düzeni olmak üzere bir çok konuda büyük bir kuralsızlık ve kaos yaratmaktaydı.

5084 sayılı kanundan itibaren ise, serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin Vergi Usul Kanunu'nun defter tutma ve belge düzenine ilişkin hükümlerine uyma zorunlulukları bulunmaktadır. Bununla beraber, Serbest Bölgeler Kanunu'nun 6. maddesi ile kullanıcıların tutmak zorunda oldukları defterler ve düzenleyecekleri belgelere ilişkin olarak Vergi Usul Kanunu hükümlerine bağımlı olmaksızın düzenleme yapma konusunda Maliye Bakanlığı'na yetki verilmiştir.

Bu çerçevede, serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliğinin 23. maddesi uyarınca Bölge Müdürlüklerine onaylattırdıkları defter ve belgeleri kullanmaları uygun görülmüştür. 31.12.2004 tarihinden sonra başlayacak hesap dönemlerinde, Vergi Usul Kanununu hükümleri çerçevesinde defter tutulması, belge ve kayıt düzenine uyulması gerekmektedir. Ancak, serbest bölgelerde tutulacak defterler ilgili Serbest Bölge Müdürlüklerine onaylatılabilecektir.

Mükelleflerin kayıtlarını istisna kapsamında olan ve olmayan kazançlar olarak ayrı ayrı tespitine imkan verecek şekilde tutmaları şarttır. Bu şartı sağlamak kaydıyla serbest bölgelerde şube olarak faaliyet gösteren mükelleflerin serbest bölgedeki şubeleri için ayrı defter tutabilecekleri gibi şube kayıtlarını ana merkezde tutacakları defterlerde de izleyebilmeleri mümkün bulunmaktadır.

Tebliğdeki bu açıklamalara şu ilavelerin de yapılmasının uygun olacağı düşünülmektedir:

Öncelikle serbest bölgelerde ister şube isterse merkez oluşumlu olsun müstakil defter tutulması ve özel fatura kullanılması zorunludur .Gerek defterler gerekse özel faturaların mutlaka bölge müdürlerince onayı da aynı yönetmeliklerin amir hükmüdür. Dolayısıyla gerek şube gerekse merkezi serbest bölgede olan tüm mükelleflerin eski-

yeni ruhsatlı olup olmadıklarına ve yerli-yabancı mukim olup olmadıklarına bakılmaksızın tutacakları defterlerin ve kullanacakları faturaların şu anki mevzuat gereği bölge müdürüne onayı gerekmektedir. Şubenin kayıtlarının ana merkezde tutulacak defterlerde de izlenmesi şimdilik mümkün görünmemektedir. En azından bu konuda serbest bölge yönetmeliklerinde de uygun bir düzenlemeye gidilmesi gereklidir.

Diğer taraftan Maliye Bakanlığı mevcut düzeni sıkıntıya sokmamak için 2005 dönemi öncesinde, halen tutulan defter ve belgelerin bölge müdürü onaylı devamında bir sakınca görmemiştir. Bakanlığın yasadan gelen yetkisini bu şekilde pratik ve çözümsel bir yaklaşımla kullanmış olması, bu bölgelerde faaliyette bulunan mükelleflerin T.T.K. hükümleri çerçevesinde hukuki ve ticari bir delil olması bakımından defterlerini ayrıca noterlere tasdik ettirmeleri gerçeğini değiştirmez. Yani T.T.K. hükümlerine göre tutması zorunlu defterlerin ticari delil olabilmesi için notere onayı gerekmektedir. Bu nedenle 07.02.2004 öncesinde de tamamen vergi kanunlarının uygulama sahası dışında kalmış olmasına rağmen bu bölgelerdeki mükelleflerin bölge müdürü onaylı defterlerinin delil mahiyeti taşıması için notere ayrıca onayı gerekmektedir. Kısaca bundan önceki hükümler de, 85 No'lu Kurumlar Vergisi Tebliği dikkate alındığında da, 2004 dönemi sonuna kadar tüm mükelleflerin serbest bölgede faaliyette bulunabilmeleri için bölge müdürü onaylı defterleri tutmaları mümkün olup tek başına noter tasdikli defterlerin kullanılması mümkün değildir. Ancak ticari delil olabilmesini teminen bu defterlerin Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun mahiyette tutulması, ayrıca notere tasdiki de ısrarla önerilmektedir. 2004 döneminden sonra işe yasal defterlerin bölge müdürü onayı yanında noter tasdikli olmâsı zorunlu olup, faturaların da anlaşmalı matbaalara bastırılması bölge müdürü onayı dışında ayrıca gereklidir.

Muhasebe işlemlerinin ve mali tabloların ülkemiz muhasebe standartları ve tek düzen hesap planı dikkate alınarak çıkarılması; amortisman, değerlendirme, kayıt nizamı ve zamanı gibi hususların göz önünde tutulması gerekir.⁹⁷

3. Kar paylarının dağıtılması halinde tevkifat

Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendindeki istisna hükmünün, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin 1. fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi kapsamında yapılacak tevkifata etkisi bulunmamaktadır.

⁹⁷ Kırıktaş , “Serbest Bölgelerde Vergileme Usul ve Esasları-Özellik Arz Eden Hususlar “, ss.162-163 .

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 Gelir Vergisi Genel Tebliği 6 Şubat 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 Şubat 2004 tarihinden önce de bir A.Ş. ya da Ltd. şirketin ortağı gerçek kişinin eline geçecek temettü nedeniyle, ilgili yıllardaki genel hükümlere göre menkul sermaye iradı şeklinde beyan gerekmektedir. Hatta doğrudan merkezi serbest bölgede konuşlanmış bir şirketin ortağı gerçek kişi için G.V.K.'nun 86. maddesinde yer alan beyanname verme haddi de dikkate alınmadan beyan gerekiyordu; zira sözü edilen madde hükmüne göre tamamı tevkifata tabi tutulmuş olmak kaydıyla belli tutanın 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 Şubat 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 yapması söz konusu değildi.

Bu nedenle de 6 Şubat 2004 tarihinden önce dağıtılan kar payları üzerinde herhangi bir stopaj yoktu ve bu bedeller doğrudan menkul sermaye iradı şeklinde , 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 olmayacaktı.

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 İştirak kazancı olarak kurum kazancına ekleyecek ancak iştirak kazancı istisnası 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 Şubat 2004 tarihinden önce merkezi Türkiye'de kurulu olup serbest bölgede ayrıca şube şeklinde örgütlenen kurumların gerçek kişi ortaklarına kar dağıtımında ise G.V.K.'nun 94. maddesi çerçevesinde stopaj yükümlülüğü vardı, çünkü dağıtımı yapan Türkiye'de tam mükellef kurum olduğundan stopaj yapmakla yükümlüdür.

06.012004'den sonra ise;

-Bu tarihten sonra ruhsat sahibi (imalatçıların serbest bölgede imal edip satışları dolayısıyla elde edilen kazanç hariç) olan mükelleflerin Türkiye'deki diğer mükelleflerden hiçbir farkı olmadığından kar dağıtımları genel hükümlere tabiidir.

-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 istisnadır. Gerek eski dönemlere ait gerekse 06.02.2004 sonrasına ait olsun kar dağıtımını G.V.K.'nun 94. maddesi uyarınca tevkifata tabidir. Yani bu tarihten itibaren serbest bölgeler vergi kanunlarının uygulama alanına dahil edildiği için kazancın istisna olup olmamasına bağlı olmaksızın karın dağıtımını halinde gerçek kişilerin temettülerinde % 10 oranında stopaj yapılacaktır.

Temettüyü alan gerçek kişinin yabancı mukim kişi olması halinde, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları da dikkate alınarak stopaj yapılmalıdır. Zaten anılan anlaşmalarda genel olarak temettüler için % 10 oranı stopaj sınırı olarak dikkate alındığından vergi sistemimizdeki temettü stopajı da % 10'a çekilerek vergi yüklerinde paralellik sağlanmış durumdadır.

Bilindiği üzere 4842 Sayılı Kanunla yapılan düzenlemelerde (G.V.K. Md. 22) tam mükelleflerden elde edilen kar paylarının % 50'si gelir vergisinden istisna edilmiştir. Serbest bölgeler Türkiye Cumhuriyeti siyasi sınırları içinde ve vergi mevzuatımızın uygulama sahasında olduğu için bu bölgelerde kurulu şirketlerde tam mükelleftir.

4. KDV Uygulanışı İle İlgili Bir Değerlendirme

a. Türkiye'nin Diğer yerlerinden Serbest Bölgelere Hizmet İfalari

26 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği 'nin (1) "K" bölümünde, 3065 sayılı Kanun'un 12/2. maddesindeki hizmet ihracına ilişkin şartlara açıklık getirilmiş ve hizmet ihracatında katma değer vergisi istisnası uygulanabilmesi için aşağıdaki dört şartın birlikte gerçekleşmiş olması zorunluluğuna işaret edilmiştir:

-Hizmet Türkiye'de yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olmalıdır.

-Fatura veya benzeri nitelikteki Belge yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmelidir.

-Hizmet bedeli, döviz olarak Türkiye'ye getirilmelidir.

-Hizmetten yurt dışında yararlanılmalıdır.

39 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin (2) "III" numaralı bölümünde, serbest bölgelere yapılan mal teslimleri ve hizmet ifalarının, yürürlükteki mevzuata göre belirlenen usul ve esaslara uygun olarak gerçekleştirildiği takdirde, ihracat istisnası hükümleri çerçevesinde işlem göreceği belirtilmiştir.

3065 sayılı Kanun'un 12/2. maddesinde, hizmet ihracı konusunda "Yurt dışı" kavramına atıf yapılmış ve bu madde hizmetin yurt dışındaki müşteri adına yapılmasını ve hizmetten yurt dışında faydalanılmasını hizmet ihracının şartları olarak hükme bağlamıştır.

Kanun'un yukarıdaki hükmü değerlendirildiğinde, 39 Seri No.lu Genel Tebliğ'de serbest bölgelere yapılan hizmet ifalarının ihracat istisnası hükümleri çerçevesinde işlem göreceğinin belirtilmesi yasaya aykırılık teşkil etmektedir. Çünkü serbest bölgeler gümrük bölgesi dışında sayılmakla birlikte siyasi olarak Türkiye Cumhuriyeti sınırları içindedir. Bununla beraber, anılan tebliğde böyle bir belirleme yapılmasının nedeni şunlar olabilir:

-Söz konusu Tebliğ'in yayımlandığı sırada yürürlükte bulunan 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nda vergisel teşvikler devam etmekte idi. Bu bölgelerde T.C. vergi, resim ve harç mevzuatı uygulanmıyordu.

-Uygulamada tereddütsüz şekilde serbest bölgelere mal teslimleri ihracat teslimi sayılıyordu. Çünkü bu bölgeler yasal olarak gümrük bölgesi dışında kabul ediliyordu. Bu bölgelere yapılacak hizmet ifaları konusunda da bir paralellik sağlanmak istenmişti.

-Serbest bölgelerde yapılan ödemeler de 3218 sayılı Kanun'un 9. maddesi gereği dövizle yapılmakta idi.

Yukarıda sıraladığımız birinci neden, 5084 sayılı Kanunla Serbest Bölgeler Kanunu'nda yapılan değişikliklerin yürürlük tarihi olan 06.02.2004 tarihine kadar

anlaşılabilir bir neden idi. Ancak, anılan Yasa ile serbest bölgelerde vergisel teşvik unsurunun kaldırılmış olması sonucunda bu nedenin haklılığı kalmamıştır.

3218 sayılı Kanun serbest bölgeleri gümrük bölgesi dışında saymakla birlikte bu durum yalnızca mal teslimleri açısından hüküm ifade eder. Çünkü "gümrük bölgesi" mal giriş ve çıkışlarıyla ilgili bir tanımlamadır. Ülkeler arasındaki hizmet ifalarında hizmetin gümrük işlemlerine tabi tutulması gibi bir durum söz konusu değildir. Zaten bu nedenle, 3065 sayılı Kanun'un 16/1-c maddesi istisna hükmündeki "..... serbest bölgeler ile ilgili hükümlerin uygulandığı mal ve hizmetler" ibaresi 5035 sayılı Kanunla ".....serbest bölge hükümlerinin uygulandığı mallar" şeklinde değiştirilmiştir. Metinde yer alan hizmetlerle ilgili istisna düzenlemesi ise ithalat istisnaları arasından çıkarılarak, KDV Kanunu'nun 17/4-ı maddesine "Serbest bölgelerde verilen hizmetler" şeklinde oluşmuştur.

Serbest bölgelere Türkiye'nin diğer yerlerinden yapılacak mal teslimlerinin ihracat teslimi sayılmasına paralellik sağlamak amaçlı ikinci nedeni değerlendirirsek; gerçekten de 3065 sayılı Kanun'un 12. maddesinin 4842 sayılı Kanunla değişmeden önceki halinde, bir teslimin ihracat teslimi sayılabilesinin şartları arasında "serbest bölgedeki alıcıya teslim" ve "serbest bölgeye vasıl olma" gibi tabirler madde metninde yer almıyordu. Hem ihracat teslimi, hem de hizmet ihracı konusunda "yurt dışı"na vurgu yapılıyor, ihracat teslimleri açısından "gümrük bölgesinin geçilerek dış ülkeye vasıl olma" ek şart olarak aranıyordu. Bu nedenlerle serbest bölgelere yapılacak mal teslimleri ve hizmet ifalarının ikisi de ihracat olarak kabul ediliyordu. 4842 sayılı Kanunla 3065 sayılı Kanun'un 12. maddesinde yapılan değişiklik ise sadece ihracat teslimlerine yönelik oldu ve madde metninde açıkça serbest bölgelere yapılacak mal teslimlerinin de ihracat teslimi sayıldığı hükme bağlandı. Maddenin hizmet ihracına yönelik metin kısmında bir değişiklik yapılmadı.

Bu durum, Katma Değer Vergisi Kanunu'nda "yurt dışı" olarak tabir edilen her yerin "T.C. siyasi sınırlarının dışı" olarak kabul edilmesi gereğini ortaya çıkardı.

Serbest bölgelerde yapılan ödemelerin dövizle yapılması hususu ise, bölgeye yapılacak hizmet ifalarının "hizmet ihracı" olarak değerlendirilmesinde tek başına yeterli değildir.

Sonuç olarak, yukarıda açıklanan nedenlerle, serbest bölgelere Türkiye'nin diğer yerlerinden yapılacak hizmet ifalarının "hizmet ihracı" olarak kabul edilmesi.....3065. sayılı kanun'un konuyla ilgili hükümlerinin lafzına uygun

düşmemektedir. Bu tür durumlarda düzenlenecek belgelerde katma değer vergisinin de ayrıca gösterilmesi gereği vardır. Bununla birlikte, bu hususta ne uygulamada ne de teoride bir birlik mevcut değildir.

b. Serbest Bölgelerden Türkiye'nin Diğer Yerlerine Hizmet İfaları

Serbest bölgelerden Türkiye'nin diğer yerlerine yapılacak hizmet ifalarının yurtdumuz sınırları içindeki herhangi bir yerde yapılacak hizmet ifalarından farklı olmamalıdır. Sonuçta, katma değer vergisinin de ayrıca gösterildiği bir belge düzenlenmesi gerekecektir.

c. Serbest Bölge İçinde veya Bölgeler Arasında İfa Edilen Hizmetler

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-1 maddesinde, serbest bölgelerde verilen hizmetler vergiden müstesna kılınmıştır. 5035 sayılı Kanun değişikliğinden önce serbest bölge hükümlerinin uygulandığı hizmetlere ilişkin istisna, 16. maddede ithalat istisnası olarak yer alıyordu. "Gümrük Bölgesi"nin mal giriş ve çıkışlarıyla ilgili bir terim olması ve ülkeler arasındaki hizmet ifalarında hizmetin gümrük işlemlerine tabi tutulmasının söz konusu olmaması dolayısıyla hizmetlere ilişkin istisna düzenlemesi Kanun'un 17/4-1 maddesine aktarılmıştır.

Eski düzenleme, Türkiye'nin diğer yerlerinden serbest bölgelere ihraç edilen veya yurtdışından veya diğer serbest bölgelerden herhangi bir serbest bölgeye getirilen mallara ilişkin tahmil, tahliye, depolama ve ardiye gibi hizmetlerin katma değer vergisinden istisna tutulmasına ilişkin iken, yeni yasal düzenleme hizmeti verenin ve hizmetten yararlananın her ikisinin de serbest bölgede faaliyette bulunması şartıyla serbest bölgede verilen ve serbest bölge sınırları dışına taş-mayan tüm hizmet ifalarının vergiden müstesna kılınması sonucunu doğurmuştur. Bu türden hizmetlere ilişkin düzenlenen belgelerde katma değer vergisi gösterilmeyecektir.

Ayrıca, hizmeti ifa eden ve hizmetten yararlananın aynı serbest bölgede mukim olması ile ilgili istisna uygulaması, söz konusu hizmetin bir başka serbest bölge mukimi tarafından ifa e-dilmesinde de aynen geçerli olmak durumundadır.

Kanun'un 17/4-1 maddesinde yer alan bu istisna, kısmi istisna niteliğinde olduğundan serbest bölge içinde verdikleri hizmetler nedeniyle katma değer vergisi tahsil etmeyenlerin bu teslimler nedeniyle yükledikleri katma değer vergisi diğer vergiye tabi işlemleri nedeniyle hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyecek ve

iadeye konu edilemeyecektir. İndirim ve iade konusu yapılamayan vergi tutarları gider veya maliyet olarak dikkate alınabilecektir.

d. Türkiye'nin Diğer Yerlerinden Serbest Bölgelere Verilen Taşımacılık Hizmetleri

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 14. maddesine göre, transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık işlerinde, Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek taşıma işleri vergiden müstesna sayılmış, bu istisnanın ikametgahı, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan mükelleflere, ilgili ülkeler itibarıyla karşılıklı olmak şartıyla tanınacağı hükme bağlanmıştır.

Taşımacılık işleminin uluslararası taşımacılık işlemi sayılabilmesi için taşıma işinin Türkiye'de başlayıp bir başka ülkede bitmesi, bir başka ülkede başlayıp Türkiye'de bitmesi veya transit olarak yapılması gerekir. Serbest bölge Türkiye sınırları dahilinde olup, bu bölgeye yapılan taşımacılık işinin uluslararası taşımacılık olarak değerlendirilmesi ve hizmet ihracı sayılması mümkün olmadığından taşımacılık istisnasından faydalanılması mümkün değildir.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun serbest bölgelere ilişkin mal teslimi ve hizmet ifası ile ilgili hükümleri lafzı olarak dikkate alındığında teorik bir takım sorunların ortaya çıktığı, 4842, 5035 ve 5084 sayılı Kanunlarla 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'na ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'na eklenen veya değişen bazı hükümlerin ise bu sorunları daha da belirgin hale getirdiği gözlemlenmiştir. Sorunların çözümüne yönelik olarak, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 12. maddesinin yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetlere ilişkin bölümünde yasa değişikliği yapılmasına ihtiyaç vardır.⁹⁸

5. Faizlerin Vergilenmesine İlişkin Değerlendirme

Kurumlar vergisi mükelleflerini baz alarak yaptığımız açıklamalar gelir vergisi mükellefleri için de geçerli olup kurum kazancı ifadesi gelir vergisi mükellefleri için "ticari kazanç" anlamındadır.

a. Serbest Bölgede Elde Edilen Faizler Serbest Bölge Kazancı Olarak Vergiden Müstesnadır.

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununa eklenen geçici 3. madde ile, 06.02.2004 tarihinden önce serbest bölge faaliyet ruhsatı almış olan mükelleflerin bu

⁹⁸ Köse , “Serbest Bölgelerde Katma Değer Vergisi Uygulaması-II“ , ss.76-79 .

bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançları, faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre boyunca kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Serbest bölgeye tahsis edilen sermayenin ve/veya bu bölgelerdeki mal ve hizmet teslimleri nedeniyle elde edilen gelirlerin bankalarda değerlendirilmesi de serbest bölgede gerçekleştirilen faaliyet kapsamındadır. Serbest bölge faaliyetini mal ve/veya hizmet satışı ile sınırlandırmak mümkün değildir. Zira, işletmenin belli zamanlar itibariyle mal ve/veya hizmet alımına tahsis edemediği nakdini bankalarda değerlendirmesi ticari faaliyetin doğal gereğidir. Bu nedenle, elde edilen banka mevduat faizleri de bu bölgelerde gerçekleştirilen faaliyet sonucu oluşan bir kazançtır ve vergiden müstesnadır.

Gelirin, bankaya yatırılan hasıllardan oluşan mevduatın faizi şeklinde olması da, bunun gelir vergisi mükelleflerinde ki gibi menkul sermaye iradı hükümlerine göre tespitine imkan vermez. Yine ticari kazanç hükümlerine göre kazanç tespit edilir.

Başka bir ifadeyle, Kurumlar Vergisi mükelleflerinin serbest bölgede gerçekleştirdikleri faaliyet dolayısıyla elde ettikleri kazancı faiz, vade farkı, mal satış karı, değer artış kazancı, sabit kıymet satış karı v.s isimlerle değerlendirmek mümkün değildir ve tamamı bölgedeki faaliyetten elde edilen kurum kazancıdır.

b. Vade Farkı İle Faiz Arasında, Kanunda Olmayan Bir Fark Meydana Getirilmiştir.

Bir kurumun serbest bölgedeki faaliyeti ticari (sınai) faaliyettir. Elde edilen tüm gelir de bu faaliyetin bir sonucudur. Kurumun serbest bölge üzerindeki işlemlerden veya bölge dışına yaptığı satışlardan elde ettiği hasılatı bankaya yatırması, onu bu faaliyetin dışına çıkarmaz. Bu bir ticari mecburiyettir Aynı hasılat henüz tahsil edilmediği için alınan vade farkı ve kur farkı faaliyetten elde edilen bir gelir olarak kabul edilirken, tahsil edilip bankaya yatırıldığında aynı süre için elde edilen faiz neden faaliyetten elde edilmiş sayılmasın? Örneğin, 1 Nisan 2004'de yapılan satış için alacaklanılan 100 milyar TL, 2 ay yerine 5 ayda tahsil edilir ve 2. aydan sonraki her ay için aylık %2 vade farkı ile kalan üç ay için 6 milyar TL vade farkı alınırsa bu vade farkı istisna kapsamında kabul edilecektir. Oysa, 2'inci ay sonunda bu para tahsil edilip bankaya yatırılırsa, kalan 3 ay için alınacak aylık % 1,5 oranındaki toplam 4,5 milyar TL mevduat faizi vergiye tabi tutulacaktır. Bu durumda, mükellefin parayı bir an önce tahsil etmeye çalışması anlaşılabilir hale gelecek ve paranın bankada durması yerine banka dışına çıkması teşvik edilmiş olacaktır.

c. Tebliğ İle Yeni Kanun'un amacına aykırı işlem tesis edilmektedir.

Kanuna eklenen geçici 3. maddeyi getiren 5084 Sayılı Kanununun 9. maddesinin gerekçesindeki ifade aynen aşağıdaki gibidir:

"Madde 9- Madde ile 3218 Sayılı Kanuna bir geçici madde eklenmektedir. Bu geçici maddeyle, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibariyle faaliyet ruhsatı bulunan mükelleflerin bu ruhsatlar üzerinde yazılı olan süre boyunca dolaysız vergilere yönelik haklarının korunması amaçlanmıştır".

Mükellefin dolaysız vergilere yönelik haklarının korunması eski uygulamanın aynen devamını gerektirir. Yeni bir vergileme yapmak, gerekçede korunacağı belirtilen haklarının ihlali, yani korunmaması demektir. Bu koruma, eskiden vergilenmeyen kazancın yine vergilenmemesini gerektirir. O halde eskiden vergilenmeyen kazanç unsurlarından olan faizler neden şimdi bu geçici maddeye ve onun gerekçesine rağmen vergileniyor. Kanun eski uygulamayı devam ettirmek istiyorsa tebliğ'le buna aykırı bir düzenleme de yapılamaz. Serbest bölgede banka açılması devletçe kabul edilmişse, bugüne kadar bu bankalar bu mevduat faizlerinde hiç tevkifat yapmamışlarsa, hiç bir firma bu faiz gelirini diğer kazançlarından ayırmamışsa ve hiçbir şekilde bu gelirler vergilenmemişse, 5084 sayılı Kanun geçici 3. maddesinin gerekçesinde eski durumunun aynen devamı için getirildiği belirtiliyorsa, bugün bit Tebliğ'le uygulama değiştirmek kanuna aykırıdır.

d. Serbest bölgede gerçekleştirilen mal ve/veya hizmet satışından elde edilen hasılatın bankada değerlendirilmesi sonucunda elde edilen faiz de aynı hasılatın bir unsuru olup, vergisel yönden söz konusu hasılat gibi değerlendirilir.

Serbest bölgedeki mükelleflerin serbest bölgede elde ettikleri her türlü kazanç faaliyetle ilgilidir ve ticari kazançtır. Buna; faiz, kur farkı, vade farkı, mal ve hizmet satış karı vs. dahildir. Dolayısıyla, kurumlar vergisinden müstesnadır. Maliye Bakanlığı'nın yeni bir değerlendirme ile 85 seri no.lu Kurumlar Vergisi Tebliği'nin bu bölümünü değiştirmesi ve Kanun'un lafzına ve ruhuna uygun hale getirmesi gerekir.⁹⁹

2004 yılında getirilen 5084 sayılı kanunla birlikte Avrupa Birliği'ne uyum süreci içinde serbest bölgelerle ilgili önemli bazı adımlar atılmış ve eksiklikler giderilmeye çalışılmıştır. Çünkü dünyada serbest bölgeleri birbirinden farklı kılan en önemli unsurlardan biri öngörülen teşvik sistemlerinin özelliğidir.

⁹⁹ Kırıktaş , “Serbest Bölgelerde Mal ve Hizmet İhracatı ve Genel Olarak KDV Uygulaması” , ss.29-30 .

Serbest bölgelerle ilgili Türk teşvik sistemi ile AB, aday ülkeler ve dünyadaki diğer ülke teşvik sistemleri karşılaştırıldığında, Türkiye ve birkaç ülke dışında süresiz vergi bağışıklığı tanınmamaktaydı. Bu durum, özellikle AB tarafından tenkit edilme, bölgelere sağlanan vergisel avantajların kaldırılması istenmekteydi. Yapılan değişikliklerle istenilenlere yakın ölçüde ilerleme kaydedilmiştir.

6.Gümrük Anlaşmalarının (AB) Oto kontrol Mekanizmalarını Ortadan Kaldırması Sonucunda Serbest bölgelerin Transfer Fiyatlandırması ve Haksız Rekabet Doğuran Faaliyetlerin Üssü Haline Gelmesiyle ilgili olarak , gümrük vergilerinin oto kontrol sağlayacak düzeyde olması, serbest bölgelerden yurt içine yapılan satışlar yoluyla transfer fiyatlandırmasının önünde engel teşkil etmiştir.. İkili ve çok taraflı (AB) gümrük anlaşmaları ile bölgelerden yurt içine yapılan ithalatın önündeki bütün engeller de kalkarak bölgeden Türkiye'ye geçirilen, AB ve OECD menşeli mallar üzerindeki bütün fiyat sınırlamaları da ortadan kalkmış; bölge ile Türkiye arasında transfer fiyatlandırmalarının önü açılmıştır.

OECD ülkeleri ve diğer ülkeler ile yapılan ikili ve çok taraflı (AB ile yapılan 1 Ocak 1996 Tarihli Gümrük Birliği Anlaşması) gümrük anlaşmaları ile "Serbest Dolaşıma Tabi Mallarda ilave bir gümrük vergisi alınmamaktadır. Gümrük birliğinin bu serbestisi sonucunda da, AB menşeli mallar açısından serbest bölgelerin gümrük avantajı ortadan kalkmış, Türkiye'deki herhangi bir firmayla gümrük vergisi açısından fark kalmamıştır. Serbest bölgeler, ancak üçüncü ülkelere yapılan ithalatlar için gümrük avantajını sürdürebilir hale dönüşmüştür.

Gümrük Birliği Anlaşması ile birlikte AB menşeli mallara getirilen bu serbest dolaşım, serbest bölgelerden Türkiye'ye yapılan ithalatın önündeki gümrük vergisi vb her türlü fiyat denetimini de fiilen ortadan kaldırmıştır.Serbest Bölgeler Kanunu'nda serbest bölgelerden yurt içine satışlara ilişkin hiçbir engelin bulunmaması nedeniyle, ülke içinden bölgelere sokulan mallar da (bir üretim ya da işlemeden geçirilsin ya da geçirilmesin), yurtiçine girişte herhangi bir gümrük vergisine de tabi olmadığından, istenilen fiyatla tekrar yurt içine sokulabilmektedir.

Böylelikle, bir yandan ithalattan kaynaklanan transfer fiyatlandırması suretiyle vergi kayıp kaçığına neden olunmakta, diğer yandan da, yurt içindeki ihracatçı ve sanayiciye karşı haksız rekabet ortamı yaratılmaktadır.

Böylelikle, uluslararası pazara yönelik olarak gelişmesi hedeflenen serbest bölgeler, ihracat üsleri değil, ithalat üsleri haline gelmiş, firmalar bölgelerin sağladığı rekabet üstünlüklerini dış pazarlar yerine ulusal pazarda kullanmayı yeğlemişlerdir.

Dış ekonomileri tehdit etmesi beklenen serbest bölgelerimiz, yarattığı haksız rekabet ve transfer fiyatlandırması ile yurt içi üretimi ve Türk Vergi Sistemini de tehdit eder hale gelmiştir.¹⁰⁰

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ile 4458 sayılı Gümrük Kanununun aynı anda yürürlükte olmasından doğan çatışmanın henüz giderilmemiş olmasının yarattığı belirsizlik ortamı mevcut ve potansiyel serbest bölge kullanıcılarını olumsuz yönde etkilemektedir.

Bilindiği üzere, AB ile Gümrük Birliğini tesis eden 1/95 sayılı Ortaklık Konseyi Kararı uyarınca, Türk gümrük mevzuatının AB gümrük mevzuatına uyum yükümlülüğü doğmuştur. Bu çerçevede hazırlanmış ve yürürlüğe girmiş olan 4458 sayılı Gümrük Kanunu, AB Gümrük Kodu'ndan adapte edilmiştir.

4458 sayılı Gümrük Kanunu, serbest bölgeleri Türkiye gümrük bölgesinin parçaları olan, serbest dolaşımda olmayan malların herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmadığı, serbest dolaşımdaki malların ise ihracat rejimi hükümlerine tabi tutularak konulduğu yerler olarak tanımlamıştır.

Ancak, yürürlükteki 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nda hiç bir değişiklik yapılmaması ve ülkemizdeki serbest bölge sistemi ve uygulamalarının AB'dekinden farklı olması nedeniyle, 3218 sayılı Kanun ile 4458 sayılı Gümrük Kanunu arasında uyumsuzluklar bulunmaktadır.

3218 sayılı Kanun serbest bölgeleri gümrük bölgesi dışında saymakta ve bu nedenle sadece serbest bölgelerin giriş ve çıkış noktalarında gümrük idaresinin denetimini öngörmektedir. Buna karşın, gümrük mevzuatı serbest bölgeleri gümrük alanının bir parçası olarak görmekte ve serbest bölgelerin içini de gümrük idaresinin denetimi kapsamına almaktadır.

Diğer taraftan, serbest bölgeler mevzuatı her türlü üretim faaliyetine izin vermekteyken, gümrük mevzuatı serbest bölgelerde serbest dolaşıma girmemiş mallar

¹⁰⁰ Muzaffer Kökver , “Serbest Bölgelerde Gerek Mevcut Yatırımcıyı , Gerekse Yeni Yatırımcıları Tedirgin Etmeyecek Nitelikte Bir Yapısal Düzenlemeye Acilen İhtiyaç Vardır” , *Vergi Dünyası Dergisi* , Sayı:262(Haziran 2003) , ss.121-122 .

ile yapılabilecek üretimi, Dahilde İşleme Belgesi ile izin verilen faaliyetlerle sınırlamaktadır.¹⁰¹

4458 sayılı Gümrük Kanunu ile büyük ölçüde AB Gümrük Kanunu'na uyum sağlanmıştır. Aynı kanunla, Türkiye transit rejimi, gümrük antrepo rejimi, dahilde işleme rejimi, gümrük kontrolü altında işleme rejimi, geçici ithalat rejimi ve hariçte işleme rejimi uygulamalarında birlik düzenlemelerine uyum sağlamıştır.

7.Serbest Bölgelerin Ülke Ekonomisine Olumlu Etkilerinin sağlanmasıyla ilgili olarak yurt içi yerli girişimcilerin serbest bölge faaliyet çeşitlerinin belirlenmesi de önemle üzerinde durulması gereken bir konudur. 5084 sayılı kanundan önce tanınan sınırsız olanaklarla birlikte örneğin, ülkemizde yan sanayi işletmelerinin ürettiği parçaları yüksek maliyetli bulan, ihracat için yurt içinde üretim yapan bir işletme, tesislerini serbest bölgelere taşıyarak aynı parçaları yurt dışından serbestçe sağlamaktaydı. Bölge olanaklarından yararlanarak düşük maliyetlerle üretimde bulunup ve serbest bölgeden ihracatını sürdürüp, bu yolla ihracatını artırıp, belki de yeni pazarlara girme olanağını da bulacaktı.

Ancak ihracatın bu şekilde artması ülkeye bir yarar sağlamaz; bir taraftan yurt içindeki irili ufaklı yan sanayi hızla çökerken diğer taraftan yurt içinde faaliyetlerini sürdürmeye çalışan rakip firmaların da serbest bölgeye taşınmalarını zorunlu kılar. Aksi takdirde bu firmalar yarışım güçlerini yitirerek dış pazarlarını kaybedeceklerdir. Her iki durumda da devletin vergi hasılatı düşerken belki de işletmelerin yalnızca pazar payları değişecek toplam ihracatta bir artış olmayabilecektir.

Bu nedenle gerek yabancı, , gerek yerli girişimciler için belirlenecek faaliyetler bölge amaçlarına uygun, dış pazarlarımızda bizimle rekabete yol açmayan mevcut ihracatımızı tamamlayan ve büyümesini sağlayan faaliyetler olmalıdır.¹⁰²

Serbest bölgelerimizin ticaret hacminde görülen iyimser yükselişi ticaret hacminin dağılımında görmek maalesef mümkün olmamaktadır. Dış ticaret açığımızın ekonomi yönetimimiz üzerinde sürekli sorun teşkil ettiği düşünülürse, serbest bölgelerimizin bu açığı artıracak yönde kullanılmaması yararlı olacaktır.¹⁰³

¹⁰¹ S.B.G.M Hazine Uzman Yardımcıları Seminer Notu , ss.11-12 .

¹⁰² Ekrem Yavuz , “Serbest Bölgelerin Başarılı Olma Açısından Yasal Yapıları” , *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:48(Ağustos 1985) , s.58 .

¹⁰³ Himmet Karadağ , “Serbest Bölgeler ve Bazı Vergisel Sorunlar” , *Vergi Dünyası Dergisi* , Sayı:247(Mart 2002) , s.105 .

Serbest bölgelerin, belirlenmiş ekonomik veri ve kriterlerini bünyelerinde bulunduran ve bu doğrultuda belirli potansiyele sahip sınai ve ticari yörelerde kurulması gerekirken, ülkemizde popülist yaklaşımlar sonucu, bu kriter ve özellikleri taşımayan serbest bölgelerin kurulduğu söylenebilir. Bu nedenle, ülkemizde rasyonel olmayan ve ilave katma değer yaratmayan serbest bölgeler kapatılmalıdır.

SONUÇ

Serbest bölgeler özellikle 1850 yılından sonra, Romalıların ilkçağda kurdukları bazı koloni ve liman şehirlerini takiben , Avrupa'da günümüzdeki şekillerini elde etmeye başlamışlardır.

Türkiye'de ise serbest bölge kurulması ile ilgili çalışmalar Osmanlı İmparatorluğu'nun son dönemlerine kadar uzanmasına rağmen bu konuda somut ve kalıcı çalışmalar 1980 sonrasına rastlamaktadır.

1980 sonrası dışa açılma ve ihracata yönelik sanayileşme stratejisi ile serbest bölgeler tekrar önem kazanmaya başlamıştır. Türkiye'de serbest bölgelerin kurulmasına ilişkin 6 Haziran 1985 tarih ve 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu 1953 tarih ve 6209 sayılı yasayı ortadan kaldırmak suretiyle serbest bölgelerin kurulmasını, yönetimini faaliyetlerin kapsamını ana hatlarıyla yeniden belirlemiştir.

Serbest bölge uygulamaları ülkeler arasında farklılık gösterse de ülke ekonomileri için ekonomiyi rahatlatma amacı ortak olmuştur.

1929 bunalımı sonrasında dünya genelinde korumacılık eğilimi görülüp, kalkınma çabasındaki ülkeler bu korunmuş pazarlarda ithal ikameci bir sanayileşme stratejisi izlemişlerdir. 1960 sonrasında ise çoğu ülke yabancı sermayeyi çekerek ihracata yönelik bir stratejiye yönelmişlerdir.

Serbest bölgeler özellikle bu dönemde ithalat ve ihracatı arttırıcı etki yaratmıştır.

Serbest bölgelerin kuruluş amaçları arasında uluslar arası ticarete ülke payını arttırmak, firmaların uluslar arası pazarlarda rekabet güçlerini arttırmak, yabancı sermaye ve teknoloji girişi sağlamak, yerli firmaların uluslar arası ticarete entegrasyonunu hızlandırmak bulunmaktadır.

Bunlar dışında ülke ekonomisinin girdi ihtiyacını ucuz ve istikrarlı şekilde temin etmek, ihracata ve üretime yönelik yatırımları arttırmak, istihdamı arttırmak, küçük ve orta ölçekli firmalara uluslar arası pazar tecrübeleri kazandırmak, sermaye birikimini desteklemek, döviz girdisini arttırmak diğer amaçlar arasındadır.

Dünyada genel olarak serbest bölgeler gelişmiş ülkelerde , ekonominin girdi ihtiyacını düzenli bir şekilde temin etmek ve ihracatı arttırmak amacıyla kurulmakta,

gelişmekte olan ülkelerde ise yabancı sermayeyi çekmek, üretimi arttırmak, teknoloji girişini hızlandırarak ve dış ticareti arttırmak amacıyla kurulmaktadır.

Serbest bölgeler olumlu etkilerinin yanında gerekli ve yeterli önlemlerin alınmaması durumunda kaçakçılığın artmasına, kaynak israfına, çevre kirliliği ve yasa dışı faaliyetlerin artmasına, yatırımların olumsuz dağılmasına, yurt içi rekabet gücünün olumsuz yönde etkilenmesine sebep olabilmektedir.

Özellikle vergisel teşviklerin yarattığı olumsuzlukların giderilmesi, AB'ye uyum sürecinin hızlandırılması ve denetimin, zararları azaltmak amacıyla artırılması gibi sebeplerle 2004 yılında getirilen 5084 sayılı kanunla ilgili temel değişikliklerden bahsetmek gerekirse;

Kanun öncesinde,

Serbest bölgeler gümrük bölgesi dışında sayılıp her türlü vergi, resim, harç gümrük ve kambiyo mevzuat hükümleri mükelleflere uygulanmaz ve işletici ve kullanıcılar yatırım ve üretim safhalarında Bakanlar Kurulunca belirlenecek vergi dışı teşviklerden yararlandırılırken,

5084 sayılı kanunla birlikte,

“vergi, resim, harç” ifadesi çıkarılmak üzere mali mevzuat hükümleri serbest bölgelerde de uygulanır hale gelmiştir.

Ayrıca Serbest Bölgeler Kanunu'nun 6. maddesinin 4. fıkrası değiştirilerek Maliye Bakanlığı'na Vergi Usul Kanunu'nun hükümlerine bağlı olmaksızın düzenleme yapma yetkisi verilmiştir.

Dolayısıyla serbest bölgelerde faaliyet gösteren kullanıcılara hiçbir şarta bağlı olmaksızın sınırsız olarak tanınmış olan vergi teşviklerine son verilmiştir.

Yapılan bu değişikliklerle transfer fiyatlandırması yoluyla yurt içinde oluşacak kazançların bir kısmının bu bölgelere kaydırılarak vergi dışına çıkarılması önlenmiş olacak ve yurt içinde faaliyet gösteren işletmeler aleyhine işleyen haksız rekabet ortamı da sona ermiş olacaktır. Yapılan geçiş düzenlemesiyle de serbest bölgelerde 06.02.2004 tarihi itibarıyla faaliyet ruhsatı bulunan mükelleflerin haklarının korunması amaçlanmıştır.

Serbest bölgelerde sağlanan teşviklerin geniş olması durumunda ortam yabancı firmalar için cazipleşip devlet gelir kaybederken, daraltılması durumunda ise gelir sağlama olanağı genişleyecek fakat firmaları çekebilme özelliği azalacaktır.

Bu yüzden teşvik sisteminin verimli ve etkin bir şekilde ayarlanması, serbest bölge kuruluş yerlerinin seçiminde siyasal faktörlerin yerini ekonomik faktörlerin alması, ülkemiz teşvik mevzuatı içinde araştırma-geliştirme faaliyetlerine daha geniş yer verilmesi ile serbest bölgelerde üretim kapasitesinin arttırılıp, ülke içinden çok ihracata ve yabancı sermayeyi çekmeye çalışmalara ağırlık verilmesi gerekmektedir.

Bu çalışmalar getirilen 5084 sayılı kanunla birlikte artacak olan denetim, azaltılan vergisel avantajların Türk Vergi Sistemine verdiği zararların ortadan kaldırılması ve Türkiye'deki şirketler açısından oluşacak haksız rekabetin kaldırılmasıyla desteklenecektir.

KAYNAKÇA

- Ağcakaya, Serpil . *Türk Serbest Bölgeleri ve Dış Ticarete Muhtemel Etkilerinin Değerlendirilmesi* , Basılmamış Yüksek Lisans Tezi , Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü , 1993 .
- Alacaklıoğlu, A.Suha. *Türkiye 'de Serbest Bölgelerin Performansı ve Güncel Yaklaşımlar*. İstanbul: Lebib Yalkın Yayınları , 1998 .
- Alpar, Cem. *Dünya 'da ve Türkiye 'de Serbest Bölgeler*. Ankara:Dost Kitabevi Yayınları ,1985 .
- Altaner, Erkan. *Serbest Bölgeler*. Ankara:Türkiye İş Bankası A.Ş. Yayınları , 1991 .
- Atay, Tezcan. *Teknoloji Geliştirme Bölgeleri ve Sağlanan Vergisel Teşvikler*. Ankara:Yaklaşım Yayınları , 2004 .
- Baş, Seyit Ahmet. “Serbest Bölgelerde Vergi Uygulamaları.” *Vergi Dünyası Dergisi*. Sayı:274 (Haziran 2004) .
- Başak, Levent. “Serbest Bölgede Şubesi Bulunan Firmaların 4884 Sayılı Kanuna Göre Şube Defterlerinin Tasdiki İşlemleri” *Yaklaşım Dergisi*. Sayı:132(Aralık 2003) .
- Bektaş, Erol. “Serbest Bölgelerde Özel Tüketim Vergisi Uygulaması.” *Vergi Dünyası Dergisi*. Sayı: 252 (Ağustos 2002) .
- Bıyık Recep, Aydın Kıratlı. *Vergi Teşvikleri ve Korumaları*. İstanbul:Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını , 2001 .
- Bilici, Nurettin. *Vergi Cennetleri İle Mücadele* , 19. Türkiye Maliye Sempozyumu Antalya , 2004 .
- “Bursa Ekonomisine Genel Bakış”,
www.btso.org.tr/
databank%5Cpublication%5CBURSA%20EKONOMİSİNE%20BAKIŞ.pdf-,
(2006)
- Çekçeoğlu, Çiğdem. “Serbest Bölgeler ve Serbest Bölgelerdeki Faaliyetlerin Vergi Mevzuatı Karşısındaki Durumu-I” , *Yaklaşım Dergisi*. Sayı:116 (Ağustos 2002) .
- Çekçeoğlu, Çiğdem. “Serbest Bölgeler ve Serbest Bölgelerdeki Faaliyetlerin Vergi Mevzuatı Karşısındaki Durumu-II.” *Yaklaşım Dergisi* , Sayı:117 (Eylül-2002) .
- Devlet Planlama Teşkilatı, *Serbest Bölge Kullanıcılarının Yararlandıkları Kolaylıklar* ,Ankara:1990.

- “Dev Serbest Bölge Kuruluyor” , 29 Kasım 2004 ,
<http://www.sabah.com.tr/2004/11/29/eko93.html> , (1 Ekim 2005).
- Dış Ticaret Müsteşarlığı Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü, Aralık 1997.
- Dış Ticaret Müsteşarlığı Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü, Aralık 1998 .
- Dış Ticaret Müsteşarlığı Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü, Kasım 1999.
- Dış Ticaret Müsteşarlığı Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü, Ağustos 2000.
- Dış Ticaret Müsteşarlığı Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü, Mayıs 2002 .
- Dış Ticaret Müsteşarlığı Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü, Aralık 2002 .
- Dış Ticaret Müsteşarlığı Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü, Aralık 2003 .
- Dış Ticaret Müsteşarlığı Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü, Aralık 2004 .
- Dış Ticaret Müsteşarlığı Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü, Şubat 2000 .
- Dış Ticaret Müsteşarlığı Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü, Aralık 1999.
- Dış Ticaret Müsteşarlığı Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü, Aralık 2001.
- Dış Ticaret Müsteşarlığı Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü, Haziran 2004.
- Dış Ticaret Müsteşarlığı . *Başlıca Ekonomik Göstergeler*. Ankara:DTM Yayını, Ocak 2005 .
- Dış Ticaret Müsteşarlığı . *Başlıca Ekonomik Göstergeler*. Ankara:DTM Yayını, Ocak-Şubat 2003 .
- Dış Ticaret Müsteşarlığı . *Başlıca Ekonomik Göstergeler*. Ankara:DTM Yayını, Ocak 1996 .
- Dış Ticaret Müsteşarlığı . *Başlıca Ekonomik Göstergeler*. Ankara:DTM Yayını, Aralık 1996 .
- Dış Ticaret Müsteşarlığı . *Başlıca Ekonomik Göstergeler*. Ankara:DTM Yayını, Ocak 2001 .
- Dorukkaya, Şakir . *Yüz Soruda Serbest Bölgeler*. Ankara:TOBB Yayınları , 2002 .
- Erdem, Haluk. *Serbest Bölgelerin Ekonomiye Etkileri ve Türkiye’de Serbest Bölgeler Rejimi* , Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu, Yeterlilik Etüdü , İstanbul , 1992 .
- Güldamla, Aynur . *Serbest Bölgenin Kurulması ve Ekonomik Değerlendirme*. Ankara :Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü yayını , Mart 1994 .

- Güngör, Feridun . “Vergi tatili, Türkiye’nin rekabet gücünü artırır” , Vergide Gündem,2004,<http://www.vergidegundem.com/files/vergideGUNDEM18.pdf> , (21 Eylül 2005) .
- Güner, Sedat. *Serbest Bölgele*. İzmir:Anadolu Basım , 1995.
- İlkorur, Korkmaz, “Vergi Tatili Nazik bir konu” , 2004 , <http://www.radikal.com.tr/haber.php?haberno=113850&tarikh=20/04/2004> ,(10 Eylül 2005) .
- “İsbaş Hakkında” , <http://www.isbas.com.tr/site/kurumsal.asp> , (2006) .
- Karadağ, Himmet. “Serbest Bölgeler ve Bazı Vergisel Sorunlar.” *Vergi Dünyası Dergisi*. Sayı:247(Mart 2002) .
- Karagöz, Fatih. “Serbest Bölgelerde Açılan Şubelerin Kazançlarının Değerlendirilmesi.” *Yaklaşım Dergisi*. Sayı:140(Ağustos 2004).
- Kırıktaş, İlhan. “Serbest Bölgelerde Vergileme Usul ve Esasları-Özellik Arz Eden Hususlar.” *Vergi Dünyası Dergisi*. Sayı:278 (Ekim 2004).
- Kırıktaş, İlhan. “Serbest Bölgelerde Mal ve Hizmet İhracatı ve Genel Olarak KDV Uygulaması.” *Vergi Dünyası Dergisi*. Sayı:287(Temmuz 2005) .
- Kökver, Muzaffer. “Serbest Bölgelerle İlgili Bir Kızım Sorunlar ve Çözüm Önerileri.” *Vergi Dünyası Dergisi*. Sayı:251(Temmuz 2002) .
- Kökver, Muzaffer. “Serbest Bölgelerde Gerek Mevcut Yatırımcıyı ,Gerekse Yeni Yatırımcıları Tedirgin Etmeyecek Nitelikte Bir Yapısal Düzenlemeye Acilen İhtiyaç Vardır.” *Vergi Dünyası Dergisi*. Sayı:262(Haziran 2003) .
- Köse, Nurettin. “Serbest Bölgelerde Katma Değer Vergisi Uygulaması-I.” *Yaklaşım Dergisi*. Sayı:146(Şubat 2005) .
- Köse, Nurettin. “Serbest Bölgelerde Katma Değer Vergisi Uygulaması-II.” *Yaklaşım Dergisi*. Sayı:147(Mart 2005) .
- Nas, Adnan , “Vergi Mevzuatında Uluslararası Yatırımlar Açısından Sağlanan ve Yatırım Ortamını İyileştiren Avantajlar”, 2004 , http://www.amcham.org.tr/html/Etkinlikler_detay/041203_vergi.htm , (10Eylül 2005).
- Oktayer, Nagihan. “Teknolojinin Gelişiminde Vergisel Teşviklerin Rolü.” *Vergi Sorunları Dergisi*. Sayı:184(Ocak 2004) .
- Organ, İbrahim. “Avrupa Birliği ve Türkiye’deki Serbest Bölge Uygulamalarının Karşılaştırılması.” *Vergi Dünyası Dergisi*. Sayı:266(Ekim 2003) .
- Organ, İbrahim. “5084 Sayılı Kanunla Getirilen Yeni Düzenleme Bazı Kesimleri Cezalandırıyor.” *Yaklaşım Dergisi* , Sayı:136(Nisan 2004) .

- Öz, Semih. *Uluslar arası Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri*. Ankara:Maliye ve Hukuk Yayınları ,2005.
- Sağlam, Erdoğan. “Serbest Bölgelerde Yeni Düzen.” *Vergi Dünyası Dergisi*. Sayı:272 (Nisan 2004) .
- “Sanayinin Kalbinde Çağdaş Proje” ,
<http://www.kosbas.com.tr/tr/kurulusveamac/> ,(2006) .
- “Serbest Bölge&Denser” , <http://www.denser.com.tr/tr/serbest.asp> , (2006) .
- Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü Hazine Uzman Yardımcıları Seminer Notu , “Avrupa Birliği ile İlişkiler” ,Ankara , 31 Aralık 2004.
- Sönmez, Mustafa. “1920’lerde ve 1950’lerde Serbest Bölge Kurma Girişimleri.” *Türkiye Serbest Bölgeler Rehberi*. 1999 .
- Sönmez Erdal, Garip Ayaz. *Serbest Bölgeler ve Vergi*. Ankara:Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanlığı Kurulu Yayını ,1999.
- Sulayem Bin Sultan. “Uluslar Arası Ticareti Kolaylaştırmada Serbest Bölgelerin Rolü.” *Gümrük Dergisi*. Sayı:7 (Haziran 1996).
- T.C.Maliye Bakanlığı Özelgesi. *Yaklaşım Dergisi* , Sayı:143(Kasım 2004) .
- T.C. Maliye Bakanlığı Sirküleri. “Serbest Bölgelerde Enflasyon Düzeltmesi.” *Vergi Sorunları Dergisi* Sayı:192 , (Eylül 2004).
- T.C. Maliye Bakanlığı Vergi Konseyi Serbest Bölgeler Raporu. Haziran 2003 .
- Türkış, İbrahim. “Sermaye Şirketlerinde Kar Dağıtım ve Vergilendirilmesi.” *Vergi Sorunları Dergisi*. Sayı:176 (Mayıs 2003) .
- “Türkiye Yatırım Fakiri” , Büyük yatırıma teşvik geliyor , 2004 ,
<http://www.hurriyetim.com.tr/haber/0,,sid~1@w~4@nvid~396472,00.asp> ,(21 Eylül 2005) .
- Toroslu, M.Vefa. *Serbest Bölgeler*. İstanbul:Beta Basım , 2000.
- “Tübitak Serbest Bölgesi Kuruluş Amacı” ,
<http://www.marmarateknokent.com.tr/tr/tekgeb/hakkinda.html> , (2006) .
- Türkkot, Mustafa.“Ar-ge ,Teknoloji Geliştirme Faaliyetlerine Sağlanan Destekler-I.” *Yaklaşım Dergisi*. Sayı:141 (Eylül 2004) .
- Türkkot, Mustafa. “Ar-ge ,Teknoloji Geliştirme Faaliyetlerine Sağlanan Destekler-II.” *Yaklaşım Dergisi*. Sayı:142 (Ekim 2004) .
- Ülgen, Soner. “Kurumlardan Elde Edilen Kar Payları.” *Yaklaşım Dergisi*. Sayı:110 (Şubat 2002) .

Yalçın, D.Tuğrul. *Ülkemizde Serbest Bölgelerden Beklentiler Çevre Ülke Serbest Bölgeleri ve Antalya Serbest Bölgesi*. Ankara :Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü yayını , Temmuz 1993.

Yaşar, N.Atilla. “Serbest Bölgeler ve Türkiye.” *Dünya Gazetesi* , 4 Ocak 1984 .

Yavuz, Ekrem. “Serbest Bölgelerin Başarılı Olma Açısından Yasal Yapıları.” *Vergi Dünyası Dergisi*. Sayı:48(Ağustos 1985) .

Yıldız, Yusuf. *Avrupa topluluğu ile Ticari vs ilişkilerimizde Serbest Bölgelerimizin Rolü*. Ankara, 1994 (Yayınlanmamış konferans tebliği).

Yurttutan, Beytullah. “Serbest Bölgelerin Vergilendirilmesine Yönelik 5084 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemeler.” *Vergi Sorunları Dergisi*. Sayı:186 (Mart 2004) .

Yurttutan, Beytullah. “Serbest Bölgelerde Katma Değer Vergisi Uygulaması.” *Vergi Sorunları Dergisi*. Sayı:189(Haziran 2004) .

“1 Milyar \$'lık Kaçakçılık Operasyonu” , 17 Aralık 2004 , <http://www.sabah.com.tr/2004/12/17/gnd126.html> , (1Ekim 2005) .