

SERBEST BÖLGELER VE VERGİ PLANLAMASI

Prof. Dr. Fatih SARAÇOĞLU

Bekir ÖZCAN

ÖNSÖZ

Kar maksimizasyonunu amaçlayan işletmeler vergi mevzuatının izin verdiği ölçüde vergi yüklerini azaltmak istemekte, bu nedenle vergi planlaması yapmaktadır.

Kurumsal planlamanın bir parçası olan vergi planlaması, mükelleflerin vergi kanunlarında tanınmış olan meşru haklarından faydalanarak vergi yükünü azaltması olup; vergisini kanunlara uygun olarak ve zamanında ödeyen mükellefler tarafından bilinçli bir şekilde tasarlanan uzun vadeli işlemlerdir.

Vergi planlaması araçları; işletmelerde hukuki yapı değişikliğine, faaliyet sürecinde yapılan değişikliklere, pazarlama ve dağıtım sürecindeki değişikliklere, finansman yöntemlerinin fırsat maliyetlerine, harcama politikalarında revizyona, teşvik ve indirim uygulamalarının değerlendirilmesine, serbest bölgelere, teknoloji geliştirme bölgelerine ve çifte vergilemeyi önleme anlaşmalarına yönelik olarak ortaya çıkabilmektedir. Dolayısıyla faaliyetlerin serbest bölgelere kaydırılarak bu bölgelere tanınan vergi kolaylıklarından yararlanılması da önemli vergi planlaması araçlarından biri olmaktadır.

Nitekim serbest bölgeler, bir ülkenin siyasal sınırları içinde bulunmakla birlikte, gümrük sınırlarının dışında kalan, ihracatın artırılması amacıyla o ülkede geçerli olan ticari, ekonomik ve mali alanlara yönelik devlet düzenlemelerinin tamamen veya kısmen ortadan kaldırıldığı, ülkenin diğer kesimlerine kıyasla üretim ve diğer faaliyetler için daha geniş teşviklerin tanındığı bölgelerdir.

Bu çalışmada vergi planlaması çerçevesinde ülkemizdeki serbest bölgelere yönelik vergi düzenlemeleri incelenecek olup; öncelikle vergi planlaması ve serbest bölgelere ilişkin genel açıklamalar yapılacak; ardından dünyada serbest bölge uygulamalarına ilişkin örneklere yer verilecek; daha sonra ülkemizde serbest bölgelere yönelik vergi düzenlemeleri açıklanacak; son olarak ülkemizde vergi planlaması açısından serbest bölgelerin değerlendirilmesi yoluna gidilecektir.

Vergi planlaması ve serbest bölgelere ilişkin genel açıklamaların yer aldığı birinci bölümde vergi planlaması tanımlanıp araçları ortaya konulduktan sonra serbest bölgeler tanımlanarak olumlu ve olumsuz yönleri açıklanacaktır.

İkinci bölümde dünyada serbest bölge uygulamaları konusunda açıklamalara yer verilecektir. Bu çerçevede Çin Halk Cumhuriyeti, Hong Kong, İrlanda, Birleşik Arap Emirlikleri, Hindistan, Almanya, Panama ve Amerika Birleşik Devletleri uygulamaları açıklanacaktır.

Üçüncü bölümde Türkiye’de serbest bölgelere yönelik vergi düzenlemeleri ortaya konularak vergi planlaması açısından incelenmesi yoluna gidilecektir. Bu bölümde serbest bölgelere yönelik vergi düzenlemeleri gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, gümrük vergisi, damga vergisi ve harçlar açısından vergi planlaması bağlamında incelenecektir.

Çalışmanın son bölümünde Türkiye’de vergi planlaması açısından serbest bölgelerin değerlendirilmesi yoluna gidilecektir. Bu açıdan genel değerlendirmenin yanında bu bölgelerde çalışan ücretliler, serbest bölgelerin ticaret hacmi, vergi harcamaları ve mevzuatın karmaşıklığı açısından değerlendirmelerde bulunulacaktır.

Prof. Dr. Fatih SARAÇOĞLU

Bekir ÖZCAN

Ankara, Mart 2021

İÇİNDEKİLER

BİRİNCİ BÖLÜM GENEL OLARAK VERGİ PLANLAMASI VE SERBEST BÖLGELER

1. Genel Olarak Vergi Planlaması	13
1.1. Vergi Planlamasının Tanımlanması.....	13
1.2. Vergi Planlamasının Araçları.....	14
2. Serbest Bölgelerin Tanımlanması, Olumlu ve Olumsuz Yönleri.....	14
2.1. Serbest Bölgelerin Tanımlanması.....	14
2.2. Serbest Bölgelerin Olumlu ve Olumsuz Yönleri	16
2.2.1. Serbest Bölgelerin Olumlu Yönleri	16
2.2.2. Serbest Bölgelerin Olumsuz Yönleri.....	17

İKİNCİ BÖLÜM DÜNYADA SERBEST BÖLGE UYGULAMALARI

1. Çin Halk Cumhuriyeti Uygulaması	21
2. Hong Kong Uygulaması	22
3. İrlanda Uygulaması	22
4. Birleşik Arap Emirlikleri (Bae) Uygulaması	23
5. Hindistan Uygulaması	24
6. Almanya Uygulaması	24
7. Panama Uygulaması	25
8. Amerika Birleşik Devletleri Uygulaması	25

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM TÜRKİYE'DE SERBEST BÖLGELERE YÖNELİK VERGİ DÜZENLEMELERİ VE VERGİ PLANLAMASI AÇISINDAN İNCELENMESİ

1. Gelir ve Kurumlar Vergisi Açısından Serbest Bölgelere Yönelik Düzenlemeler ve Vergi Planlaması.....	30
2. Katma Değer Vergisi Açısından Serbest Bölgelere Yönelik Düzenlemeler ve Vergi Planlaması.....	35
3. Özel Tüketim Vergisi Açısından Serbest Bölgelere Yönelik Düzenlemeler ve Vergi Planlaması.....	39

4. Gümrük Vergisi Açısından Serbest Bölgelere Yönelik Düzenlemeler ve Vergi Planlaması.....	40
5. Damga Vergisi ve Harçlar Açısından Serbest Bölgelere Yönelik Düzenlemeler ve Vergi Planlaması.....	41

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM
TÜRKİYE'DE VERGİ PLANLAMASI AÇISINDAN
SERBEST BÖLGELERİN DEĞERLENDİRİLMESİ

1. Genel Olarak	45
2. Ücretliler Açısından	46
3. Serbest Bölgelerin Ticaret Hacmi Açısından	47
4. Vergi Harcamaları Açısından	48
5. Mevzuatın Karmaşıklığı Açısından	50
Sonuç.....	51
Kaynakça	55

ÖZET

Serbest bölgeler, bir ülkenin siyasi sınırları içinde olup; mali, iktisadi ve hukuki açıdan çeşitli düzenlemelerle diğer bölgelerden ayrı bir konumda tutulan ve yurt içindeki diğer bölgelere kıyasla farklı uygulamaların yürütüldüğü yerlerdir.

Bu açıdan çeşitli ülkelerde bu bölgelerde elde edilen gelirlerin gelir ve kurumlar vergisinden istisna tutulması, ilk yıllarda vergi ayrıcalıkları tanınması, istihdam edilen personel ücretlerinin gelir vergisinden istisna tutulması, ithal mallar ve girdi malları için KDV istisnası sağlanması, gümrük mükellefiyetine dair hükümlerin uygulanmaması gibi vergi planlaması imkanları sunulmaktadır.

Sözü edilen imkanlardan yararlanarak vergi planlaması yapmak amacıyla serbest bölgelere gelen işletmeler ise bölgenin bulunduğu ülkenin ekonomik açıdan kalkınması yönünde hizmet etmiş olmaktadır.

Ülkemizde serbest bölgelere birçok teşvik ve vergisel kolaylıklar sağlanmaktadır. Bu çerçevede işletmelere serbest bölgede elde edilen kazançların gelir vergisi ve kurumlar vergisinden istisna tutulmasının yanında KDV, ÖTV, damga vergisi, harçlar ve gümrük vergisi açısından çeşitli vergi avantajları sunulduğu görülmektedir.

Serbest bölgelere ilişkin vergi mevzuatında yer alan düzenlemeler incelendiğinde, bu bölgelere sağlanan vergi avantajlarının, işletmelerin vergi planlaması yapabilmesi açısından oldukça geniş olanaklar sunduğu görülmektedir. Bu açıdan sağlanan vergi kolaylıklarının, işletmelerin faaliyetlerini serbest bölgeye kaydırma yönünde bir karar almasında önemli bir etkisinin olduğu düşünülmektedir.

Öte yandan yurt içindeki işletmelerle bu bölgelerde faaliyet gösteren işletmeler arasında rekabet ortamının bozulması, vergi avantajlarının vergi kaybına yol açması, serbest bölgelere ilişkin mevzuatta yer alan vergileme ile ilgili hükümlerde sürekli değişiklik yapılması ve vergi avantajlarının sona erme tarihinin belirli bir süreye bağlı olmaması tartışılabilir niteliktedir.

ANAHTAR KELİMELE

Serbest bölgeler, Vergi planlaması, Vergi ayrıcalıkları, Girişimci

GİRİŞ

Günümüzde hızla gelişen küreselleşme süreci uluslararası rekabete de farklı bir boyut kazandırmaktadır. Rekabet koşullarındaki bu değişim, işletmeleri maliyet unsurlarını sürekli gözden geçirmeye, üretim süreci ve sonrasında yer alan maliyet unsurlarını azaltmaya yönelik uğraşlara yöneltmektedir. İşletmeler açısından maliyet unsurlarından biri de vergilerdir. Dolayısıyla işletmeler rekabet ortamında vergilere normalden daha fazla odaklanmaktadır.

Maliyet unsurları arasında yer alan vergi ödemelerinin azaltılarak, vergi yükünü en aza indirme çabaları, vergi planlaması kavramını ortaya çıkarmakta, dolayısıyla vergi planlaması daha önemli bir hal almaktadır. Serbest bölgeler de gerek yabancı ülkelerde gerekse ülkemizde vergi planlaması aracı olarak kullanılabilir.

Serbest bölgeler, ihracatın artırılması amacıyla devlet düzenlemelerinin tamamen veya kısmen ortadan kaldırıldığı, üretim ve diğer faaliyetler açısından daha geniş teşviklerin tanındığı bölgelerdir. Dolayısıyla dış ticaret kısıtlamalarıyla karşılaşmadan uluslararası pazarlarda rekabet edilmesine olanak sağlamaktadır. Ayrıca bu bölgelerde gümrük muafiyetleri, çeşitli vergisel kolaylıklar ve teknolojik alt yapı imkanları tanınarak dünya pazarında rekabet edebilecek güce ulaşılabilmesi amaçlanmaktadır.

Serbest bölgeler, özellikle gümrük uygulamaları ve dış ticaret sınırlamalarının dışında tutulan, ancak ülkelerin siyasi sınırları içinde kalan bölgeler olarak tanımlanabilir. Bu bölgeler, bir ülkede coğrafi olarak tanımlanmış sınırlı bir alan içerisinde, belirli faaliyet türlerinde geçerli olmak üzere, bu bölge dışındakilere göre çeşitli teşvik ve ayrıcalıkların sağlandığı alanlardır¹.

Ülkemizde serbest bölgeler, Türkiye Gümrük Bölgesinin parçaları olmakla birlikte ithalat vergileri ile ticaret politikası önlemlerinin ve kambiyo mevzuatının uygulanması bakımından Türkiye Gümrük Bölgesi dışında olduğu kabul edilen yerlerdir. 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun 1. maddesine göre serbest bölgeler, ihracata yönelik yatırım ve üretimi teşvik etmek, doğrudan yabancı yatırımları ve teknoloji girişini hızlandırmak, işletmeleri ihracata yönlendirmek ve uluslararası ticareti geliştirmek amacıyla kurulmaktadır.

Bu bölgelerde faaliyet gösteren işletmelere, gümrük uygulamalarında kolaylıklar yanı sıra çeşitli teşvikler ve vergisel ayrıcalıklar sağlanmaktadır. Ayrıca işletmelerin uluslararası pazarda rekabet gücünü arttırmaya yönelik politikalar da uygulanmaktadır.

Serbest bölgelerde faaliyet gerçekleştiren işletmelere çeşitli avantajlar sunulmakta olup, bu avantajlar; vergi indirim, istisna ve muafiyetleri, gümrük vergisi istisnası, elektrik, yakıt vb. kaynakların ucuz temin edilmesi, işçi haklarını kısıtlayan grev yasası gibi düzenlemeler, üretim faaliyetleri için önceden kurulmuş altyapı, faaliyet sonrası meydana gelen karın tamamen yabancı ülkeye transferi imkanı ve ticaret prosedürlerinin elimine edilmesiyle, ithalat ihracatın hızlandırılması olarak sıralanabilir.

¹ Sevil ACAR ve Derya GÜLTEKİN KARAKAŞ. "Dünyada ve Türkiye'de Serbest Bölgeler". **Marmara İktisat Dergisi**. C. 1, S. 1, s. 22.

Serbest bölgelerde faaliyet gösteren işletmelere sağlanan teşviklerin önemli bir kısmı vergisel düzenlemelerden oluşmakta ve bu durum işletmeleri, serbest bölgelerde faaliyet yürütme yoluyla vergi planlaması yapmaya yöneltmektedir.

Bu çerçevede Türk vergi sisteminde de çeşitli vergi planlaması araçları bulunmakta olup, serbest bölgeler bu açıdan bir araç olarak kullanılabilir.

Bu çalışmada genel olarak vergi planlaması ve serbest bölgeler konusunda açıklamalar yapıldıktan sonra bazı yabancı ülkelerde serbest bölgelere yönelik vergi ayrıcalıkları incelenecektir. Daha sonra ülkemizde serbest bölgelere tanınan vergi avantajları incelenecek; bu avantajlar, serbest bölgelerin amaçlarını gerçekleştirmede bir araç olarak kullanılıp kullanılmadığı, serbest bölgelerin bir vergi planlaması aracı olup olmadığı açısından değerlendirilecektir. Son kısımda ise vergi planlaması açısından ülkemizdeki serbest bölge uygulamalarından kaynaklanan sorunlar tartışılacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM
GENEL OLARAK
VERGİ PLANLAMASI VE
SERBEST BÖLGELER

1. GENEL OLARAK VERGİ PLANLAMASI

Vergi planlaması; mevcut vergi sistemi ve sistemde meydana gelen değişiklikler karşısında mükellef davranışlarının vergi tasarrufu sağlayacak şekilde düzenleneceği bir süreçtir. Bu durum kar maksimizasyonu ve maliyet (vergi) minimizasyonunun bir arada gerçekleştirildiği bir varsayımdır. Bu varsayım esasında mikroekonomide yer alan kar maksimizasyonu ilkesinin işletmeler ve bireyler açısından bir yansımasıdır².

Kar maksimizasyonu amacı işletmelerin var olma nedeni olarak ifade edilebilir. Bu anlamda bireylerin veya işletmelerin vergi yüklerini azaltma isteği oldukça doğal ve akılcı bir istektir³. Ancak söz konusu vergi yükünü azaltma işlemleri mevzuatın izin verdiği ölçüde yapılmalıdır. Diğer bir ifadeyle bireyler ve işletmeler vergi yükünü azaltabilmek adını vergi planlaması yapmalı; kanuna aykırı işlemlerden (vergi kaçakçılığı) kaçınmalıdır.

1.1. Vergi Planlamasının Tanımlanması

Vergi planlaması, mükelleflerin ödeme imkanları ile ödemeleri gereken vergi arasındaki ilişkiyi belirlemeleri ve bunu yaparken istisna, muafiyet gibi yasalara aykırı olmayan girişimlerle ödeyecekleri vergiyi en aza indirme çabası⁴ olarak ifade edilebilir. Stratejik planlama ve operasyonel planlamada olduğu gibi vergi planlaması da belli amaçlara yönelik olarak kullanılabilir bir araçtır ve bir vergilendirme döneminde maksimum vergi avantajıyla minimum vergi ödemeyi sağlayacak şekilde; vergisini kanunlara uygun olarak ve zamanında ödeyen mükellefler tarafından bilinçli bir şekilde tasarlanan, uzun vadeli ve belli bir sistematiğe sahip olan faaliyetler ve işlemlerdir⁵.

Kurumsal planlamanın bir parçası olan vergi planlaması temel felsefe olarak, kanuni pencereden bakarak vergi yükünü azaltmayı ilke edinmektedir⁶. Daha basit bir anlatımla vergi planlaması, mükelleflerin vergi kanunlarında kendileri için tanınmış olan meşru haklarından faydalanarak vergi yükünü azaltması olarak ifade edilebilir.

Vergi planlaması mikro vergi planlaması şeklinde (birey ve firmalara yönelik olarak) olabileceği gibi, makro vergi planlaması şeklinde (devlet açısından) de olabilmektedir.

Mikro vergi planlaması, mükelleflerin ve vergi sorumlularının iktisadi olanaklarıyla ödeyecekleri vergi arasında kurdukları ilişkiyi, mevzuat çerçevesinde en aza indirme çabaları olarak ifade edilebilirken; makro vergi planlaması ise vergilendirme işleminin hem devletin amaçlarına hem de toplumun vergiye karşı tavrına göre⁷ en optimal şekilde yapılmasını amaçlayan işlemlerdir. Vergi sistemi dizayn edilirken istisna, muafiyet,

² Salih ŞANVER. "İşletme Vergiciliği". **Maliye Enstitüsü Konferansları**. On yedinci Seri, 2012, s. 69.

³ Cholpan OKTAR. İşletmelerde Vergi Planlaması ve Türkiye Örneği. Filiz Kitabevi, İstanbul, 2004, s.3-4.

⁴ Abdurrahman AKDOĞAN: **Kamu Maliyesi**, 17. Baskı, Gazi Kitabevi, 2016, s. 194.

⁵ A. AMADASUN ve S. O. IGBINOSA. "Strategies For Effective Tax Planning". **Franklin Business&Law Journal**. S. 2., 2011, s. 53.

⁶ R. EICKE. "Tax Planning with Holding Companies- Repatriation of us Profits From Europe: Concepts, Strategies, Structures". **Wolters Kluwer Law & Business**. 2008. s.11.

⁷ AKDOĞAN. a.g.e., s. 194.

indirim gibi mekanizmalara başvurulmakta; vergi teşviklerinden de yararlanılarak sisteme yön verilmektedir⁸. Böylece büyümeyi sağlamak, yatırımları canlandırmak, fiyat istikrarını sağlamak yönünde adımlar atılmış olmaktadır.

Açıklanan doğrultuda vergi planlaması, vergiye karşı bir tepki biçimi ve vergiden kaçınmayı amaçlayan bir çaba olarak değerlendirilebilir ve bu nedenle kanuni çerçevede gerçekleştiği sürece geçerlidir. Birey ve işletmelerin vergi planlaması anlamında kendilerine tanınmış olan bu tür hakları kullanmamaları ekonomik açıdan rekabet ortamında diğer kişi ve kurumların gerisinde kalmaları anlamına gelebilir.

1.2. Vergi Planlamasının Araçları

Mükellefler vergi planlaması yaparken çeşitli araçlar kullanmakta olup; bu araçlar bireylerin ve işletmelerin vergi yüklerini azaltma amacıyla kullandıkları yöntemler (vergi planlaması araçları) olarak ifade edilebilir. Konjonktüre ve mevzuatın durumuna göre farklı şekillerde ortaya çıkabilen vergi planlaması araçları; işletmelerde hukuki yapı değişikliğine⁹, faaliyet sürecinde yapılan değişikliklere¹⁰, üretim süreci sonrası pazarlama ve dağıtım sürecindeki değişikliklere, finansman yöntemlerinin fırsat maliyetlerine, harcama politikalarında revizyona¹¹, teşvik ve indirim uygulamalarının değerlendirilmesine¹², serbest bölgelere, teknoloji geliştirme bölgelerine ve çifte vergilemeyi önleme anlaşmalarına¹³ yönelik olarak ortaya çıkabilmektedir.

Bu çalışmada vergi planlaması çerçevesinde ülkemizdeki serbest bölgeler incelemesinden, aşağıda serbest bölgelerden bu açıdan ne şekillerde yararlanılabileceği ortaya konulacaktır.

2. SERBEST BÖLGELERİN TANIMLANMASI, OLURLU VE OLUMSUZ YÖNLERİ

2.1. Serbest Bölgelerin Tanımlanması

18. yüzyıldan bu yana çeşitli sistemler altında giderek yaygınlaşan serbest bölge uygulamaları, 1970'lerde birçok ülkede ihracata dayalı büyüme stratejisinin benimsenmesi ile birlikte özellikle gelişmekte olan ülkelerde kalkınma politikalarına girmiş ve söz konusu ülkelerde ekonomik kalkınmayı ve ihracatı arttırmaya yardımcı uygulamalar olarak gelişmiştir¹⁴.

⁸ Mehmet NAR. "Vergi Planlaması Aracı Olarak Ar-Ge Harcamaları". **Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi**. C. 8, S. 37, Nisan 2015, s. 927.

⁹ OKTAR. a.g.e., s. 11.

¹⁰ OKTAR. a.g.e., s. 11.

¹¹ Cemal İBİŞ. "İşletmelerde Vergi Planlaması". **Mali Çözüm Dergisi**. S. 68, Temmuz Ağustos Eylül 2004, s. 78.

¹² Fatih SARAÇOĞLU ve Muharrem ÇAKIR. "Bir Vergi Planlaması Aracı Olarak Devir Müessesinin Değerlendirilmesi". **Uluslararası Sosyal ve Eğitim Bilimleri Dergisi**. C. 4, S. 8, 2017, s. 99.

¹³ İBİŞ: a.g.m., s. 78.

¹⁴ Metehan ORTAKARPUZ. "Serbest Bölge Kavramı ve Genel Bilgiler". **Küresel Ekonomide Özel Ekonomik Alanlar Serbest Bölgeler ve Lojistik Köyler** içinde. (Ed. Metehan ORTAKARPUZ). Eğitim Yayınevi. Konya. 2020. s. 13.

Serbest bölgeler, bir ülkenin siyasi sınırları içinde bulunmakla birlikte, gümrük sınırlarının dışında kalan, ihracatın artırılması amacıyla o ülkede geçerli olan ticari, ekonomik ve mali alanlara yönelik devlet düzenlemelerinin tamamen veya kısmen ortadan kaldırıldığı, ülkenin diğer kesimlerine kıyasla üretim ve diğer faaliyetler için daha geniş teşviklerin tanındığı bölgelerdir. Diğer bir ifadeyle bu bölgeler, fiziksel olarak ülkenin siyasi sınırları içinde yer almakta ancak gümrük bölgesi dışında sayılmaktadır.

Dünya ekonomisinde yaşanan gelişmeler sonucunda hem yatırımcıların karını maksimize etmesi hem de ekonomide girdi ihtiyacının ucuz temin edilmesi, yabancı sermaye girişlerini hızlandırmak ve dış finansman ihtiyacını karşılamak amacıyla birçok ülke, üretim maliyetlerinin ülke içine nazaran düşük olduğu¹⁵, vergisel ve vergi-dışı avantajların daha fazla olduğu ve genel itibarıyla (mikro ve makro açıdan) kar maksimizasyonuna elverişli alanlar olan serbest bölge uygulamalarına başvurmaktadır.

En basit ifadeyle “belirli yerlerde coğrafi olarak sınırlandırılmış alanlar” olarak tanımlanan serbest bölgelerin; ihracatı teşvik etmek, doğrudan yabancı yatırım çekmek, istihdam alanı yaratmak, ekonomik büyümeyi hızlandırıcı etki yapmak gibi amaçlarla kurulduğu belirtilebilir¹⁶. Bunun yanında ülkeye teknoloji transferi sağlamak, döviz kazançlarını arttırmak gibi amaçlardan da söz edilebilir.

Hedeflenen amaçlara ulaşabilmek açısından serbest bölgelerde yer alan işletmelere, her ülkenin kendi mevzuatı çerçevesinde (genelde benzer) birtakım teşvikler ve avantajlar sağlanmaktadır. Bu uygulamalar genel olarak; gümrük vergileri ve diğer bazı vergilerden tamamen muafık, imalat işleriyle uğraşan kurumlar için kurumlar vergisinden muafık, katma değer vergisinde (KDV’de) ve özel tüketim vergisinde (ÖTV’de) istisnalar, damga vergisinden muafık, emlak vergisinden muafık, ürünlerin sınırsız bir süre için bu bölgelerde kalmasının (vergisiz) serbest olması, yurtdışına kar transfer etme serbestisi gibi uygulamalardır.

Söz konusu teşvik ve avantajlar, serbest bölgelere uluslararası ticarete rekabet açısından sağlanmakta; genel olarak ülke uygulamalarına bakıldığında bu bölgelerin ülke ekonomisine belli ölçüde dinamizm kazandırdığı görülmektedir¹⁷. Bu çerçevede serbest bölgelerin ihracatı arttırma, istihdamı arttırma gibi olumlu yönleri bu dinamizme hizmet etmektedir. Ancak serbest bölgelerin olumlu yönleri olduğu gibi birtakım olumsuz yönleri de bulunmaktadır.

¹⁵ Nisfet UZAY ve Hayrettin TIRAŞ. “Serbest Bölgelerin Ekonomik Etkileri: Kayseri Serbest Bölgesi İçin Bir Uygulama”. **Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**. C. 1. S. 26. 2009. s. 248.

¹⁶ Mehmet Emin KAVLAK. “Economic Impacts of Free Zones in Turkey: A Questionnaire Study Conducted With Firms Operating in Turkish Free Zones Regarding The Perception of The Firms on The Success Of Free Zones”. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Middle East Technical University (METU). 2012. s. 1.

¹⁷ İsmail ARAS ve Nurten Elvan KÖKSOY. **Serbest Bölgeler Bilgi Notu**. Mevlana Kalkınma Ajansı. Konya. 2015. s. 7. (<https://www.mevka.org.tr/Yukleme/Uploads/DsySuJa5G7212017101907AM.pdf>), Erişim Tarihi: 03.01.2020.

2.2. Serbest Bölgelerin Olumlu ve Olumsuz Yönleri

Serbest bölgeler bir firmanın dış ticaret kısıtlamalarıyla karşılaşmadan uluslararası pazarlarda rekabet etmesine olanak sağlayan, endüstriyel park ve transit yükleme merkezi olarak kabul edilmektedir¹⁸. Bu bölgelerde gümrük muafiyetlerinin yanında yatırım yapanlara yönelik çeşitli vergisel avantajlar ve ihracatı artırmaya yönelik transferler sağlanarak dünya pazarında rekabet edebilecek güce ulaşılabilmesi amacıyla iletişim ve haberleşme gibi çeşitli teknolojik alt yapı imkanları sunulmaktadır¹⁹.

Serbest bölgelerin olumlu ve olumsuz yönleri ülkeden ülkeye değişebilmekle birlikte; altyapısı yetersiz olan, üretim kapasitesi ve sermaye birikimi düşük olan, istihdam açısından sorunlar yaşanan ve yatırım ortamı dengeden uzak olan ekonomilerde serbest bölgelerin olumsuz yönlerinin ağır basabileceği düşünülmektedir²⁰. Ancak gelişmiş ve yeterli altyapıya sahip ülkelerde serbest bölge uygulamaları, sağlanan teşvik ve avantajların katma değeri yüksek üretim ve yatırımlarla karşılanması bu uygulamaların başarılı sonuçlanmasına neden olacaktır.

2.2.1. Serbest Bölgelerin Olumlu Yönleri

Serbest bölgeler hem işletmeler hem de ülkenin geneli açısından birtakım olumlu etkiler meydana getirmektedir. Ancak serbest bölge uygulamalarına bakıldığında, bu etkilerin bulunduğu ülkenin ekonomik yapısına göre farklılaştığı görülmektedir.

Öte yandan uygulamalar her ne kadar farklı nitelikler taşısa da literatürde serbest bölgelerin genel olarak kabul görmüş olan;

- ihracatı ve ithalatı kolaylaştırması,
 - döviz gelirlerini arttırması,
 - istihdam yaratması,
 - teknoloji transferi sağlaması,
 - yabancı sermaye kullanımını arttırması,
 - transit ticareti geliştirmesi,
 - katma değer yaratması,
 - yeni ekonomi politikalarının denenmesine fırsat vermesi,
 - üretim – ticaret ve finansman konularında kolaylıklar sağlaması,
 - dış ticaret, bankacılık, sigortacılık ve turizm gibi alanlarda uzman personelin yetiştirilmesine katkı sağlaması ve
 - ülkenin iç ekonomisine hareketlilik kazandırması
- gibi birçok olumlu yönleri bulunmaktadır^{21, 22}.

¹⁸ Hüsnü ERKAN ve Rezan TATLIDİL. **Serbest Bölgelerde Uygulanacak Teşvik Tedbirlerinin Sektörlere Katkıları Yönünden Değerlendirilmesi**. TOBB Yayınları. Yayın No:175. Ankara. 1990. s. 3.

¹⁹ Lütfü ÖZTÜRK. "Serbest Bölgelerin Geleceği: Türkiye Açısından Bir Değerlendirme". **Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi**. C. 9. S. 19. 2013. s. 79.

²⁰ İsmail ARAS ve Nurten Elvan KÖKSOY. a.g.e. s. 7.

²¹ Hüsnü ERKAN ve Rezan TATLIDİL. a.g.e. s. 9-10.

²² M. Vefa TOROSLU. **Serbest Bölgeler**. Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş. İstanbul. 2000. s. 10-11.

Serbest bölgelerin yukarıda sayılan çeşitli olumlu yönleri bulunmakla birlikte; gelişmekte olan ülkeler açısından bakıldığında ülkeye doğrudan yabancı yatırımları çekerek ekonomik ve sosyal kalkınmayı sağlamak, ihracatta ve döviz gelirlerinde artış gerçekleştirmek ve teknoloji ve yönetim tekniklerinden yararlanmak gibi hususlar dikkat çekmektedir²³.

2.2.2. Serbest Bölgelerin Olumsuz Yönleri

Serbest bölgelere sağlanan teşvik ve avantajların meydana getireceği etkilerin olumsuz olması, bu bölgelerin olumsuz yönlerini oluşturmaktadır. Genel kanı olarak serbest bölgelerin olumlu yönlerine dikkat çekilmekle birlikte bu bölgelerin özellikle ülke ekonomisine ve yurt içindeki işletmelere yönelik olarak çeşitli olumsuz yönü olduğu ifade edilebilir²⁴.

Bu çerçevede serbest bölgelerin kurulması ve tesisleşmesinden yürütülen faaliyetlerin sonuçlanmasına kadar çeşitli olumsuz yönleri bulunmaktadır. Bu olumsuz yönler;

- uluslararası standartlara uygun bir bölge kurmanın maliyetlerinin yüksek olması,
- girdilerin yabancı ülkelere temin edilmesi halinde artan üretimin ithalat hacmini artırması,
- bu bölgelerde faaliyet gösteren yabancı işletmelerin yerli işletmelere rakip hale gelmesi,
- üretilen malların iç pazara satılması halinde ülke ekonomisinde olumsuzluklara neden olması,
- kaçakçılık ve yasadışı faaliyetlere uygun bir ortam yaratabilmesi,
- işçilerin sendikal hakları olmadığından işçi ücretlerinin daha düşük belirlenmesi,
- çevre kirliliğine neden olması,
- yurt içinde ihracata yönelik faaliyet yapan işletmelerin rekabet güçlerini kaybetmesine neden olması

şeklinde sıralanabilir²⁵.

Ayrıca serbest bölgeler toplumsal yapının bozulmasına ve gelişmişlik açısından bölgelerin farklılaşması sonucu olası bir bölgeselleşmeye yol açabilir²⁶. Bu durumun ortaya çıkmasında serbest bölgelerde üretim yapan firmalara yakın olmak amacıyla yurt içindeki firmaların serbest bölgelerin yakınlarında kurulmasının da etkisi olduğu düşünülmektedir.

²³ The Advantages and Disadvantages of Constructing Free-Trade Zones as an Industrialisation Strategy, (<https://www.grin.com/document/284233#:~:text=Evidence%20show%20that%20zones%20have,others%20results%20have%20been%20disappointing>). Erişim Tarihi: 04.01.2020.

²⁴ Metehan ORTAKARPUZ, a.g.e. s. 36.

²⁵ M. Vefa TOROSLU, a.g.e. s. 12-13.

²⁶ Özhan ÇETİNKAYA ve Nur Belkis BEKTAŞ. "Serbest Bölgeler ve Ekonomik İşlevleri Yönüyle Değerlendirilmesi". **Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**. C. 7. S. 2. 2014. s. 59.

Bunun yanında serbest bölgelerde yer alan yabancı işletmelere ülkelerine kar transferi imkanı tanındığından, bu durum belli bir süre sonunda yabancı yatırımların ülke ekonomisine katkısını sınırlandırabilecektir.

Son olarak işçiler açısından ortaya çıkan grev ve sendikal hakların kullanılmasının yasaklanması ülke içinde ikili bir yapı ortaya çıkarabilecek ve söz konusu durum işçilerin ekonomik durumlarında olduğu gibi ülkelerin toplumsal yapılarında da bozulmalara neden olabilecektir.

Serbest bölgeler yukarıda açıklanan olumlu ve olumsuz yönlerinin yanı sıra işletmelere (girişimcilere) önemli faydalar sağlamaktadır. Bu açıdan; serbest bölgelerde elde edilecek kazançların gelir ve kurumlar vergisinden istisna tutulmuş olması, genellikle ithalattan gümrük vergisi alınmaması, ucuz ihracat kredisi verilmesi, grev ve sendikal faaliyetlerin yasaklanması, yabancı işletmelere kar transferi garantisi sağlanması, alt-yapı hizmetlerinin ucuz sağlanması, bürokrasinin en aza indirilmiş ve devlet müdahalesinin azaltılmış olması gibi faydalardan söz edilebilir²⁷. Dolayısıyla serbest bölgede faaliyet gösterilmesi, işletme faaliyetlerinin daha kolay ve zahmetsiz şekilde sürdürülmesi yönünden avantajlar sağlamaktadır.

Yukarıda ifade edilen olumlu yönleri ve vergisel avantajlar serbest bölgelerin vergi planlaması aracı olarak kullanılmasının hem işletmeler hem de ülke açısından yararlı olacağını göstermektedir. Ülkeler itibarıyla serbest bölgelere sağlanan vergisel avantajlar değişmekle birlikte, genel olarak bu bölgelerde elde edilecek kazancın gelir vergisi ve kurumlar vergisinden istisna tutulması, işletmelere önemli avantaj sağlamaktadır.

²⁷ M. Vefa TOROSLU, a.g.e. s. 13.

İKİNCİ BÖLÜM

DÜNYADA SERBEST BÖLGE UYGULAMALARI

Serbest bölgeler yaklaşık 2000 yıl önce Eski Yunan Medeniyetinde karşılaşılan “serbest şehir”lerin zaman içinde değişimiyle meydana gelmiş olup; 1929 ekonomik bunalımını izleyen yıllarda ekonomik çöküntünün etkilerini azaltmaya yönelik araçlardan biri olarak serbest bölgelerden yararlanılmıştır²⁸. Serbest bölge uygulamaları, daha sonra Avrupa’ya yayılmış ve genel olarak 20. yüzyıldan itibaren (Türkiye’de 1980 sonrası dönem) ithal ikameci sanayileşme politikasının bırakılmaya başlanması ve ihracata yönelik sanayileşme politikalarına yönelişin ortaya çıkması sonucunda²⁹ yoğunluk kazanmıştır.

Serbest bölgeler ekonomilere önemli yararlar sağlayan uygulama alanları olup; ilk kez resmi olarak uygulandığı İrlanda’daki Shannon Serbest Bölgesinde altı yıl içinde imalat için kullanılan mal ihracatının toplam ihracat içindeki payı %3’den %32’ye yükselmiş ve aynı anda vergi oranları tüm ülkede en alt düzeye çekilirken, vergi olarak ödenmeyen ancak yatırıma dönüşen bu tutarlar sebebiyle politika başarılı olmuştur³⁰. Bu tür gelişmeler diğer ülkelere cesaret veren örnekler olmuş ve dünyada serbest bölge uygulamaları çeşitlenmeye başlamıştır.

Bu çerçevede günümüz itibarıyla genel olarak serbest bölge niteliği taşıyan 5400’ün üzerinde bölge bulunmaktadır; bunların 1000 tanesi son 5 yıl içinde kurulmuştur³¹.

Serbest bölgeler genellikle coğrafi açıdan avantaja sahip limanlar, uluslararası havaalanları ve ulusal sınırlar şeklinde ortaya çıkmaktadır. Hong Kong, Şangay, Colon, Shannon gibi bölgeler serbest bölgelere örnek olarak verilebilir.

Bu doğrultuda dünyada birçok örneğine rastlanan serbest bölge uygulamalarına ilişkin bazı özellikli ülke örneklerinin incelenmesi yararlı olacaktır. Bu çerçevede Çin Halk Cumhuriyeti, Hong Kong, İrlanda, Birleşik Arap Emirlikleri, Hindistan, Almanya, Panama, Amerika Birleşik Devletleri gibi ülkelerde yer alan serbest bölgeler inceleme konusu yapılacaktır.

1. ÇİN HALK CUMHURİYETİ UYGULAMASI

Çin’de serbest bölge uygulamaları Şangay, Fujian ve Guangdong gibi bölgelerden oluşmaktadır. 29 Eylül 2013 tarihinde Çin hükümeti tarafından faaliyete geçirilen Şangay Serbest Bölgesi, uluslararası kural ve uygulamalara uygun bir mali sistem kurmak, çokuluslu şirketleri çekmek ve dış yatırımı, sınır ötesi ticareti, uluslararası finansmanı ve piyasa denetimini kolaylaştırmak amacıyla kurulmuştur³². Bu kapsamda bölgedeki

²⁸ M. Vefa TOROSLU. a.g.e. s. 2 ve 5; Engin AKYÜREK. **Serbest Bölge Tanım, Dünya’da ve Türkiye’de**. İstanbul Ticaret Odası. İstanbul. 1983. s. 15. (<http://kutuphane.ito.org.tr/itoyayin/0001644.pdf>).

²⁹ Feyzullah ALTAY. **Dünyada Ve Türkiye’de Serbest Bölge Uygulamaları**. Konya Ticaret Odası Araştırma Raporu. Konya. 2016. s. 10.

³⁰ Feyzullah ALTAY. a.g.r. s. 10.

³¹ iContainers. The World’s most important free trade zones. 20.9.2019. (<https://www.icontainers.com/us/2019/08/20/worlds-most-important-free-trade-zones/>). Erişim Tarihi: 14.11.2020.

³² Susan TIEFENBURG. “U.S. Foreign Trade Zones, Tax-Free Trade Zones of the World”. **And Their Impact on the U.S. Economy. Thomas Jefferson School of Law**. 2012. s. 26. (http://works.bepress.com/susan_tiefenbrun/3). Erişim Tarihi: 14.11.2020.

işletmeler gümrük vergilerinden muaf tutulmaktadır. Gelir vergisi açısından ise kademeli bir geçiş öngörülmekte, ilk iki yıl tamamen vergiden muaf olunurken, takip eden üç yıllık sürede ise verginin yarısının ödenmesi söz konusu olmaktadır. Bununla birlikte üstün teknoloji firmaları açısından gelir vergisinin yarısının ödenmesi uygulamasına devam edilmektedir³³. Bölgedeki firmaların işlemleri KDV'den de istisna tutulmuştur³⁴. Bunun yanında offshore ticaret yapma yeteneğine sahip ve teknolojik olarak gelişmiş şirketlere vergi teşvikleri sağlanmaktadır³⁵.

İlk olarak Waigaoqiao Serbest Ticaret Bölgesi, Waigaoqiao Serbest Ticaret Lojistik Parkı, Yangshan Serbest Ticaret Liman Alanı ve Pudong Havaalanı Serbest Ticaret Bölgesi'nden oluşan Çin-Şangay Pilot Serbest Bölgesi, Çin Halk Cumhuriyeti Danıştay tarafından 28 Aralık 2014'te Lujiazui Finans ve Ticaret Bölgesi, Jinqiao Ekonomik ve Teknolojik Kalkınma Bölgesi ve Zhangjiang Hi-Tech Park birleştirilerek 28,78 kilometrekareden 120,72 kilometrekareye genişletilmiştir³⁶.

2. HONG KONG UYGULAMASI

Hong Kong, ücretsiz bir liman olmakla birlikte; açık, istikrarlı ve çok taraflı ticaret sistemini teşvik etmekte ve ticarete engellere izin verilmemektedir³⁷. Bu bölgede mal ithalatı ve ihracatı açısından gümrük vergisi istisnası uygulanmaktadır.

Genel anlamda prosedür uygulamalarına yönelik basitleştirilmiş birtakım yükümlülükler dışında herhangi bir yükümlülük bulunmamaktadır.

3. İRLANDA UYGULAMASI

İrlanda'da bulunan Shannon Serbest Bölgesi, dünyada öncü uygulamalara bir örnek teşkil etmektedir. Yaklaşık 600 dönüm arazi üzerine kurulmuş olan Shannon Bölgesi, günümüz itibarıyla 100'den fazla şirket, 7000 kişiden fazla istihdam seviyesi ve yıllık yaklaşık 3 milyar € ticaret hacmi ile faaliyet göstermektedir³⁸.

Ayrıca 200 bina ve üretim, dağıtım ve ofisler için geliştirme binalarının bulunduğu bölgede her yıl söz konusu ticaret hacminin %90'ı ihracattan elde edilmektedir³⁹. Ser-

³³ China (Shanghai) Pilot Free Trade Zone. <http://en.shftz.gov.cn>. Erişim Tarihi: 14.11.2020.

³⁴ China (Shanghai) Pilot Free Trade Zone. Erişim Tarihi: 14.11.2020.

³⁵ Shanghai FTZ supports offshore transit trade. (http://subsites.chinadaily.com.cn/shftz/2019-11/29/c_430089.htm). Erişim Tarihi: 14.11.2020.

³⁶ China (Shanghai) Pilot Free Trade Zone, "Discover SHFTZ", (http://en.china-shftz.gov.cn/2018-08/17/c_263780.htm). Erişim Tarihi: 14.11.2020.

³⁷ Hong Kong's Trade Policy. (https://www.tid.gov.hk/english/trade_relations/trade_policy/trpolicy.html). Erişim Tarihi: 14.11.2020.

³⁸ Free Economic Zones in The World: Free economic and trade zones in Ireland, (<https://freeeconomiczones.weebly.com/free-economic-zone-in-ireland.html#>). Erişim Tarihi: 14.11.2020.

³⁹ Shannon Free Zone at a Glance, (<https://www.shannonchamber.ie/about/about-shannon/shannon-for-business/shannon-free-zone/#ShannonFreeZone%E2%80%99sInnovativeHistory-0>). Erişim Tarihi: 14.11.2020.

best bölgenin diğer bölgelere göre avantajlı konumu dolayısıyla Zimmer, UCB, GECAS, Element Six, Intel gibi firmalar bu bölgede faaliyet göstermektedir. İrlanda'nın önde gelen uluslararası iş parklarından biri olan ve en büyük Kuzey Amerika yatırım kümesinin bulunduğu bu bölgedeki mükelleflere sermaye kazancı vergisinden muaflik ve istihdam edilen personele gelir vergisi indirimi uygulanarak avantaj sağlanmaktadır⁴⁰.

Shannon Serbest Bölgesi'nde işletmelere ithal edilen mallar ve girdi malları için KDV istisnası sağlanmakta ve kurumlar vergisinde indirimli oran uygulanmaktadır⁴¹. Kurumlar vergisindeki indirimli oran, İrlanda ve AB arasında sağlanan mutabakat ile %12,5 olarak belirlenmiştir. Ancak söz konusu teşviklerden yararlanmak için Maliye Bakanı tarafından verilen lisans ve sertifikalara sahip olmak gerekmektedir. Buna göre lisans ve sertifikalara sahip olabilmek için aşağıdaki faaliyet türleri ile uğraşmak gerekmektedir⁴².

- Uçakların tamir ve bakımı.
- Shannon bölgesinin kullanımına veya geliştirilmesine katkıda bulunduğu düşünülen ticari faaliyetler (Maliye Bakanı, Ulaştırma Bakanının görüşünü alarak karar vermektedir.).
- Yukarıdaki iki faaliyetten birine ya da mal üretiminden oluşan herhangi bir işleme yardımcı olan ticari faaliyetler.
- Genel olarak fikri mülkiyet haklarının edinilmesi, elden çıkarılması ve kullanılmasıyla ilgili faaliyetler.

4. BİRLEŞİK ARAP EMİRLİKLERİ (BAE) UYGULAMASI

BAE'de Dubai, Abu Dabi, Sharjah, Fujairah, Ajman, Ras al-Khaimah gibi farklı noktalarda serbest bölgeler bulunmaktadır. BAE'de serbest bölgeler; liman serbest bölgeleri, havaalanı serbest bölgeleri ve anakara serbest bölgeleri olarak üçlü bir ayrıma tabi tutulmaktadır.

BAE'nin en büyük serbest ticaret bölgelerinden birisi olan Dubai'deki Jebel Ali Bölgesi, 1985 yılından bu yana faaliyet göstermekte ve dünya çapında 150 ülkeden 7000 şirkete ev sahipliği yapmaktadır⁴³. Faaliyet konusunu oluşturan mal ve hizmetler için ithalat vergisi istisnası uygulanan bu bölge büyük bir hızla gelişerek BAE'nin serbest bölgeler açısından önemli bir konuma gelmesinde etkili olmuştur⁴⁴.

⁴⁰ ShannonChamber. Why Shannon?, (<https://www.shannonchamber.ie/about/about-shannon/shannon-for-business/why-shannon/>). Erişim Tarihi: 14.11.2020.

⁴¹ TheGuardian. (<https://www.theguardian.com/cities/2016/apr/19/story-of-cities-25-shannon-ireland-china-economic-boom>). Erişim Tarihi: 14.11.2020.

⁴² Wolters Kluwer – LowTax. Ireland: Offshore Legal and Tax Regimes. The Shannon Free Zone. (<https://www.lowtax.net/information/ireland/ireland-the-shannon-free-zone.html>), Erişim Tarihi: 14.11.2020.

⁴³ ShipaFreight. Free Trade Zones in the World. Aug 9. 2020. (<https://www.shipafreight.com/knowledge-series/free-trade-zones/>). Erişim Tarihi: 14.11.2020.

⁴⁴ OECD Observer. Free zones: Benefit and costs. (https://oecdobserver.org/news/archivestory.php/aid/3101/Free_zones:_Benefits_and_costs.html). Erişim Tarihi: 14.11.2020.

Ülkede bulunan serbest bölgelerin sahip oldukları avantajlar;

- Tamamen yabancı mülkiyetine izin verilmesi,
 - İşletmeler açısından ithalat ve ihracat vergilerinden %100 muaflık,
 - Yabancı işletmelere yönelik olarak %100 kar transferi garantisi,
 - Serbest bölgede faaliyette bulunan girişimciler için 50 yıla varan kurumlar vergisi muafiyeti,
 - Gerçek kişi girişimciler için kişisel gelir vergisi muafiyeti,
 - Personel istihdamı açısından yardım, sponsorluk ve barınma giderleri gibi destek hizmetleri,
- olarak sıralanabilir⁴⁵.

Ayrıca BAE'deki serbest bölgeler, yurt içindeki işletmelerin tabi olduğu yasal düzenlemelere tabi değildir. Ülkede finans sektörü de dahil olmak üzere farklı iş kolları açısından ortaya çıkan bu bölgeler işletmeler için özel düzenlemeler meydana getirmesi bakımından işleri kolaylaştırıcı nitelik taşımaktadır⁴⁶.

5. HİNDİSTAN UYGULAMASI

Çin'de ve diğer ülkelerde uygulanan özel ekonomik bölgelere yönelik politikaların başarılı sonuçlar vermesinin etkisiyle Hindistan'da ihracatı arttırmak, hem yerli hem de yabancı yatırımları teşvik etmek ve yeni istihdam fırsatları meydana getirmek için 2000 yılında özel ekonomik bölgeler ortaya çıkmıştır.

Ülkede 2005 yılında yürürlüğe giren Özel Ekonomik Bölge Yasası ile mevcut ihracat işleme bölgelerini de özel ekonomik bölgeye çeviren Hindistan, Santa Cruz, Cochin, Kandla ve Surat, Chennai, Falta, Noida ve Indore gibi birçok özel ekonomik bölge oluşturmuştur⁴⁷.

Günümüz itibariyle sayısı 200'ü geçen ve daha çok ticaret odaklı serbest bölgelerde uygulanmakta olan bazı avantajlar şu şekildedir⁴⁸:

- İthalatta yurt içinden yapılan tedariklerde gümrük vergisi istisnası.
- İlk 5 yıl boyunca ihracattan gelir elde edenlere yönelik %100 gelir vergisi muaflığı.
- Eyaletlerde hükümet tarafından uygulanan mal ve hizmet vergisinden ve harçlardan muaflık.

6. ALMANYA UYGULAMASI

Almanya'da Bremerhaven ve Cuxhaven serbest bölgeleri dikkat çekmektedir. Bu serbest bölgelerde herhangi bir sınırlama olmaksızın bölgeye giren mallar bölgede durduğu sürece gümrük vergisinden istisna tutulmaktadır. Ancak, Almanya'dan bölgeye gönderilen mallar ihracat sayıldığından gümrük vergisine tabidir.

⁴⁵ DBS Treasury Prism. Treasury Concepts Free Trade Zones in Asia. (<https://treasuryprism.dbs.com/treasury-concepts/free-trade-zones-in-as-1>). Erişim Tarihi: 14.11.2020.

⁴⁶ DBS Treasury Prism, Treasury Concepts Free Trade Zones in Asia. Erişim Tarihi: 14.11.2020.

⁴⁷ DBS Treasury Prism, Treasury Concepts Free Trade Zones in Asia. Erişim Tarihi: 14.11.2020.

⁴⁸ DBS Treasury Prism, Treasury Concepts Free Trade Zones in Asia. Erişim Tarihi: 14.11.2020.

Bremerhaven ve Cuxhaven Serbest Bölgeleri, yabancı şirketler için cazip hale getiren özellikler barındırmaktadır. Bremerhaven Serbest Bölgesi yaklaşık 4.000.000 metrekare genişliğindedir ve genel olarak kargo, soğuk hava deposu, araç hazırlama, mineral yağ depolama, taşıma şirketleri gibi çeşitli iş sektörlerinde faaliyet gösterilmektedir⁴⁹.

Cuxhaven Serbest Bölgesi ise, yaklaşık 147.800 metrekare genişliğinde olup depolama ve dondurulmuş balık ürünlerinin taşınması alanında faaliyet gösteren şirketlerden oluşmaktadır⁵⁰.

7. PANAMA UYGULAMASI

Panama'da Colon, Panama Pacifico, Ciudad del Saber adında üç adet vergisiz ticaret bölgesi (Tax Free Trade Zones) bulunmaktadır. Her bir serbest bölge farklı faaliyet kollarını kapsamakta, farklı vergisel teşvikler sunmaktadır.

Ülkedeki en önemli serbest ticaret bölgesi Colon Serbest Ticaret Bölgesi'dir. Zira 1948'de kurulan bu bölge Hong Kong'un ardından dünyanın en büyük ikinci serbest bölgesidir⁵¹. Colon'da 1.800'den fazla işletme faaliyet göstermektedir. Faaliyet gösteren işletmeler genel olarak ithalat ve ihracat endüstrisi ile ilgili işletmelerdir. Bu bölge yarı bağımsız bir devlet kurumu tarafından yönetilmekte ve serbest bölgede yer alabilmek için girdi ithal edilip üretilen ürünün en az %60'ının ihraç edilmesi ve 5 Panama vatan-daşının istihdam edilmesi şartları aranmaktadır⁵².

İmalat, ithalat, arıtma, depolama ve işleme gibi faaliyetler için tasarlanmış bu bölge işletmeler açısından aşağıdaki birtakım faydaları sağlamaktadır⁵³:

- Serbest bölgede faaliyette bulunan işletmelerin faaliyetlerine yönelik ithalat vergisi uygulanmamaktadır.
- Faaliyetler üzerinden sadece %5 oranında temettü vergisi alınmaktadır.
- İhraç edilen mallardan elde edilen hasılat için vergi oranı sıfır olarak uygulanmaktadır.
- Yabancı ülkelerle ithalat ve ihracata yönelik herhangi bir kota uygulanmamakta ve tarife sıfır olarak belirlenmektedir.

8. AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ UYGULAMASI

Amerika Birleşik Devletleri (ABD) de serbest bölgeler açısından öne çıkan ülkelerden olup, günümüzde ABD'de 293 serbest bölge bulunmaktadır⁵⁴. Ülkede serbest böl-

⁴⁹ A Guide on Germany's Free Trade Zones. (<https://www.companyformationgermany.com/a-guide-on-germanys-free-trade-zones>). Erişim Tarihi: 14.11.2020.

⁵⁰ A Guide on Germany's Free Trade Zones. Erişim Tarihi: 14.11.2020.

⁵¹ Pols Attorneys, Panama Tax Free Zones. (https://www.panama-offshore-services.com/panama_tax_free_zones/). Erişim Tarihi: 14.11.2020.

⁵² Pols Attorneys, Panama Tax Free Zones. Erişim Tarihi: 14.11.2020.

⁵³ Pols Attorneys, Panama Tax Free Zones. Erişim Tarihi: 14.11.2020.

⁵⁴ USA free zones. (<https://www.healyconsultants.com/usa-company-registration/free-zones/>). Erişim Tarihi: 14.11.2020.

geler açısından en fazla ön plana çıkan Texas'ta hali hazırda 32 adet serbest bölge bulunmaktadır⁵⁵. Bu bölgelerde ithal edilen ve daha sonra ABD dışına yeniden ihraç edilen mallara gümrük vergisi uygulanmamakta; ithal mallar serbest bölgeler dışında ABD'ye girene kadar ithalat vergileri ve tüketim vergileri ertelenmekte; ihracata hazır ürün ithal edilenden daha düşük vergiye tabi ise düşük vergi oranı uygulanmakta ve operasyonları ve lojistiği hızlandırmak amacıyla gümrük prosedürleri basitleştirilmektedir⁵⁶. Ayrıca hasarlı mallar ve iki serbest bölge arasında yapılan ihracatta vergi borcu doğmamaktadır. Serbest bölgelerde malların herhangi bir bekleme süresi bulunmamaktadır.

Dünya uygulamaları incelendiğinde farklı özellikleri olan serbest bölge örnekleri olduğu göze çarpmaktadır. Bu açıdan serbest bölge uygulamalarının ithalat-ihracat hacmini artırmak, istihdamı artırmak ve ülkelerin dış pazarda rekabet edebilme gücünü artırmak gibi etkiler yönünden önemli rol oynadığı düşünülmektedir.

Özellikle Çin ve Hindistan gibi Asya ülkelerinde görülen başarılı uygulamalar, serbest bölgelerin giderek artan önemi ve günümüz itibarıyla 5000'i aşan sayısı, verimli ve kontrollü olarak kullanıldığında başarılı politikalar ortaya çıkabileceğini göstermektedir.

⁵⁵ USA free zones. Erişim Tarihi: 14.11.2020.

⁵⁶ USA free zones. Erişim Tarihi: 14.11.2020.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE SERBEST
BÖLGELERE YÖNELİK VERGİ
DÜZENLEMELERİ VE VERGİ
PLANLAMASI AÇISINDAN
İNCELENMESİ

Osmanlı Devleti'nde Kanuni dönemde Fransızlara verilen kapitülasyonlara kadar uzanan bir geçmişe sahip olan serbest bölgelere yönelik çalışmalar Türkiye'de Cumhuriyetin ilk yıllarında başlasa da başarıya ulaşamamıştır⁵⁷.

Bu dönemden sonra 1980'li yıllara kadar birçok deneme olmasına rağmen 24 Ocak Kararları ile ihracata yönelik sanayileşme politikaları çerçevesinde serbest bölge kavramı tekrar gündeme gelmiştir⁵⁸. Dünyada 1929 bunalımı sonucu yaygınlaşan serbest bölgelerin ülkemizde yerleşmesi ancak ithal-ikameci politikanın etkisini yitirdiği ve dış ticarete serbestleşmeye yönelik adımların atıldığı döneme denk gelmiştir.

Bu sürecin sonunda serbest bölge kurulmasına yönelik yasal bir adım atılmış ve 1985 yılında "Serbest Bölgeler Kanunu" yürürlüğe konulmuştur⁵⁹.

Daha sonra 11.3.1985 tarihli Bakanlar Kurulu Kararı ile Mersin ve Antalya serbest bölgeleri kurulmuştur. Ülkemizde günümüz itibarıyla aktif durumda olan toplam 18 adet serbest bölge bulunmaktadır. Söz konusu serbest bölgeler aşağıdaki gibi sıralanabilir⁶⁰.

- 11.03.1985 tarihli Bakanlar Kurulu Kararı ile kurulan **Mersin ve Antalya Serbest Bölgeleri**,
- 03.04.1985 tarihli Bakanlar Kurulu Kararı ile kurulan **Adana Yumurtalık Serbest Bölgesi**,
- 11.01.1987 tarihli Bakanlar Kurulu Kararı ile kurulan **Ege Serbest Bölgesi**,
- 03.03.1990 tarihli Bakanlar Kurulu Kararı ile kurulan İstanbul İhtisas Serbest Bölgesi,
- 31.10.1990 tarihli Bakanlar Kurulu Kararı ile kurulan İstanbul Trakya Serbest Bölgesi,
- 06.04.1991 tarihli Bakanlar Kurulu Kararı ile kurulan **Trabzon Serbest Bölgesi**,
- 02.03.1992 tarihli Bakanlar Kurulu Kararı ile kurulan İstanbul Endüstri ve Ticaret Serbest Bölgesi,
- 27.11.1995 tarihli Bakanlar Kurulu Kararı ile kurulan **Samsun Serbest Bölgesi**,
- 16.10.1996 tarihli Bakanlar Kurulu Kararı ile kurulan **Avrupa Serbest Bölgesi**,
- 23.05.1997 tarihli Bakanlar Kurulu Kararı ile kurulan **Rize Serbest Bölgesi**,
- 11.08.1997 tarihli Bakanlar Kurulu Kararı ile kurulan İzmir Serbest Bölgesi,
- 26.06.1997 tarihli Bakanlar Kurulu Kararı ile kurulan **Kayseri Serbest Bölgesi**,
- 07.07.1998 tarihli Bakanlar Kurulu Kararı ile kurulan **Gaziantep Serbest Bölgesi**,
- 17.05.2000 tarihli Bakanlar Kurulu Kararı ile kurulan **Kocaeli Serbest Bölgesi**,

⁵⁷ Süheyla ÜÇİŞİK. "Türkiye'de Serbest Bölgeler". **Marmara Coğrafya Dergisi**. 2013, s. 245.

⁵⁸ Hakan ARSLANER ve Sefa ÇOBANOĞLU. "Serbest Bölgelerde Vergi Avantajları". Adnan Menderes Üniversitesi, **Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**. 2016. C. 3, S. 3, s. 6.

⁵⁹ ARSLANER ve ÇOBANOĞLU. a.g.m., s. 6.

⁶⁰ Ticaret Bakanlığı. Serbest Bölgeler Mekansal Yönetim Otomasyonu (SEBATLAS). <https://www.sebatlas.gov.tr/index.aspx> Erişim Tarihi: 14.11.2020.

- 03.10.2000 tarihli Bakanlar Kurulu Kararı ile kurulan **Denizli Serbest Bölgesi**,
- 11.02.2001 tarihli Bakanlar Kurulu Kararı ile kurulan **TÜBİTAK-MAM Serbest Bölgesi**,
- 04.03.2002 tarihli Bakanlar Kurulu Kararı ile kurulan **Bursa Serbest Bölgesi**,

Aşağıda ülkemizde bulunan serbest bölgelere yönelik vergi düzenlemeleri vergi planlaması bağlamında değerlendirilecektir. Bu çerçevede ilk olarak gelir ve kurumlar vergisi ile ilgili düzenlemeler, daha sonra katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi ile ilgili düzenlemeler ve son kısımda ise gümrük vergisi ile damga vergisi ve harçlara ilişkin düzenlemeler açıklanacaktır.

1. GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ AÇISINDAN SERBEST BÖLGELERE YÖNELİK DÜZENLEMELER VE VERGİ PLANLAMASI

Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nda serbest bölgelerle ilgili olarak özel hükümlere yer verilmemiştir. Bu vergiler açısından temel düzenleme 2004 yılında 5084 sayılı Kanun⁶¹ ile 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'na eklenen geçici 3. maddede yer almaktadır⁶². Daha sonra 2008 yılında 5810 sayılı Kanun'da⁶³ serbest bölgelerde gelir ve kurumlar vergisi açısından hükümlere yer verilmiştir. Son olarak 2017 yılında 6772 sayılı Kanunla⁶⁴ yapılan değişiklikler sonucunda serbest bölgelerin gelir ve kurumlar vergisi açısından durumları günümüzdeki şekline kavuşmuştur.

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3. maddesinin 1. fıkrasına göre;

Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih (06.02.2004) itibarıyla bu Kanuna göre kurulan serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin;

a) Bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançları, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere gelir veya kurumlar vergisinden istisna tutulmuştur. Bu istisnanın Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK'nın) 94. maddesinin 1. fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi kapsamında yapılacak tevkifata etkisi bulunmamaktadır.

b) Bu bölgelerde istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler 31.12.2008 tarihine kadar gelir vergisinden istisna tutulmuştur. 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 alınmaktadır.

⁶¹ 5084 sayılı Kanun, 06.02.2004 tarihli ve 25365 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

⁶² 5084 sayılı Kanun ile 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'na eklenen geçici 3. maddenin yürürlüğe girmesi ile birlikte serbest bölgelerde vergilendirme yoluna gidilmiştir. Gerek bu tarihteki düzenleme gerekse daha sonraki değişikliklerde üretim faaliyet ruhsatına sahip olan mükelleflerin bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar gelir ve kurumlar vergisinden istisna tutulmuşlardır. Üretime yönelik istisna serbest bölgeler kurulduğundan bu yana devam etmektedir.

⁶³ 5810 sayılı Kanun 25.11.2008 tarih ve 27065 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

⁶⁴ 6772 sayılı Kanun 24.02.2017 tarihli ve 29989 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

c) *Bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri ile ilgili olarak yaptıkları işlemler 31.12.2008 tarihine kadar her türlü vergi, resim ve harçtan istisna tutulmuştur.*

3218 sayılı Kanun'un geçici 3. maddesinin 1. fıkrası incelendiğinde aşağıdaki hususlar dikkat çekmektedir.

06.02.2004 itibariyle serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin; faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançları, gelir veya kurumlar vergisinden istisna tutulmuştur. İstisnanın uygulanması bakımından şu hususlara dikkat edilmelidir.

- İstisna, bu bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetler dolayısıyla elde edilecek kazançlara yöneliktir.
- İstisna faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlıdır.
- İstisnanın GVK'nın 94. maddesinin 1. fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi kapsamında yapılacak tevkifata etkisi bulunmamaktadır.

Ayrıca;

- 06.02.2004 itibariyle serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin; bu bölgelerde istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler 31.12.2008 tarihine kadar gelir vergisinden istisna tutulmuştur.
- Ancak, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibariyle ruhsatlarında belirtilen süre 31.12.2008 tarihinden daha önceki bir tarihte sona eriyorsa, istisna uygulamasında ruhsatta yer alan sürenin bitiş tarihi dikkate alınmaktadır.

Öte yandan;

- 06.02.2004 itibariyle serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin; bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri ile ilgili olarak yaptıkları işlemler 31.12.2008 tarihine kadar her türlü vergi, resim ve harçtan istisna tutulmuştur.

Söz konusu mükelleflerin serbest bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançlara yönelik gelir vergisi veya kurumlar vergisi istisnası, 06.02.2004 tarihinden önce ruhsat alınmış olmasına bağlı olup, faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmaktadır. Ancak faaliyet ruhsatı almak için ilgili mercilere başvurmuş fakat 06.02.2004 tarihine kadar ruhsat alamamış mükellefler bu istisnadan yararlanamamaktadır⁶⁵.

Diğer bir ifadeyle 06.02.2004 tarihinden önce serbest bölgelerde faaliyet gerçekleştirmek için ruhsat almış işletmelerin, bu bölgelerde yürüttüğü faaliyetlerden elde ettikleri kazançları faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olarak gelir veya kurumlar vergisinden istisna tutulmaktadır.

Serbest bölgelerde ticareti yapılan malların alım-satımı, depolanması, etiketlenmesi, ambalajlanması ve sergilenmesi faaliyetinin yapılabilmesi için faaliyet ruhsatına sahip olunması zorunlu olup; dolayısıyla faaliyet göstermek isteyen mükelleflerin Ticaret

⁶⁵ Maliye Hesap Uzmanları Derneği. **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**. 2. Cilt. İstanbul, 2020, s. 152.

Bakanlığına başvurarak faaliyet ruhsatı talebinde bulunmaları gerekmektedir ve gerekli şartları taşıyan mükelleflere faaliyet ruhsatı verilmektedir⁶⁶.

Mükelleflerin alım-satım faaliyetinden elde ettiği kazançların gelir veya kurumlar vergisi yönünden vergilendirilmesinde faaliyet ruhsatlarının alındığı tarih veya ruhsatların geçerlilik süreleri esas alınmakta; cezalı tarhiyata maruz kalmamak için gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinin ruhsatın ihtiva ettiği tarihlerin dikkate alınarak düzenlenmesi gerekmektedir⁶⁷.

Serbest bölgelerde alım-satım faaliyetinde bulunan mükelleflerin faaliyet ruhsatlarının alındığı veya yenilendiği tarih itibarıyla gelir veya kurumlar vergisi açısından istisnadan yararlanma durumları aşağıdaki gibi olmaktadır⁶⁸.

- 06.02.2004 tarihinden önce faaliyet ruhsatı almış mükelleflerin bu tarihten önce alım-satım faaliyeti kapsamında elde ettiği kazançlar her halükârda gelir veya kurumlar vergisinden istisna tutulmuştur.
- 06.02.2004 tarihine kadar serbest bölgelerde alım-satım faaliyetinde bulunmak üzere ruhsat almış olan mükelleflerin, faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere, elde ettikleri kazançları gelir veya kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Ayrıca 3218 Sayılı Kanunun geçici 3. maddesinin c bendi gereğince 06.02.2004 tarihi itibarıyla faaliyet ruhsatına sahip olan mükelleflerin *bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri ile ilgili olarak yaptıkları işlemler 31.12.2008 tarihine kadar her türlü vergi, resim ve harçtan müstesnadır.*
- 06.02.2004 tarihinden önce faaliyet ruhsatı alınmakla birlikte bu tarihten sonra ruhsatını yenileyen mükelleflerin gelir veya kurumlar vergisi istisnası, faaliyet ruhsatının yenilendiği (süresinin uzatıldığı) tarih itibarıyla sona ermektedir.
- 06.02.2004 tarihinden sonra faaliyet ruhsatı alan mükelleflerin 31.12.2008 tarihinden sonraki faaliyetlerinden elde ettiği kazançlar nedeniyle gelir veya kurumlar vergisi istisnasından yararlanmaları mümkün değildir.

3218 sayılı 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, kurumlar vergisinden istisna tutulmaktadır.

Serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkı gelirleri istisna kapsamında değerlendirilmektedir.

Aynı şekilde, serbest bölgelerde yürütülen faaliyetler çerçevesinde elde edilen hasılatın, serbest bölgelerde yürütülen faaliyetler çerçevesinde yapılacak ödemelerde kullanılıncaya kadar geçici olarak serbest bölgelerde mevduat hesaplarında veya repo işlemlerinde değerlendirilmesi sonucu elde edilen gelirler de söz konusu istisnadan

⁶⁶ Ömer Faruk ARSLAN ve Önal AKÇAY. "Serbest Bölge Kazanç İstisnasında Faaliyet Ruhsat Tarihinin Önemi". **Vergi Raporu Dergisi**. Ekim 2020. S. 253. s. 26.

⁶⁷ ARSLAN ve AKÇAY. a.g.e., s. 28-29.

⁶⁸ Ayrıntılı bilgi ve örnekler için bkz. ARSLAN ve AKÇAY. a.g.e., s. 27-28.

yararlanabilecektir. İstisnanın, bunun dışında, serbest bölgelerde elde edilmiş olsa da hi faiz, repo ve benzeri faaliyet dışı gelirlere uygulanması mümkün bulunmamaktadır. Çünkü istisna sadece bu bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetler dolayısıyla elde edilen kazançlar ile sınırlandırılmıştır.

Öte yandan 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3. maddesinin 2. fıkrası 2008 yılında 5810 sayılı Kanunla değiştirilmiş, ardından söz konusu hükümlerde 2017 yılında 6772 sayılı Kanunla yapılan değişiklikler sonucunda madde günümüzde de geçerli olan halini almıştır. Bu çerçevede söz konusu hüküm aşağıdaki gibi karşımıza çıkmaktadır.

Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar;

a) Serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları ile serbest bölgelerde, bakım, onarım, montaj, demontaj, elleçleme, ayırıştırma, ambalajlama, etiketleme, test etme, depolama hizmeti alanlarında faaliyette bulunan ve hizmetin tamamını Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara veren hizmet işletmelerinin, söz konusu hizmetlere konu malların serbest bölgelerden Türkiye'ye herhangi bir şekilde girişi olmaksızın yabancı bir ülkeye gönderilmesi şartıyla bu hizmetlerden elde ettikleri kazançları gelir veya kurumlar vergisinden istisna tutulmuştur. Bu istisnanın GVK'nın 94. maddesinin 1. fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi ile KVK'nın 15. ve 30. maddeleri uyarınca yapılacak tevkifata etkisi bulunmamaktadır.

b) Bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az %85'ini yurt dışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan gelir vergisi, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilmektedir. Bu oranı %50'ye kadar indirmeye ve kanuni seviyesine kadar yükseltmeye Cumhurbaşkanı yetkili kılınmıştır. Cumhurbaşkanı bu yetkiyi, stratejik, büyük ölçekli veya öncelikli yatırımlar ile konusu, sektörü ve niteliği itibarıyla proje bazında desteklenmesine karar verilen yatırımlara yönelik olarak, bölge, sektör ya da faaliyet alanı itibarıyla farklılaştırarak veya kademelendirerek kullanabilir. Yıllık satış tutarı bu oranın altında kalan mükelleflerden zamanında tahsil edilmeyen vergiler cezasız olarak, gecikme zammıyla birlikte tahsil edilmektedir.

c) Bu bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetlerle ilgili olarak yapılan işlemler ve düzenlenen kağıtlar damga vergisi ve harçlardan istisna tutulmuştur.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

3218 sayılı Kanun'un geçici 3. maddesinin 2. fıkrasının "a" bendi incelendiğinde aşağıdaki hususlar dikkat çekmektedir.

1-) Serbest bölgelerde faaliyette bulunan mükelleflerin Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar elde ettikleri kazançları gelir veya kurumlar vergisinden istisna tutulmaktadır.

2-) İstisna bu bölgelerde gerçekleştirilen üretim sonucu imal edilen ürünlerin satışından elde edilen kazançlar ile hizmet işletmelerinin bazı hizmetlerden elde ettikleri kazançlara yöneliktir.

Söz konusu hizmet işletmelerinin;

- serbest bölgelerde bakım, onarım, montaj, demontaj, elleçleme, ayrıştırma, ambalajlama, etiketleme, test etme, depolama hizmeti alanlarında faaliyette bulunması gerekmekte,
- hizmetin tamamını Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara vermesi gerekmekte;
- ayrıca söz konusu hizmetlere konu malların serbest bölgelerden Türkiye’ye herhangi bir şekilde girişi olmaksızın yabancı bir ülkeye gönderilmesi gerekmektedir.

Anlaşılabacağı üzere; üretim faaliyetleri açısından genel bir ifade kullanılmakla birlikte hizmet türleri tek tek sayılmıştır. Ayrıca hizmetin ifalarının Türkiye’de yerleşik olmayanlara yapılacağı hükmüne yer verilmiştir. Yani serbest bölgelerde yürütülen yukarıdaki hizmetler fiziki olarak bu bölgelerde verilmekle birlikte, yararlanıcısının yurt dışında yerleşik olması ve Türkiye’ye dönüşlerinin olmaması şartları aranmaktadır. Ancak imal edilen ürünün yurt dışına ya da yurt içine satılmasının istisna uygulaması açısından önemi bulunmamaktadır. Bu çerçevede imal edilen malların Türkiye’ye satılması halinde, yurt içinde imalat yapan işletmeler açısından olumsuzluk söz konusu olmaktadır.

3-) İstisnanın GVK’nın 94. maddesinin 1. fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi ile KVK’nın 15. ve 30. maddeleri uyarınca yapılacak tevkifata etkisi bulunmamaktadır.

3218 sayılı Kanun’un geçici 3. maddesinin 2. fıkrasının “b” bendi incelendiğinde ise aşağıdaki hususlar dikkat çekmektedir.

1-) Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar, mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler üzerinden hesaplanan gelir vergisi belli şartlar altında terkin edilmektedir. Bu açıdan;

- Terkin işlemi, bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az %85’ini yurt dışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler açısından geçerlidir.

Üretilen ürünlerin birim FOB bedeli, üretilen mallardan satılanların satış tutarı toplamının, satılan ürün miktarına bölünmesiyle elde edilir. Toplam FOB bedeli ise birim FOB bedeli ile ürün miktarının çarpılmasıyla elde edilir. İstisna uygulaması bakımından toplam FOB bedeli dikkate alınmaktadır⁶⁹.

- Personele ödenecek ücretler üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan gelir vergisi, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilmektedir.

⁶⁹ Necmettin GÜNDÜZ. **Tüm Yönleriyle Kurum Kazancının Vergilendirilmesi**. Vergi Müfettişleri Derneği Yayınları. Ankara, 2020, s. 549.

2-) Yukarıda belirtilen oranın değiştirilmesi konusunda Cumhurbaşkanı'na yetkiler verilmiştir. Bu çerçevede;

- Söz konusu oranı %50'ye kadar indirmeye ve kanuni seviyesine kadar yükseltmeye Cumhurbaşkanı yetkili kılınmıştır⁷⁰.
- Cumhurbaşkanı bu yetkiyi, stratejik, büyük ölçekli veya öncelikli yatırımlar ile konusu, sektörü ve niteliği itibarıyla proje bazında desteklenmesine karar verilen yatırımlara yönelik olarak, bölge, sektör ya da faaliyet alanı itibarıyla farklılaştırarak veya kademelendirerek kullanabilir.
- Yıllık satış tutarı bu oranın altında kalan mükelleflerden zamanında tahsil edilme-
yen vergiler cezasız olarak, gecikme zammıyla birlikte tahsil edilmektedir.

3218 sayılı Kanun'un geçici 3. maddesinin 2. fıkrasının "c" bendi incelendiğinde ise Avrupa Birliği'ne tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar, serbest bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetlerle ilgili olarak yapılan işlemler ve düzenlenen kağıtların damga vergisi ve harçlardan istisna tutulduğu görülmektedir.

Serbest bölgelerde faaliyet gösteren işletmelere yönelik olarak birleşme ve devir hallerinde de istisna uygulaması söz konusudur. Buna göre serbest bölgede faaliyet gösteren bir işletmenin Türk Ticaret Kanunu'nun (TTK'nın) ilgili maddeleri ile KVK'nın 18. ve 19. maddesinin birinci ve ikinci fıkralarında düzenlenmiş bulunan birleşme ve devir hallerinde infisah eden (dağılan) kurum adına düzenlenmiş bulunan faaliyet ruhsatının, Dış Ticaret Müsteşarlığı (Ticaret Bakanlığı) tarafından devralan kurum adına yenilenmesi ve yenileme işlemi sonrası da devralan şirketin bölgede faaliyet gösteriyor olması durumunda, devralan şirket 3218 sayılı Kanun'un geçici 3. maddesi hükmünden yararlanabilecektir.

Ancak sadece faaliyet ruhsatının devredilmesi veya satın alınması şeklinde gerçekleşen işlemler bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.

2. KATMA DEĞER VERGİSİ AÇISINDAN SERBEST BÖLGELERE YÖNELİK DÜZENLEMELER VE VERGİ PLANLAMASI

Serbest bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetler açısından katma değer vergisi itibarıyla bazı düzenlemelere Katma Değer Vergisi Kanunu'nda yer verilmiştir. Bu çerçevede "Mal ve Hizmet İhracatı" başlıklı 11. maddede, "İhracat Teslimi ve Yurt Dışındaki Müşteriler İçin Yapılan Hizmetler" başlıklı 12. maddede, "Transit Taşımacılık" başlıklı 14. maddede, "İthalat İstisnası" başlıklı 16. maddede, "Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalarla Diğer İstisnalar" başlıklı 17. maddede çeşitli hükümlere yer verildiği görülmektedir.

⁷⁰ 06.02.2021 tarih ve 31387 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 05.02.2021 tarih ve 3516 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı gereğince 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3. maddesinin ikinci fıkrasının (b) bendi kapsamında FOB bedelinin en az %85'i olarak belirlenmiş olan yurt dışına ihraç oranı, 2020 yılı için %80 olarak uygulanacaktır.

KDVK'nın 11. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendinde yer alan hüküm aşağıdaki gibidir.

"1. Aşağıdaki teslim ve hizmetler vergiden müstesnadır:

a) İhracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler, yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler, serbest bölgelerdeki müşteriler için yapılan fason hizmetler ve karşılıklı olmak şartıyla uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye'de verilen roaming hizmetleri,"

Hüküm incelendiğinde çalışma konumuz itibariyle, serbest bölgelerdeki müşteriler için yapılan fason hizmetlerin KDV'den istisna tutulmakta olduğu görülmektedir.

Öte yandan KDVK'nın 12. maddesinde ihracat teslimi ve yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetlerle ilgili hükümler yer almaktadır. KDVK'nın 12. maddesinin 1. fıkrasında yer alan söz konusu hükümler aşağıdaki gibidir.

1. Bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için aşağıdaki şartlar yerine getirilmiş olmalıdır:

*a) Teslim yurt dışındaki bir müşteriye veya **bir serbest bölgedeki alıcıya** veya 27.10.1999 tarihli ve 4458 sayılı Gümrük Kanununun 95. maddesinin 1. fıkrasına göre faaliyette bulunan gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların depolarına ya da yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılmalı veya mallar yetkili gümrük antreposu işleticisine tevdi edilmelidir.*

*b) Teslim konusu mal Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye veya bir **serbest bölgeye** vasıl olmalı ya da gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların depolarına veya yetkili gümrük antreposuna konulmalıdır. Teslim konusu malın ihraç edilmeden önce yurt dışındaki alıcı adına hareket eden yurt içindeki firmalar veya bizzat alıcı tarafından işlenmesi veya herhangi bir şekilde değerlendirilmesi durumu değiştirmez.*

KDVK'nın 12. maddesinin 1. fıkrasının "a" ve "b" bentleri incelendiğinde çalışma konumuz itibariyle şu hususlar dikkat çekmektedir:

Bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için aşağıdaki şartlar yerine getirilmiş olmalıdır:

a) Teslim **bir serbest bölgedeki alıcıya** yapılmalı veya mallar yetkili gümrük antreposu işleticisine tevdi edilmelidir.

b) Teslim konusu mal **bir serbest bölgeye** vasıl olmalıdır (ulaşmalıdır). Teslim konusu malın ihraç edilmeden önce yurt dışındaki alıcı adına hareket eden yurt içindeki firmalar veya bizzat alıcı tarafından işlenmesi veya herhangi bir şekilde değerlendirilmesi durumu değiştirmez.

Serbest bölgedeki alıcı kavramı, ilgili mevzuatları çerçevesinde söz konusu bölgelerde faaliyette bulunan gerçek veya tüzel kişi alıcıları ifade etmektedir. İhracat teslimine ait fatura vb. belgelerin serbest bölgedeki alıcı adına düzenlenmesi gerekmektedir.

Yukarıda belirtildiği üzere, KDVK'nın 11. maddesi ile serbest bölgelerdeki müşteriler için yapılan fason hizmetler KDV'den istisna tutulmuştur. KDVK'nın 12. maddesinin 3. fıkrasında ise fason hizmetlerin serbest bölgelerdeki müşterilere yapılmış sayılma-

sı için gerekli şartlar açıklanmıştır. Serbest bölgede faaliyet gösteren müşteriler için yapılan fason hizmetlere uygulanan KDV'nin serbest bölgedeki mükellefler tarafından indiriminin ve bu mükelleflere iadesinin mümkün olmadığı gerçeğinden hareketle bir maliyet unsuru haline gelen bahse konu KDV tutarlarının ihracat maliyetini arttırıcı etkisinin önlenmesi amacıyla serbest bölgedeki müşteriler için yapılan fason işlerin istisna kapsamına alınmasını sağlamak amacıyla söz konusu düzenlemelere yer verilmiştir⁷¹.

KDVK'nın 12. maddesinin 3. fıkrası aşağıdaki gibidir.

3) Fason hizmetlerin serbest bölgelerdeki müşterilere yapılmış sayılması için aşağıdaki şartlar yerine getirilmiş olmalıdır.

a) Fason hizmet serbest bölgelerde faaliyet gösteren müşteriler için yapılmış olmalıdır.

b) Fason hizmetten serbest bölgelerde faydalanılmalıdır.

Hükümden anlaşılacağı üzere fason hizmetlerin serbest bölgelerdeki müşterilere yapılmış sayılması için aşağıdaki şartlar yerine getirilmiş olmalıdır:

- Fason hizmet serbest bölgelerde faaliyet gösteren müşteriler için yapılmış olmalıdır.
- Fason hizmetten serbest bölgelerde faydalanılmalıdır.

Ayrıca söz konusu şartlara ek olarak ana madde ve malzemelerin serbest bölgeden gönderilmesi ve fason hizmete konu malın yeniden serbest bölgeye gönderilmiş olması gerekmektedir.

Bu istisna uygulamasında fason hizmet, bir malın mülkiyet ve tasarruf hakkının devralınmaksızın ücreti karşılığında belirli işlemlere tabi tutularak/işlemlerden geçirilerek tasarruf veya mülkiyet hakkı sahibine iade edilmesini ifade etmektedir⁷².

Bu çerçevede serbest bölgeden gönderilen ana madde ve malzemelerin yurt içinde bulunan işletmelerde çeşitli işlemlere tabi tutulduktan sonra yeniden serbest bölgeye gönderilmesi suretiyle verilen fason hizmetler istisna kapsamında değerlendirilmektedir.

Fason hizmetler dışında, Türkiye'den serbest bölgelerde faaliyet gösterenlere yapılan hizmetler KDV'ye tabi tutulmaktadır⁷³.

Serbest bölgeler ve KDV uygulamasına ilişkin olarak bir başka hüküm KDVK'nın 17. maddesinin Diğer İstisnalar başlıklı 4. fıkrasının (i) bendinde yer almaktadır. Söz konusu hüküm aşağıdaki gibidir.

⁷¹ Şükrü KIZILOĞLU. **Açıklamalı ve İçtihatlı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**. Yaklaşım Yayıncılık. Ankara 2010, s. 727.

⁷² Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği. 26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Bkz. https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/kdvgeneluygulamatebliği/kdvgeneluygulamatebliği_2a.pdf, Erişim Tarihi: 12.11.2020.

⁷³ Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği için bkz. https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/kdvgeneluygulamatebliği/kdvgeneluygulamatebliği_2a.pdf, Erişim Tarihi: 12.11.2020.

Ancak KDVK'nın 17/4-ı maddesinde yapılan değişiklikten sonra bu hüküm tam olarak uygulanamamaktadır. Nitekim Türkiye'den serbest bölgeye verilen ihracat malı taşıma hizmeti de KDV'den istisna tutulmuştur. Bahsi geçen bu hüküm anılan değişiklikten önce getirilmiştir.

“1) Serbest bölgelerde verilen hizmetler ile serbest bölgelere veya bu bölgelerden yapılan ihraç amaçlı yük taşıma işleri,”

Hükümden anlaşılacağı üzere, istisnanın kapsamına, yalnızca serbest bölgede ifa edilen hizmetler ile serbest bölgelere veya bu bölgelerden yapılan ihraç amaçlı yük taşıma işleri girmektedir. Ihraç amaçlı yük taşıma işleri dışında, yurtiçinden serbest bölgeye verilen hizmetler ile serbest bölgeden yurtiçine yönelik olarak verilen hizmetler KDV'ye tabidir.

Buna göre, serbest bölgeden bir limana veya bir gümrük çıkış kapısına ihraç malının taşınması işi KDV'den istisnadır. Serbest bölgede üretilecek mamulün üretiminde kullanılacak malların yurtiçinden serbest bölgeye, serbest bölgeden bir başka serbest bölgeye taşınması da istisna kapsamında değerlendirilecektir. Diğer taraftan serbest bölgeden yurtiçine yapılacak taşıma işleri ihraç amaçlı yük taşıma işi kapsamında değerlendirilmeyeceğinden KDV'ye tabi olacaktır.

1.1.2019 tarihinden itibaren bu istisna kapsamında yapılan işlemlere ilişkin yüklenilen KDV indirilebilir, ancak indirim yoluyla giderilemeyen KDV iade edilmez.

Örneğin, serbest bölgede faaliyette bulunan bir işletmeye, serbest bölgeye gelerek makine bakım-onarım hizmeti verilmesi KDV'den istisna tutulmakta fakat aynı işletmenin yurt içinde araç kiralama işlemi KDV'ye tabi bulunmaktadır.

Serbest bölge içinde gerçekleşen hizmet ifalarında hizmeti gerçekleştirenin serbest bölgede faaliyette bulunma ruhsatının olup olmaması bu istisnanın uygulanmasına engel oluşturmamaktadır. Bu çerçevede;

- Türkiye'de veya yurt dışındaki firmaların bilfiil serbest bölge içinde sundukları temizlik, bakım, onarım, montaj gibi hizmetler,
- Bir serbest bölgeden diğer bir serbest bölgeye verilen hizmetler,
- Serbest bölgeden yurt dışına giden mallar için serbest bölgede verilen gümrük müşavirliği hizmetleri ve
- Serbest bölge içerisinde faaliyet gösteren işletmeler tarafından bu bölge içerisindeki işletmelere verilen telekomünikasyon hizmetleri

KDV'den istisna tutulmaktadır.

Öte yandan;

- Serbest bölgeden Türkiye'ye, Türkiye'den serbest bölgeye gönderilen mallara ilişkin Türkiye'deki firmalarca serbest bölgede faaliyet gösteren firmalara verilen gümrük müşavirliği hizmetleri ve
- Yurt içinden serbest bölgeye verilen telekomünikasyon hizmetleri, KDV'ye tabi tutulmaktadır.

Ayrıca Türkiye'de faaliyette bulunan mükellefin, rapor, görüş, yazı, onay hazırlanması amacıyla serbest bölgeye gidip inceleme, kontrol, denetleme vb. yapması söz konusu hizmetle ilgili ön hazırlık ve veri toplama mahiyetindedir. Bu hizmet, serbest bölgede ifa edilen bir hizmet olmadığından genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabi tutulacaktır.

Son olarak KDVK'nın Transit Taşımacılık başlıklı 14. maddesinden hareketle serbest bölgeler ve KDV uygulamasına ilişkin olarak aşağıdaki çıkarım yapılabilecektir.

KDVK'nın 14. maddesinin 1. fıkrasında; "Transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık işlerinde, Cumhurbaşkanı tarafından belirlenecek taşıma işleri vergiden müstesnadır." hükmüne yer verilmiştir.

Kanun'un 14. maddesinde transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık işlerinde, Cumhurbaşkanı tarafından belirlenecek taşıma işleri vergiden istisna tutulmaktadır.

Dolayısıyla serbest bölgeden yurtdışına veya yurtdışından serbest bölgeye yapılan taşımalar KDVK'nın 14. maddesi gereğince KDV'den istisnadır. Ancak, serbest bölgeden ülke içindeki herhangi bir noktaya veya ülke içinden serbest bölgeye yapılan taşımacılık söz konusu istisna kapsamına girmemektedir. Yurtiçindeki noktanın; diğer bir serbest bölge, gümrüklü saha, gümrük antreposu, gümrüksüz satış mağazaları gibi yerler olması taşıma işinin vergiye tabi olmasını engellemektedir.

3. ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ AÇISINDAN SERBEST BÖLGELERE YÖNELİK DÜZENLEMELER VE VERGİ PLANLAMASI

KDVK'nın 12. maddesine göre, bir teslimin ihracat sayılabilmesi ve ihracat istisnasına konu olabilmesi için; teslim konusu mal yurt dışındaki bir müşteriye veya **bir serbest bölgedeki alıcıya** veya Gümrük Kanunu hükümlerine göre faaliyette bulunan gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların depolarına ya da yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılmalı veya mallar yetkili gümrük antreposu işleticisine tevdi edilmelidir.

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nda (ÖTVK'da) ise ihracat istisnasına yer verilmiştir. ÖTVK'ya ekli listelerde yer alan malların tamamı ayırım yapılmaksızın ihracat istisnasından yararlanabilecektir.

ÖTVK'da ihracat istisnasına yer verilmekle birlikte serbest bölgelerdeki alıcılara yapılan teslimlere yönelik bir düzenleme yapılmamıştır. "İhracat İstisnası" ÖTVK'nın 5. maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu madde aşağıdaki gibidir.

1. Bu Kanuna ekli listelerdeki malların ihracat teslimleri aşağıdaki şartlarla vergiden müstesnadır.

a) Teslim yurt dışındaki bir müşteriye yapılmalıdır. Yurt dışındaki müşteri tabiri; ikametgahı, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışındaki alıcılar ile yurt içinde bulunan bir işletmenin, yurt dışında faaliyet gösteren şubelerini ifade eder.

b) Teslim konusu mal, Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesinden çıkmış olmalıdır. Malın ihraç edilmeden önce yurt dışındaki alıcı adına hareket edenlere veya bizzat alıcıya işlenmek ya da herhangi bir şekilde değerlendirilmek üzere yurt içinde teslimi ihracat sayılmaz.

2. Bu Kanuna ekli (III) ve (IV) sayılı listelerdeki malların, 4458 sayılı Gümrük Kanununun 95. maddesinin (1) numaralı fıkrasına göre faaliyette bulunan gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların depolarına teslimi vergiden müstesnadır.

3. İhraç edilen veya 4458 sayılı Gümrük Kanununun 95. maddesinin (1) numaralı fıkrasına göre faaliyette bulunan gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların depolarına teslim edilen malların alış faturaları ve benzeri belgeler üzerinde gösterilen ve beyan edilen özel tüketim vergisi ihracatçıya veya gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların depolarına mal teslim edenlere iade edilir. Maliye Bakanlığı, bu mallara ait verginin iadesine ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

Yukarıda verilen hüküm incelendiğinde ÖTVK'ya ekli listelerdeki malların ihracat teslimlerinde ÖTV istisnası uygulanabilmesi için;

- Teslimin yurt dışındaki müşteriye yapılması,
- Teslim konusu malın Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesinden çıkmış olması şartlarının gerçekleşmesi gerekmektedir.

Serbest bölgeler bir ülkenin gümrük hattı dışında sayılmakla birlikte Türkiye Cumhuriyeti siyasi sınırları içinde bulunmakta ve yabancı bir ülke sayılmamaktadır. Bu nedenle yurt içinden serbest bölgelere yapılan teslimlerde ihracat istisnası uygulanmayacaktır⁷⁴. Ancak, ihraç kaydıyla teslim edilen malların serbest bölgeden ihracında, ÖTVK'nın 8. maddesinin 2. fıkrasına göre tecil-terkin uygulaması kapsamında işlem yapılması mümkündür.

Diğer taraftan serbest bölgeye yapılan teslimlerde ihracat istisnası uygulanmadığından, bunlara teslim edilecek malların ÖTV mükelleflerinden satın alınmasında, ÖTVK'nın 8. maddesinin (2) numaralı fıkrası kapsamında tecil-terkin uygulanmaz.

Öte yandan serbest bölgelerden yurt dışına yapılan ihracatlarda gümrük beyannamesi düzenlenmemesi nedeniyle, ihraç kaydıyla teslim edilen ÖTVK'ya ekli (II), (III) ve (IV) sayılı listelerdeki malların serbest bölgeden ihracatının, serbest bölgeye giren mallar için düzenlenen gümrük beyannamesi ile birlikte gümrük idaresince onaylı "serbest bölge işlem formları" ile belgelendirilmesi gerekir.

Ayrıca ÖTVK'nın "Diğer İstisnalar" başlıklı 7. maddesinin 7. fıkrasında aşağıdaki hükme yer verilmiştir.

7. 4458 sayılı Gümrük Kanununun transit, gümrük antrepo, dahilde işleme, gümrük kontrolü altında işleme rejimlerine tâbi tutulanlar ile serbest bölgeler ve geçici depolama yerleri hükümlerinin uygulandığı mallar,

Hükümden anlaşılacağı üzere serbest bölgeler hükümlerinin uygulandığı mallar ÖTV'den istisna tutulmaktadır.

4. GÜMRÜK VERGİSİ AÇISINDAN SERBEST BÖLGELERE YÖNELİK DÜZENLEMELER VE VERGİ PLANLAMASI

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun "Muafiyet ve Teşvikler" başlıklı 6. maddesi ile serbest bölgeler tanımlanmakta ve bu bölgelerde gümrük ve kambiyo mükellefiye-

⁷⁴ Mehmet ERKAN. **Yorum ve Açıklamalarla Özel Tüketim Vergisi Uygulaması**. Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını. Acar Basım, İstanbul, 2009, s. 374.

tine dair mevzuat hükümlerinin uygulanmayacağı belirtilmektedir. Söz konusu hüküm aşağıdaki gibidir.

“Serbest bölgeler, Türkiye Gümrük Bölgesinin parçaları olmakla beraber; yer ve sınırları Cumhurbaşkanınca belirlenmiş, serbest dolaşımda olmayan eşyanın herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmaksızın ve serbest dolaşıma sokulmaksızın, gümrük mevzuatında öngörülen haller dışında kullanılmamak ya da tüketilmemek kaydıyla konulduğu ithalat vergileri ile ticaret politikası önlemlerinin ve kambiyo mevzuatının uygulanması bakımından Türkiye Gümrük Bölgesi dışında olduğu kabul edilen ve serbest dolaşımdaki eşyanın bir serbest bölgeye konulması nedeniyle normal olarak eşyanın ihracına bağlı olanaklardan yararlandığı yerlerdir.

Bu bölgelerde gümrük ve kambiyo mükellefiyetine dair mevzuat hükümleri uygulanmaz.

....

Bu Kanun kapsamında kazançları gelir veya kurumlar vergisinden istisna tutulan kullanıcılar ve işleticiler, yatırım ve üretim safhalarında Cumhurbaşkanınca belirlenecek vergi dışı teşviklerden yararlandırılır. Bu Kanun kapsamında kazançları gelir veya kurumlar vergisinden istisna tutulmayan kullanıcılar, yatırım ve işletme safhalarında bu Kanun kapsamında yararlanılmayan vergi ve vergi dışı teşviklerden ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde yararlandırılır.”

Hükümden anlaşılacağı üzere serbest bölgelerin sunduğu avantajlardan biri de gümrük vergisi prosedüründen arındırılmış ticari faaliyet imkanıdır. Şöyle ki, 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 ödenmektedir⁷⁵.

5. DAMGA VERGİSİ VE HARÇLAR AÇISINDAN SERBEST BÖLGELERE YÖNELİK DÜZENLEMELER VE VERGİ PLANLAMASI

Damga Vergisi Kanunu'na ekli (2) sayılı Tablo'da serbest bölgelerde bulunan arsaların tahsisine ilişkin olarak düzenlenen sözleşmeler ve taahhütnamelerin vergiden istisna olduğuna ilişkin düzenlemeye yer verilmiştir.

Damga Vergisi Kanunu'na ekli “Damga vergisinden istisna edilen kağıtlar” başlıklı (2) sayılı Tablo'nun IV-53 maddesinde organize sanayi bölgeleri, serbest bölgeler, endüstri bölgeleri, teknoloji geliştirme bölgeleri ve sanayi sitelerinde bulunan arsaların

⁷⁵ <https://ticaret.gov.tr/data/5b9b666013b8761cc09f9bad/> Avantajlar.pdf. Erişim Tarihi: 13.11.2020.

tahsisine ilişkin olarak düzenlenen sözleşmeler ve taahhütnamelerin vergiden istisna olduğu hüküm altına alınmıştır.

Damga Vergisi Kanunu'nda serbest bölgelere ilişkin olarak başkaca özel hükümler yer almamaktadır. Ancak 3218 sayılı Kanun'un geçici 3. maddesinin 2. fıkrasının (c) bendinde serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlere ilişkin düzenleme yapılmıştır.

Bu düzenleme aşağıdaki gibidir.

“Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar;

....

c) Bu bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetlerle ilgili olarak yapılan işlemler ve düzenlenen kağıtlar damga vergisi ve harçlardan müstesnadır.”

Bu hükümden anlaşılacağı üzere serbest bölgelerde faaliyette bulunan mükelleflerin Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetler ile ilgili olmak kaydıyla yaptığı işlemler harçtan, bu işlemlere ilişkin düzenlenen kağıtlar ise damga vergisinden istisna tutulmaktadır.

Öte yandan 3218 sayılı Kanun kapsamında serbest bölge sınırları içinde faaliyet gösteren işletmelerin, AB'ye tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar, münhasıran serbest bölgelerdeki faaliyetleriyle ilgili olarak istihdam ettikleri personele ödenen ücretlere ilişkin düzenlenen kâğıtlardan da damga vergisi alınmaması gerekmektedir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM
TÜRKİYE'DE VERGİ
PLANLAMASI AÇISINDAN
SERBEST BÖLGELERİN
DEĞERLENDİRİLMESİ

1. GENEL OLARAK

Serbest bölgeler çeşitli avantajlarının yanı sıra vergi uygulamaları açısından da avantajlar sunmaktadır. Serbest bölgelere tanınan ayrıcalıklar dikkate alındığında, yurt içindeki işletmelerle serbest bölgede faaliyet gösteren işletmeler arasında eşitsizlik meydana geldiği ve dolayısıyla serbest bölgelerde faaliyet gösteren işletmelere yönelik vergi avantajlarının, vergi kaybına yol açtığı düşünülebilecektir. Ancak serbest bölgelere sağlanan vergi avantajları ile bu bölgeler aracılığıyla ülke ekonomisine katkıda bulunulması amaçlanmaktadır.

Dünyadaki örnek uygulamalar incelendiğinde serbest bölgelere gelir vergisi, kurumlar vergisi, KDV ve ÖTV gibi vergiler açısından tam veya kısmi nitelikte ayrıcalıklar tanındığı görülmektedir. Ülkemiz uygulamasında da çeşitli yabancı ülke örnekleri gibi, serbest bölgelerde faaliyet gösteren işletmelere, gelir vergisi, kurumlar vergisi, KDV, ÖTV, damga vergisi ve harçlar açısından birtakım ayrıcalıklar tanınmaktadır.

Bu ayrıcalıklardan yararlanarak vergi planlaması yapmak açısından serbest bölgelerde faaliyet göstermek veya faaliyetleri serbest bölgeye kaydırmak faydalı olabilecektir.

Serbest bölgelerdeki işletmeler, Türkiye'ye ithal edecekleri malı yabancı bir ülkeden serbest bölgeye gümrük vergisi ödemeksizin ithal edip, süresiz bir şekilde depolayabilecek ve bir süre sonra malın değerini artırarak (yarı mamulü işleyerek ürün elde etmek gibi) ülke içine sokabilecektir. Bu durum bir malın parçası durumunda olan ara malların ayrı ayrı ithal edilip birleştirildikten sonra Türkiye'ye sokulması şeklinde de gerçekleşebilir. Böylece ilk planda tüm girdilerin direk olarak ülkeye getirilip her girdi için ayrı ayrı gümrük vergisi ödenmesi durumunda kalınmamaktadır⁷⁶.

Üretim faaliyetine devam eden bir işletmenin sürekli olarak ara mala ve hammaddeye ihtiyacı olacağı açıktır. İşte işletmeler faaliyetlerinin bir kısmını serbest bölgelere kaydırarak imalat için gerekli malları bu bölgelerde ithalat vergisi ödemeksizin depolayabileceklerdir. Depolanan bu malların ihtiyaç oldukça ülke içine ithal edilmesi işletmeler üzerinde oluşacak finansman yüklerini hafifletecektir⁷⁷.

Öte yandan Türkiye'de faaliyet yürüten işletmede üretilen yarı mamul ürünlerin serbest bölgedeki diğer firmaya gönderilip, dış ülkelerden de ucuz girdi temin etmek suretiyle üretim yapılması, işletmeye rekabet gücü sağlamakta, ayrıca maliyet ve zaman gerektiren prosedürlere muhatap olmadan mal ihracatı yapılması mümkün olmaktadır⁷⁸.

Ayrıca serbest bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az %85'ini yurt dışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler üzerinden hesaplanan gelir vergisinin, muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilmesi, işletmelere özellikle nitelikli personel istihdamı anlamında sağlanan bir avantaj olmaktadır.

⁷⁶ İlhán BULUT. **Serbest Bölgelerin Bugünü ve Geleceği Bakımından Vergi ve Teşvik Politikaları: Türkiye Örneği**. Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Bursa, 2005, s. 134.

⁷⁷ ŞİŞMAN. a.g.e., s. 318.

⁷⁸ ŞİŞMAN. a.g.e., s. 317-318.

Serbest bölgede faaliyet gösteren bir işletmenin serbest bölgedeki diğer bir işletmeye yapmış olduğu teslim ve hizmetler KDV'den istisna olduğundan bu bölgelerde elektrik ve yakıt gibi kaynaklar işletmelere ucuz şekilde temin edilmekte ve bu durum üretim maliyetini azaltma şeklinde bir avantaj sağlamaktadır⁷⁹.

Yukarıda belirtilen nedenlerden dolayı serbest bölgelerde sunulan vergisel avantajların işletmelere önemli katkılar sağladığı düşünülmektedir.

Bu durum özellikle re-eksport faaliyeti gerçekleştiren (serbest bölgede faaliyet gösteren ve dışarıdan girdi alarak üretilen malları tekrar dış ülkelere satan) ve fazla sayıda istihdam gerçekleştiren işletmeler açısından ortaya çıkmaktadır.

Serbest bölgelere tanınan ayrıcalıklar dikkate alındığında, yurt içindeki işletmelerle serbest bölgede faaliyet gösteren işletmeler arasında eşitsizlik meydana gelmektedir. Dolayısıyla serbest bölgelerde faaliyet gösteren işletmelere yönelik vergi avantajlarının, vergi kaybına yol açtığı düşünülebilecektir. Ancak bu tür avantajlar serbest bölge uygulamasının bir gereği olarak değerlendirilebilir.

2. ÜCRETLİLER AÇISINDAN

Yukarıda gelir vergisi ve kurumlar vergisi açısından serbest bölgelere yönelik düzenlemelerin açıklandığı kısımda belirtildiği üzere, 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nda 5084 sayılı Kanun, 5810 sayılı Kanun ve 6772 sayılı Kanunla değişiklikler yapılmıştır. Bu kapsamda 5810 sayılı Kanun'la yapılan düzenleme *"Bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az %85'ini yurtdışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler gelir vergisinden müstesnadır."* şeklinde olup; istihdam edilen personele ödenen ücretler, işletme maliyetlerini düşürebilmek amacıyla gelir vergisinden istisna tutulmuştur. Kanun hükmünde istisna ücretlere yönelik olmakla birlikte, bu istisnanın işverene yönelik olduğu, çalışanın bu vergi üzerinde hak sahibi olmadığı yönünde içtihatlar oluşmuştur⁸⁰.

Daha sonra 6772 sayılı Kanun ile bu hüküm *"Bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az %85'ini yurt dışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan gelir vergisi, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilmektedir."* biçiminde değiştirilmiştir. Bu değişiklik, tahakkuk aşamasında terkin edilen verginin işletmelere ait olduğu ve çalışanların hak iddiasında bulunmalarının mümkün olmadığı⁸¹ anlamına gelmektedir. Dolayısıyla serbest bölgelerde istihdam edilen personelin kendisi açısından bir vergi avantajından söz etme imkanı kalmamıştır.

⁷⁹ İSBAŞ. **Serbest Bölge Avantajları.** (<http://www.isbas.com.tr/serbest-bolge-avantaj.html>). Erişim Tarihi: 15.11.2020.

⁸⁰ Bumin DOĞRUSÖZ. "Serbest Bölgelerde Ödenen Ücretlerin Vergilendirilmesi". **Dünya Gazetesi.** 28.02.2017, (<https://www.dunya.com/kose-yazisi/serbest-bolgelerde-odenen-ucretlerin-vergilendirilmesi/351652>), Erişim Tarihi: 14.12.2020.

⁸¹ DOĞRUSÖZ. a.g.m., Erişim Tarihi: 14.12.2020.

3. SERBEST BÖLGELERİN TİCARET HACMİ AÇISINDAN

Ülkemiz açısından 2016-2019 yılları arasında serbest bölgelerin ticaret hacmine⁸² bakıldığında serbest bölgeden yurt içine ve yurt içinden serbest bölgeye yapılan ticaret hacmi toplamının %30-32 civarında gerçekleştiği, dolayısıyla serbest bölgelere yönelik vergisel avantajların ve diğer ayrıcalıkların sorgulanabileceği ifade edilebilir.

Tablo 1: Serbest Bölgelerin Ticaret Hacmi (1.000 ABD \$, %)

	2016		2017		2018		2019	
	Tutar	%	Tutar	%	Tutar	%	Tutar	%
Yurt İçinden Serbest Bölgelere	2.125.131	11	2.374.508	12	2.563.422	12	2.665.482	13
Serbest Bölgelerden Yurt Dışına	7.040.974	37	7.525.016	37	8.146.764	39	7.978.059	41
Yurt Dışından Serbest Bölgelere	5.867.525	31	6.405.857	31	6.452.567	31	5.632.878	29
Serbest Bölgelerden Yurt İçine	3.999.450	21	4.073.203	20	3.766.310	18	3.379.491	17
TOPLAM	19.033.079	100	20.378.584	100	20.929.063	100	19.655.910	100

Kaynak: (https://ticaret.gov.tr/data/5b8707aa13b8761450e18e06/Toplam_Tic_Hacim_Degismeler.pdf), Erişim Tarihi: 14.02.2020.

Bu durum, vergi teşviklerinden yararlanan firmaların serbest bölgelerin amacına aykırı faaliyetlerde bulunması sebebiyle sanayinin gelişebilmesi ve rekabet gücünün artırılması açısından katkılarının olmadığını ifade etmektedir⁸³.

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun 1. maddesinde serbest bölgelerin kuruluş amaçları; ihracata yönelik yatırım ve üretimi teşvik etmek, doğrudan yabancı yatırımları ve teknoloji girişini hızlandırmak, işletmeleri ihracata yönlendirmek ve uluslararası ticareti geliştirmek olarak belirtilmiştir. Dolayısıyla ticaret hacminin kapsamı dikkate alındığında serbest bölgelerin bu amaçların gerçekleştirilmesinden uzak olduğu düşünülmektedir.

⁸² Ticaret Bakanlığı. **Yönü İtibariyle Toplam Ticaret Hacmindeki Değişmeler.** (https://ticaret.gov.tr/data/5b8707aa13b8761450e18e06/Toplam_Tic_Hacim_Degismeler.pdf), Erişim Tarihi: 14.02.2020.

⁸³ Hakan ÜZELTÜRK. "Serbest Bölgeler Konusunda Bazı Tespitler". **Mali Çözüm Dergisi.** 2003, S. 62, s. 190; (http://archive.ismmmo.org.tr/YAYINLAR/MALI_COZUM/MALICOZUM62.pdf). Erişim Tarihi: 14.11.2020.

4. VERGİ HARCAMALARI AÇISINDAN

Serbest bölge uygulamalarının olumsuz yönlerinden biri olarak, bu bölgelerdeki girişimcilere sağlanan teşvik ve vergisel kolaylıkların, vergi kaybına yol açtığı düşünülebilir. Diğer bir ifadeyle söz konusu teşvik ve kolaylıklar, vergi harcaması kapsamında değerlendirilebilir.

Vergi harcaması; iktisadi, mali ve sosyal nedenlerle sistemde yer verilen istisna, muafiyet, indirim, farklı oran uygulanması gibi bazı ayrıcalıklı düzenlemeler nedeniyle vazgeçilen gelirleri kapsamaktadır. Bu çerçevede serbest bölgelere sağlanan vergi ayrıcalıkları da vergi harcaması kapsamındadır.

Ülkemiz açısından incelendiğinde 2019 ve 2020 yılları için serbest bölgelere sağlanan vergi ayrıcalıklarından kaynaklanan vergi harcamaları (serbest bölgelerdeki gelir vergisi kazanç istisnası [3218 SK Geçici Madde 3/2-a], serbest bölgeler için gelir vergisi stopaj desteği [3218 SK Geçici Madde 3/2-b] ve serbest bölgelerdeki kurumlar vergisi kazanç istisnası [3218 SK Geçici Madde 3/2-a]) aşağıdaki tabloda görüldüğü gibi tahmin edilmiştir⁸⁴.

Tabloda ayrıca gelir vergisi uygulamasındaki vergi harcamaları toplamı (GVK ve diğer kanunlar) ile kurumlar vergisi uygulamasındaki vergi harcamaları toplamı (KVK ve diğer kanunlar) da yer almaktadır.

⁸⁴ T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü. **Vergi Harcamaları Raporu**. Ankara, 2018. https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/Vergi-Harcamalar_-Raporu-2018.pdf. Erişim Tarihi: 22.11.2020, s. 293, 306, 307, 313, 319, 320.

Tablo 2: Serbest Bölgelerde Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Uygulamasına Yönelik Vergi Harcamaları

	Vergi Harcaması Kalemi	Tutar (Bin TL)	
		2019	2020
(1)	Serbest bölgelerdeki gelir vergisi kazanç istisnası (3218 SK Geç. Madde 3/2-a)(1)	265.681	307.428
(2)	Serbest bölgeler için gelir vergisi stopaj desteği (3218 SK Geç. Madde 3/2-b) (2)	522.452	604.545
(3)	TOPLAM (3=1+2)	788.133	911.973
(4)	Gelir vergisi uygulamasındaki vergi harcamaları (GVK) (4)	64.845.665	83.384.951
(5)	Gelir vergisi uygulamasındaki vergi harcamaları (Diğer kanunlar) (5)	3.421.700	3.959.352
(6)	TOPLAM (6= 4+5)	68.267.365	87.344.303
(7)	Serbest bölgelerdeki kurumlar vergisi kazanç istisnası (3218 SK Geçici Madde 3/2-a) TOPLAM (7)	1.104.826	1.278.427
(8)	Kurumlar vergisi uygulamasındaki vergi harcamaları (KVK) (8)	23.044.242	26.665.184
(9)	Kurumlar vergisi uygulamasındaki vergi harcamaları (Diğer kanunlar) (9)	4.986.729	5.770.293
(10)	TOPLAM (10)	28.030.971	32.435.477
(11)	Serbest bölgelerdeki gelir vergisi kazanç istisnası + Serbest bölgeler için gelir vergisi stopaj desteği + Serbest bölgelerdeki kurumlar vergisi kazanç istisnası (11= 1+2+7)	1.892.959	2.190.400
(12)	Gelir vergisi uygulamasındaki vergi harcamaları (GVK+ Diğer kanunlar) + Kurumlar vergisi uygulamasındaki vergi harcamaları (KVK+ Diğer kanunlar) (12= 6+10)	96.298.336	119.779.780
(13)	Serbest bölgeler açısından GV ve KV uygulamasından kaynaklanan vergi harcamaları toplamı / GV ve KV uygulamasından kaynaklanan toplam vergi harcamaları (13= 11/12)	0,019	0,018

Kaynak: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü. **Vergi Harcamaları Raporu.** Ankara, 2018, (https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/Vergi-Harcamalar_Raporu-2018.pdf), Erişim Tarihi: 22.11.2020, s. 293, 306, 307, 313, 319, 320.

Tablodan görüleceği üzere serbest bölgeler açısından gelir vergisi ve kurumlar vergisi uygulamasından kaynaklanan vergi harcamaları toplamı 2019 yılı için 1.892.959.000 TL ve 2020 yılı için 2.190.400.000 TL olarak tahmin edilmiştir. Öte yandan gelir vergisiyle kurumlar vergisi uygulamasındaki toplam vergi harcamaları 2019 yılı için 96.298.336.000 TL ve 2020 yılı için 119.779.780.000 TL olarak tahmin edilmiştir. Dolayısıyla serbest bölgeler açısından vergi harcamaları toplamının gelir vergisi ve kurumlar vergisi uygulamasındaki toplam vergi harcamalarına oranı 2019 yılı için %1,9 ve 2020 yılı için %1,8 olmaktadır. Yani serbest bölgelerden kaynaklanan vergi harcamalarının oldukça önemsiz denilebilecek düzeylerde kaldığı ifade edilebilir.

Vergi harcaması şeklinde değerlendirilen ayrıcalıklar vergi matrahını aşındırmaktadır; ancak bu vergi harcamaları, genellikle ekonomide birtakım ayrıcalıklar tanınarak bazı sektör ve kesimlerin teşvik edilmesi açısından kullanılmaktadır⁸⁵.

Serbest bölgelerin kuruluş amaçları arasında da bu bölgelere, birtakım teşvikler sağlanarak ihracatı arttırmak ve ülkenin büyümesine katkıda bulunmak gibi amaçlar olduğu görülmektedir. Bu açıdan serbest bölgeler; istisna, muafiyet ve indirim gibi uygulamalarla vergi kaybına yol açmakla birlikte; söz konusu teşvik ve vergisel kolaylıklar, serbest bölgelerin kuruluşu ve işleyişi gereği sağlanmakta, bu açıdan söz konusu bölgelerin amaçlarına hizmet etmektedir. Diğer bir ifadeyle serbest bölgelere tanınan ayrıcalıklar nedeniyle ortaya çıkan vergi kaybı, bu bölgelerin doğası gereği ortaya çıkmaktadır.

Ayrıca serbest bölgeler, vergi gelirlerinde kayıplara neden olmasına karşın, ihracatı ve ithalatı kolaylaştırmak, döviz gelirlerini arttırmak, istihdam yaratmak ve teknoloji transferi sağlamak gibi olumlu etkilere sahiptir. Diğer bir ifadeyle serbest bölgelerin vergi kaybına neden olması, buldukları ülke açısından bir maliyet unsuru iken; bu bölgelerin ülke ekonomisine sağladığı getiriler, fayda unsuru olarak düşünülmektedir. Bu çerçevede devlet, bir tür fayda-maliyet analizi yoluyla serbest bölgelere yönelik istisna, muafiyet ve indirim gibi ayrıcalıklar uygulamaktadır.

5. MEVZUATIN KARMAŞIKLIĞI AÇISINDAN

Serbest bölgelere ilişkin düzenlemeler temel olarak 3218 sayılı Kanun'da yer almakla birlikte, bu Kanun'un özellikle vergi düzenlemelerine (gelir vergisi, kurumlar vergisi, damga vergisi ve harçlar) ilişkin hükümlerin yer aldığı geçici 3. maddesi defaten değiştirilmiştir.

Söz konusu madde incelendiğinde ise 1. fıkrasında yer alan ve 31.12.2008 tarihinde sona eren istisna düzenlemelerinin karmaşıklığa neden olduğu görülmektedir.

Öte yandan aynı maddenin 2. fıkrasıyla tanınan vergi avantajlarının "Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar" denilerek sınırlandırılmış olması vergilemede belirlilik ilkesi açısından tartışılabilir niteliktedir.

⁸⁵ Joseph E. STIGLITZ. **Kamu Kesimi Ekonomisi**. Çev. Ömer Faruk BATIREL. Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayını No: 396. İstanbul, 1994, s. 38-39.

SONUÇ

Bir ülkenin siyasal sınırları içinde bulunmakla birlikte, gümrük sınırlarının dışında kalan ve ihracatın artırılması amacıyla ülkenin diğer kesimlerine kıyasla daha geniş teşviklerin tanındığı serbest bölgelerin dünyada 5000'den fazla örneği görülmektedir.

Çeşitli olumlu ve olumsuz yönleri olsa da serbest bölge uygulamalarıyla amaçlanan, ülke ekonomisine katkı sağlanması ve uluslararası ticaretin artırılmasıdır. Bu çerçevede birçok ülkede nitelikleri itibarıyla farklılıklar olsa da serbest bölge uygulamalarına yer verildiği görülmektedir. Bu nedenle serbest bölgeler, işletmelere sağlanan teşvikler ve vergisel avantajlar nedeniyle vergi planlaması açısından bir araç olarak kullanılabilir. Nitekim serbest bölgelerde faaliyet gösteren işletmelere, çeşitli ayrıcalıklar tanınmakta ve bu çerçevede vergi avantajları da belirleyici olabilmektedir.

Vergi planlaması, mükelleflerin vergi yükünü en aza indirme çabalarından hareketle bu yükün dışında kalmak amacıyla kanundaki boşluk ve imkanlardan yararlanma yöntemlerinin birleşimi olup; böylece şartlarını en az vergiyi ödeyecek şekilde değerlendirmeleri ve yasal sınırlar içinde kalarak vergi tasarrufu sağlamalarıdır. Farklı bir ifadeyle vergi planlaması genel olarak işletmelerin kar maksimizasyonu amacıyla maliyetlerini en aza indirmek için vergi tasarrufu sağlamak şeklinde gerçekleştirmiş oldukları faaliyetlerin bütünü olarak ifade edilebilir.

Bu açıdan ülke örneklerine bakıldığında işletmelerin vergi planlaması yapabilmelerine yönelik çeşitli imkanlar sunulduğu görülmektedir. Çin uygulamalarında Shangay serbest bölgesinde gelir vergisi açısından kademeli bir geçiş uygulanmakta ve ilk yıllarda vergi muafiyeti tanınmakta, izleyen yıllarda belli bir süre verginin belli bir kısmının ödenmesi söz konusu olmaktadır. Ayrıca üstün teknoloji alanında faaliyet gösteren işletmelerden gelir vergisinin bir kısmı alınmamaktadır.

İrlanda uygulamalarında serbest bölgelerde sermaye kazançları açısından vergi muafiyeti tanınmakta, istihdam edilen personele gelir vergisi indirimi uygulanmakta; ithal edilen mallar ve girdi malları için KDV istisnası sağlanmakta, kurumlar vergisinde indirimli oran uygulanması yoluna gidilmektedir.

Birleşik Arap Emirlikleri uygulamalarında ithalat ve ihracat vergilerinden muafiyet tanınmakta, yabancı işletmelere kar transferi garantisi sağlanmakta, uzun süreli kurumlar vergisi ve gelir vergisi muafiyeti sağlanmaktadır. ,

Hindistan uygulamalarında ithalatta ve yurt içinden yapılan tedariklerde gümrük vergisi istisnası, faaliyetinin ilk 5 yılında ihracat yapanlara gelir ve kurumlar vergisi muafılığı ve ülke içinde uygulanan KDV'den istisna ve harçlardan muafık sağlanmaktadır.

Almanya uygulamalarında bölgeye giren mallar bölgede durduğu sürece gümrük vergisinden istisna tutulmaktadır. Panama uygulamalarında serbest bölgelerde faaliyet gösteren işletmelere ithalat ve ihracatta herhangi bir kota uygulanmamaktadır.

ABD uygulamalarında ithal edilen ve daha sonra ABD dışına yeniden ihraç edilen mallara gümrük vergisi uygulanmamakta; ithal mallar serbest bölgeler dışında ABD'ye

girene kadar ithalat vergileri ve tüketim vergileri ertelenmektedir. İhracata hazır olan ürün, ithal edilen üründen daha düşük vergiye tabi ise düşük vergi oranı uygulanmakta; ayrıca iki serbest bölge arasında yapılan ihracatta vergi borcu doğmamaktadır.

Türk vergi sisteminde de çok sayıda vergi planlaması aracı bulunmakta olup, serbest bölgeler işletmeler için bu araçlardan biri olarak kullanılabilir. Serbest bölgeler işletmeler için bu araçlardan biri olarak kullanılabilir.

Ülkemizde serbest bölgelerde faaliyet gösteren işletmelere yönelik olarak; gelir vergisi, kurumlar vergisi, gümrük vergisi, KDV, ÖTV, damga vergisi ve harçlar açısından birtakım avantajlar sağlanmıştır.

Gelir vergisi ve kurumlar vergisi açısından serbest bölgelerde faaliyette bulunan mükelleflerin Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar bölgede imal edilen malların satışından ve belirtilen hizmetlerin ifasından elde ettikleri kazançları, gelir veya kurumlar vergisinden istisna tutulmaktadır. Yukarıda açıklandığı üzere istisna uygulaması, üretim faaliyetinden elde edilen kazançlar ile serbest bölgelerde, bakım, onarım, montaj, demontaj, elleçleme, ayırıştırma, ambalajlama, etiketleme, test etme, depolama hizmeti faaliyetlerinden elde edilen kazançlara uygulanmaktadır. Bununla birlikte alım-satım faaliyetinde bulunan mükelleflerin istisnadan faydalanması mümkün bulunmamaktadır.

KDV açısından serbest bölgelerdeki müşteriler için yapılan fason hizmetler KDV'den istisna tutulmaktadır. Ayrıca serbest bölgede ifa edilen hizmetler ile serbest bölgelere veya bu bölgelerden yapılan ihrac amaçlı yük taşıma işleri de istisna tutulmuştur. ÖTV açısından ihracat istisnasına yer verilmiştir. ÖTV'ye ekli listelerde yer alan malların tamamı, ayırım yapılmaksızın ihracat istisnası kapsamına alınmıştır. Öte yandan serbest bölgeye yapılan satışlar ÖTV kapsamında ihracat sayılmamaktadır.

Gümrük vergisi açısından serbest bölgelerde gümrük ve kambiyo mükellefiyetine dair mevzuat hükümlerinin uygulanmayacağı hüküm altına alınmıştır. Buna göre serbest bölgelerde gümrük vergisi prosedüründen arındırılmış bir ticaret ortamı bulunmaktadır.

Damga vergisi ve harçlar açısından ise serbest bölgelerde faaliyette bulunan mükelleflerin Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetler ile ilgili olmak kaydıyla yaptığı işlemler harçtan, bu işlemlere ilişkin düzenlenen kağıtlar ise damga vergisinden istisna tutulmaktadır.

Bu çerçevede sağlanan teşvikler ve vergisel avantajlar dikkate alınacak olursa serbest bölgelerin vergi planlaması açısından bir araç olduğu kuşkusuzdur. Dolayısıyla işletmeler vergi planlaması araçlarıyla bu bölgelere yönlendirilerek serbest bölge uygulamalarının ülke ekonomisine katkı sağlaması mümkün hale getirilmiş olmaktadır.

Öte yandan serbest bölgeler ve bu bölgelere yönelik mevzuat ve uygulamalar;

- yurt içindeki işletmelerle bu bölgede faaliyet gösteren işletmeler arasında haksız rekabet ortamı meydana gelmesi,

- vergi avantajlarının vergi kaybına yol açması,
 - ücretlilere yönelik bir ayrıcalık gibi görünen düzenlemeden işverenlerin yararlanması,
 - serbest bölgelere ilişkin mevzuatın (özellikle vergilemeye ilişkin hükümlerinin) sürekli değişikliğe uğraması,
 - vergi avantajlarının sona erme tarihinin vergilemede belirlilik ilkesi yönünden olumsuzluk arzemesi,
- açısından tartışılabilir.

KAYNAKÇA

- A Guide on Germany's Free Trade Zones. (<https://www.companyformationgermany.com/a-guide-on-germanys-free-trade-zones>). Erişim Tarihi: 14.11.2020.
- ACAR, Sevil ve GÜLTEKİN KARAKAŞ, Derya. "Dünyada ve Türkiye'de Serbest Bölgeler", **Marmara İktisat Dergisi**, C. 1, S. 1.
- AKDOĞAN, Abdurrahman. **Kamu Maliyesi**. 17. Baskı, Gazi Kitabevi, 2016.
- AKYÜREK, E. (1983). **Serbest Bölge Tanım, Dünya'da ve Türkiye'de**. İstanbul Ticaret Odası. İstanbul. (<http://kutuphane.ito.org.tr/itoyayin/0001644.pdf>).
- ALTAY, F. (2016). **Dünyada Ve Türkiye'de Serbest Bölge Uygulamaları**, Konya Ticaret Odası Araştırma Raporu. Konya.
- AMADASUN ve A., IGBINOSA, S. O. "Strategies For Effective Tax Planning". **Franklin Business&Law Journal**, S. 2, 2011.
- ARAS, İsmail ve KÖKSOY, Nurten Elvan. **Serbest Bölgeler Bilgi Notu**. Mevlana Kalkınma Ajansı. Konya. 2015. s. 7. (<https://www.mevka.org.tr/Yukleme/Uploads/DsySuJa5G7212017101907AM.pdf>), Erişim Tarihi: 03.01.2020.
- ARSLAN, Ömer Faruk ve AKÇAY, Önal. (2020). "Serbest Bölge Kazanç İstisnasında Faaliyet Ruhsat Tarihinin Önemi". **Vergi Raporu Dergisi**. Ekim 2020. S. 253.
- ARSLANER, Hakan ve ÇOBANOĞLU, Sefa. (2016). "Serbest Bölgelerde Vergi Avantajları". Adnan Menderes Üniversitesi. **Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**. C. 3, S. 3.
- BULUT, İlhan. **"Serbest Bölgelerin Bugünü ve Geleceği Bakımından Vergi ve Teşvik Politikaları: Türkiye Örneği"**. Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Bursa, 2005.
- China (Shanghai) Pilot Free Trade Zone, "Discover SHFTZ", (http://en.china-shftz.gov.cn/2018-08/17/c_263780.htm). Erişim Tarihi: 14.11.2020.
- China (Shanghai) Pilot Free Trade Zone. (<http://en.shftz.gov.cn>). Erişim Tarihi: 14.11.2020.
- ÇETİNKAYA, Ö. ve BEKTAŞ, N. B. (2014). "Serbest Bölgeler ve Ekonomik İşlevleri Yönüyle Değerlendirilmesi". **Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**. C. 7. S. 2.
- DBS Treasury Prism. Treasury Concepts Free Trade Zones in Asia. (<https://treasuryprism.dbs.com/treasury-concepts/free-trade-zones-in-as-1>). Erişim Tarihi: 14.11.2020.
- DOĞRUSÖZ, Bumin. "Serbest Bölgelerde Ödenen Ücretlerin Vergilendirilmesi". **Dünya Gazetesi**. 28.02.2017, (<https://www.dunya.com/kose-yazisi/serbest-bolgelerde-odenen-ucretlerin-vergilendirilmesi/351652>), Erişim Tarihi: 14.12.2020.
- EDİZDOĞAN, Nihat, ÇETİNKAYA, Özhan, GÜMÜŞ, Erhan. **Kamu Maliyesi**. Ekin Basım Yayım Dağıtım. Bursa, 2010, s. 191.
- EICKE, R. "Tax Planning with Holding Companies- Repatriation of us Profits From Europe: Concepts, Strategies, Structures". **Wolters Kluwer Law & Business**. 2008.

- ERKAN, H. ve TATLIDİL R. (1990). **Serbest Bölgelerde Uygulanacak Teşvik Tedbirlerinin Sektörlere Katkıları Yönünden Değerlendirilmesi**. TOBB Yayınları. Yayın No:175. Ankara.
- ERKAN, Mehmet. **Yorum ve Açıklamalarla Özel Tüketim Vergisi Uygulaması**. Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını. Acar Basım, İstanbul, 2009.
- Free Economic Zones in The World. Free economic and trade zones in Ireland. (<https://freeeconomiczones.weebly.com/free-economic-zone-in-ireland.html#>). Erişim Tarihi: 14.11.2020.
- GÜNDÜZ, Necmettin. **Tüm Yönleriyle Kurum Kazancının Vergilendirilmesi**. Vergi Müfettişleri Derneği Yayınları. Ankara, 2020.
- heGuardian. (<https://www.theguardian.com/cities/2016/apr/19/story-of-cities-25-shannon-ireland-china-economic-boom>). Erişim Tarihi: 14.11.2020.
- Hong Kong's Trade Policy. (https://www.tid.gov.hk/english/trade_relations/trade_policy/trpolicy.html). Erişim Tarihi: 14.11.2020.
- (<https://ticaret.gov.tr/data/5b9b666013b8761cc09f9bad/Avantajlar.pdf>). Erişim Tarihi: 13.11.2020.
- İBİŞ, C. (2004). "İşletmelerde Vergi Planlaması". **Mali Çözüm Dergisi**. S. 68.
- İBİŞ, Cemal. "İşletmelerde Vergi Planlaması". **Mali Çözüm Dergisi**. S. 68, Temmuz Ağustos Eylül 2004.
- iContainers. The World's most important free trade zones. 20.9.2019, (<https://www.icontainers.com/us/2019/08/20/worlds-most-important-free-trade-zones/>). Erişim Tarihi: 14.11.2020.
- İSBAŞ. **Serbest Bölge Avantajları**. (<http://www.isbas.com.tr/serbest-bolge-avantaj.html>). Erişim Tarihi: 15.11.2020.
- KAVLAK, Mehmet Emin. "Economic Impacts of Free Zones in Turkey: A Questionnaire Study Conducted With Firms Operating in Turkish Free Zones Regarding The Perception of The Firms on The Success Of Free Zones". **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. Middle East Technical University (METU). 2012.
- KIZILLOT, Şükrü. **Açıklamalı ve İçtihatlı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**. Yaklaşım Yayıncılık. Ankara 2010.
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği. **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**. 2. Cilt, İstanbul, 2020.
- NAR, Mehmet. "Vergi Planlaması Aracı Olarak Ar-Ge Harcamaları". **Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi**. C. 8, S. 37, Nisan 2015.
- OECD Observer. Free zones: Benefit and costs. (https://oecdoobserver.org/news/archivestory.php/aid/3101/Free_zones:_Benefits_and_costs.html). Erişim Tarihi: 14.11.2020.
- OKTAR, C. (2004). İşletmelerde Vergi Planlaması ve Türkiye Örneği. Filiz Kitabevi. İstanbul.

- ORTAKARPUZ, Metehan. "Serbest Bölge Kavramı ve Genel Bilgiler". **Küresel Ekonomide Özel Ekonomik Alanlar Serbest Bölgeler ve Lojistik Köyler**. (Ed. Metehan ORTAKARPUZ). Eğitim Yayınevi. Konya. 2020.
- ÖZTÜRK, L. (2013). "Serbest Bölgelerin Geleceği: Türkiye Açısından Bir Değerlendirme". **Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi**. C. 9. S. 19.
- Pols Attorneys. Panama Tax Free Zones. (https://www.panama-offshore-services.com/panama_tax_free_zones/). Erişim Tarihi: 14.11.2020.
- PÜRSÜNLERLİ, ÇAKAR E. ve SARAÇOĞLU, F. (2014). "Vergide Özgürlük İlkesi". **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**. C. XVIII. S. 3-4.
- SARAÇOĞLU, Fatih ve ÇAKIR, Muharrem. "Bir Vergi Planlaması Aracı Olarak Devir Müessesinin Değerlendirilmesi". **Uluslararası Sosyal ve Eğitim Bilimleri Dergisi**. C. 4, S. 8, 2017.
- Shanghai FTZ supports offshore transit trade, (http://subsites.chinadaily.com.cn/shftz/2019-11/29/c_430089.htm). Erişim Tarihi: 14.11.2020.
- Shannon Free Zone at a Glance. (<https://www.shannonchamber.ie/about/about-shannon/shannon-for-business/shannon-free-zone/#ShannonFreeZone%E2%80%99sInnovativeHistory-0>). Erişim Tarihi: 14.11.2020.
- ShannonChamber. Why Shannon?. (<https://www.shannonchamber.ie/about/about-shannon/shannon-for-business/why-shannon/>). Erişim Tarihi: 14.11.2020.
- ShipaFreight. Free Trade Zones in the World. Aug 9, 2020, (<https://www.shipafreight.com/knowledge-series/free-trade-zones/>). Erişim Tarihi: 14.11.2020.
- STIGLITZ, Joseph E. **Kamu Kesimi Ekonomisi**. Çev. Ömer Faruk BATIREL. Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayını No: 396. İstanbul, 1994, s. 38-39.
- ŞANVER, Salih. "İşletme Vergiciliği". **Maliye Enstitüsü Konferansları**. On yedinci Seri. 2012.
- ŞİŞMAN, B. (2003). İşletmelerde Vergi Planlaması Yöntemleri. Yaklaşım Yayınları. Ankara.
- T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü. **Vergi Harcamaları Raporu**. Ankara, 2018, (https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/Vergi-Harcamalar_-Raporu-2018.pdf), Erişim Tarihi: 22.11.2020.
- TheAdvantagesandDisadvantagesofConstructingFree-TradeZonesasanIndustrialisation Strategy, (<https://www.grin.com/document/284233#:~:text=Evidence%20show%20that%20zones%20have,others%20results%20have%20been%20disappointing>). Erişim Tarihi: 04.01.2020.
- TIEFENBURG, S. (2012). "U.S. Foreign Trade Zones, Tax-Free Trade Zones of the World". **And Their Impact on the U.S. Economy. Thomas Jefferson School of Law**. s. 26. (http://works.bepress.com/susan_tiefenbrun/3). Erişim Tarihi: 14.11.2020.

- Ticaret Bakanlığı. Serbest Bölgeler Mekansal Yönetim Otomasyonu (SEBATLAS). (<https://www.sebatlas.gov.tr/index.aspx>). Erişim Tarihi: 14.11.2020.
- Ticaret Bakanlığı. **Yönü İtibariyle Toplam Ticaret Hacmindeki Değişmeler**. (https://ticaret.gov.tr/data/5b8707aa13b8761450e18e06/Toplam_Tic_Hacim_Degismeler.pdf), Erişim Tarihi: 14.02.2020.
- TOROSLU, M. V. (2000). **Serbest Bölgeler**. Beta Basım Yayın Dağıtım A.Ş. İstanbul.
- USA free zones. (<https://www.healyconsultants.com/usa-company-registration/free-zones/>). Erişim Tarihi: 14.11.2020.
- UZAY, Nisfet ve TIRAŞ, Hayrettin. “Serbest Bölgelerin Ekonomik Etkileri: Kayseri Serbest Bölgesi İçin Bir Uygulama”. **Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**. C. 1. S. 26. 2009.
- ÜÇİŞİK, Süheyla. “Türkiye’de Serbest Bölgeler”. **Marmara Coğrafya Dergisi**. 2013.
- ÜZELTÜRK, Hakan. “Serbest Bölgeler Konusunda Bazı Tespitler”. **Mali Çözüm Dergisi**. 2003, S. 62, (http://archive.ismmmo.org.tr/YAYINLAR/MALI_COZUM/MALICOZUM62.pdf), Erişim Tarihi: 14.11.2020.
- Wolters Kluwer – LowTax. Ireland: Offshore Legal and Tax Regimes. The Shannon Free Zone. (<https://www.lowtax.net/information/ireland/ireland-the-shannon-free-zone.html>), Erişim Tarihi: 14.11.2020.

