

SERBEST BÖLGELER - GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ MUAFİYETİ - ÖRTÜLÜ KAZANÇ

Murat AYSAN*

Serbest bölgeler, bir ülkenin ulusal egemenlik sınırları içinde bulunmakla birlikte, o ülkenin gümrük hattı dışında kalan, mali ve iktisadi alandaki yasal düzenlemelerden kısmen veya tamamen muaf olan, ticari ve sınai faaliyetlerin ayrı veya birlikte yapılabilirdiği ve sınırları önceden yasalarla belirlenmiş olan özel amaçlı alanlardır.

Türkiye'de serbest bölgeler uygulamasına 15.06.1985 tarihinde yayımlanan 3218 sayılı Serbest Bölgeler Yasası ile birlikte geçilmiş olup, halihazırda faaliyet gösteren serbest bölge sayısı 16'dır.

Bu bölgelerimizde tekstil, gıda işleme, deri işleme, makine tamir-montaj-demontaj, kimyevi madde ambalajlama, bilgisayar, elektronik ve optik aletler, etiketleme, paketleme, ayakkabı, halı, mobilya ve çeşitli ürünlerin imalat ve montajı, ithalat, ihracat, re-export, transit ticaret, takas, bankacılık, müşavirlik ve sigortacılık alanlarında faaliyette bulunulabilmektedir. Lakin serbest bölgelerimizin klasik serbest bölge kavramının dışına çıkarak ihtisaslaşmaya yöneldikleri de görülmektedir. Örneğin İstanbul Atatürk Havalimanı Serbest bölgesi yazılım ve ticaret, Ege Serbest Bölgesi yüksek teknoloji, İstanbul-deri ve Menemen-deri Serbest Bölgeleri deri işleme, Mersin Serbest Bölgesi tekstil, hafif sanayi ve gıda alım satımı, Adana-Yumurtalık Serbest Bölgesi ise ağır sanayi alanında ihtisaslaşmaya yönelmiştir.

Serbest Bölgelerin Sağladığı Yapısal Avantajlar

Serbest bölgelerin bu bölgelerde faaliyette bulunan firmalara sağlamış olduğu pek çok avantajlar olup, başlıcaları aşağıdaki gibidir.

- Türkiye'den serbest bölgelere yapılan satışlar ihracat sayıldığından, Türkiye'de üretilen hammadde, yarı mamul ve mamul maddeler ihraç fiyatlarıyla alılabilmektedir ki ihraç fiyatları genellikle yurt içindeki fiyatlardan daha düşüktür.

- Serbest bölgelerde faaliyet gösteren bankalardan, yurt içindeki bankalara nispeten daha iyi koşullarda kredi almak mümkündür. Keza serbest bölgelerde alım-satım konvertibl dövizlerle yapıldığından enflasyonun olumsuz etkisine rastlanmamaktadır.

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

- Serbest bölgelerde her türlü altyapı hazır durumdadır.

(*) Vergi Denetmeni

- Serbest bölgelerde bürokrasi en aza indirilmiştir.

- Serbest bölgelerden limanlara, hava alanlarına, yol şebekelerine, kültür, turizm ve eğlence merkezlerine ulaşım kolayca sağlanabilmektedir.

Serbest Bölgelerin Kuruluş Amacı

3218 sayılı Serbest Bölgeler Yasası'nın birinci maddesinde serbest bölgelerin kuruluş amacı;

- İhracat için yatırım ve üretimi artırmak,

- Yabancı sermaye ve teknoloji girişini hızlandırmak,

- Ekonominin girdi ihtiyacını ucuz ve düzenli şekilde temin etmek ve

- Dış finansman ve ticaret imkânlarından daha fazla yararlanmak, olarak belirlenmiştir.

Serbest Bölgelere Sağlanan Avantajlardan Gelir ve Kurumlar Vergisi Muafiyeti ve Örtülü Kazanç

Her ne kadar serbest bölgelerde faaliyette bulunan firmalar serbest bölgelerin yapısal avantajlarından faydalanabilmekte iseler de, Serbest bölge uygulamalarının başarısı ve dahi serbest bölgelerden amaçlananların temini için serbest bölgelere yapılacak yatırımların teşviki de gerekmektedir ki, buda ancak bazı özel düzenlemeler ile mümkündür. Serbest bölgeler Türkiye uygulamasında bu özel düzenlemelerin en başta geleni gelir ve kurumlar vergisi muafiyetidir.

Gelir ve Kurumlar Vergisi Muafiyeti

3218 sayılı Serbest Bölgeler Yasası'nın 6. maddesinde;

"Serbest Bölgeler gümrük hattı dışında sayılır. bu bölgelerde, vergi, resim, harç, gümrük ve kambiyo mükelleflerine dair mevzuat hükümleri uygulanmaz.

İşleticiler ve kullanıcılar yatırım ve üretimi safhalarında Bakanlar Kurulunca belirlenecek teşviklerden yararlanabilir.

Türkiye'de tam ve dar mükellef gerçek ve tüzel kişilerin serbest bölgedeki faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazanç ve iratlar Türkiye'nin diğer yerlerine getirildiğinin kambiyo mevzuatına göre tevsiki halinde de gelir ve kurumlar vergisinden muaftır." denilmektedir.

Görüldüğü üzere 6. maddenin birinci bendinde koşulsuz vergisizlikten, üçüncü bendinde ise serbest bölgede elde edilen kazanç ve iratların Türkiye'ye getirildiğinin tevsiki halinde vergisizlikten bahis olunmaktadır.

Her ne kadar yasa hükmü anlaşılamamakta ise de, 50 no.lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde, Gelir Vergisi Kanunu'nun 75/4. maddesi kapsamına dahil olmayan (menkul sermaye iradı sayılmayan) müstesna kazançlar arasında, "Kambiyo mevzuatı gereğince Türkiye'ye döviz olarak getirildiğinin tevsik edilmesi kaydıyla serbest bölgedeki faaliyetlerden elde edilen kazançlar" da sayılmıştır. O halde serbest bölgedeki faaliyetlerden elde edilen kazancın menkul sermaye iradı olarak vergilendirilmemesi için mutlak suretle bu kazancın Türkiye'ye döviz olarak getirildiğinin tevsik edilmesi gerekmektedir. Bu tebliğden hareketle serbest bölgedeki faaliyetlerden elde

edilen kazancın gelir-kurumlar vergisinden muaf tutulabilmesi için de aynı ön koşulun aranması gerektiği neticesine ulaşılmaktadır. Lakin kanaatimizce (serbest Bölgeler yasası'nın 6. maddesinin birinci bendinden hareketle) kazanç ve iradın serbest bölgede elde edildiğinin, serbest bölgede faaliyette bulunanlarca ispatı durumunda koşulsuz olarak vergilendirilmemesi gerekmektedir. Keza 191 no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde de; "... Kurumlar vergisi mükelleflerinin serbest bölgelerdeki faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisine tabi tutulmamaktadır. Ancak, bu istisna gerçek ve tüzel kişilerin serbest bölgelerdeki faaliyetlerinden elde edilen kazançları ile sınırlıdır." denilmekte ve muafiyet için hiçbir ön koşul belirtilmemektedir.

191 no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde ayrıca; "Bir kurumun serbest bölgelerdeki faaliyetlerden sağlanan kazançların ortaklara kâr payı olarak dağıtılması halinde, kurumun kazancının tamamen veya kısmen serbest bölgelerdeki faaliyetlerinden elde edilip edilmediğine bakılmaksızın bu kâr paylarının, elde eden tam mükellef gerçek kişiler tarafından Gelir Vergisi Kanunu'nun 85, 86 ve 87 nci maddeleri hükümleri çerçevesinde menkul sermaye iradı olarak vergilendirilmesi gerekmektedir. Tam mükellef olan bu kurumlardan elde edilen kâr paylarının beyan edilmesi halinde vergi alacağı da hesaplanacağı tabiidir." denilmektedir. Aksi görüşler mevcut olmakla birlikte, kanaatimizce kanun koyucunun bu yorumu Serbest Böl-

geler Yasası ile çelişmemektedir. Her ne kadar serbest bölgede elde edilen kazanç ve iratlar vergiden muaf ise de, serbest bölgedeki faaliyetlerden sağlanan kazanç ve iratların ortaklara kâr payı olarak dağıtılması durumunda, bu kâr payını elde eden ortaklar açısından serbest bölgede elde edilen bir kazanç veya irattan bahsedebilmek mümkün bulunmamaktadır. Keza Danıştay Dördüncü Dairesi'nce verilen bir kararda da, serbest bölgede faaliyet gösteren firmalar vergiden muaf olmakla birlikte, ortağın bu firmadan elde ettiği kâr payının vergilendirilmesi gerektiği yönünde görüş belirtilmiş ve uyuşmazlık bu görüş muvacehesinde karara bağlanmıştır (Esas no. 1997/3683, Karar No.1 1998/2097)

Yine özelliği gereği belirtmek lazım gelir ki, serbest bölgelerin, serbest bölgelerde yapılan emtia alımları/giderler, elde edilen hasılat veya kâr (matrah) veya aktif değerler toplamı üzerinden alınan/alınması muhtemel olan (geçmişte alınan net aktif vergisi ve ekonomik denge vergisi veya alınması muhtemel olan deprem vergisi gibi) olağanüstü vergilerden de muaf tutulması gerekmektedir. Nitekim Danıştay Üçüncü Dairesi'nce verilen bir kararda da:

"3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun Muafiyet ve Teşvikler başlığını taşıyan altıncı maddesinin birinci fıkrasında, serbest bölgelerin gümrük hattı dışında sayıldığı, bu bölgelerde vergi, resim, harç, gümrük ve kambiyo mükelleflerine dair mevzuat hükümlerinin uygulanmayacağı hükme bağlanmıştır.

Olayda, faaliyetinin bir bölümünü Mersin Serbest Bölgesi'nde sürdüren davacı şirketin bu bölgedeki faaliyetine ilişkin olarak net aktif vergisine tabi olmayacağı gerekçesiyle beyannamesini ihtirazi kayıtla vermesi üzerine adına net aktif vergisi tahakkuk ettirilmiştir.

Özel kanunla düzenleme getirilen bir konuda genel kanun hükümleri yerine özel kanun hükümlerinin uygulanacağı yolundaki hukuk kuralı uyarınca uyuşmazlığın çözümünde, özel kanun konumunda olan Serbest Bölgeler Kanunu hükümlerinin uygulanması gerekmektedir." gerekçesiyle davacı şirketin net aktif vergisinden muaf tutulması gerektiği belirtilerek, uyuşmazlık bu görüş muvacehesinde karara bağlanmıştır (Esas no. 1995/3890, Karar no. 1997/958).

Örtülü Kazanç

Serbest bölgelere tanınan muafiyetler bazı vergisel sorunları da beraberinde getirmektedir. Keza aynı holdinge veya aynı gruba bağlı iki (kardeş) şirketten biri veya merkeze bağlı bir şube serbest bölgede faaliyet gösterebilmekte ve kârın tamamı veya büyük çoğunluğu serbest bölgede faaliyet gösteren kardeş şirket veya şube bünyesinde oluşturulabilmektedir. Yani merkezde faaliyet gösteren A şirketi, 100 lira maliyet bedelli bir emtia için 120 liraya yurtdışından bir müşteri bulmuş ise, dışsatıma konu olan emtia öncelikle maliyet bedeli üzerinden veya çok cüzi bir kâr ile serbest bölgede faaliyet gösteren kardeş şirkete veya şubeye fatura edilmekte ve bu emtia

serbest bölgede faaliyet gösteren firma tarafından 120 lira bedelle dışsatıma konu edilmek suretiyle kârın tamamının veya çoğunluğunun serbest bölgede faaliyet gösteren kardeş şirket veya şube bünyesinde oluşturulması sağlanmaktadır.

Hatta bahse konu emtia serbest bölgede faaliyet gösteren kardeş şirket veya şubeye maliyet bedelinin de altında bir değerle fatura edilerek, bu satımdan doğan kârın tamamı serbest bölgede oluşturulmak suretiyle tamamen vergi dışı tutulmakta ve bundan başka A şirketinin dahilinde teslimler dolayısıyla ede ettiği kârının da (dışsatıma konu emtianın maliyet bedeli ile serbest bölgede faaliyet gösteren kardeş şirket veya şubeye fatura edildiği bedel arasındaki fark kadar) massedilmesi yoluna gidilmektedir.

Kanaatimizce, dışsatıma konu olan emtianın merkezdeki şirket tarafından maliyet bedeli üzerinden veya çok cüzî bir kâr ile serbest bölgede faaliyet gösteren kardeş şirkete veya şubeye fatura edilmesi durumunda da (özellikle de dışsatıma konu emtianın Türkiye içinde veya yurtdışına daha yüksek fiyatlarla satıldığına dair emsaller mevcut ise) örtülü kazanç iddiasında bulunulabilir ise de, merkezdeki şirketin dahilindeki teslimler dolayısıyla elde ettiği kârını da masseder mahiyette olan maliyet bedelinin altındaki satışlarda, örtülü kazanç iddiasının çok daha yerinde olacağı ve bu yolu vergiden kaçınmak olarak görenlerin örtülü kazanç iddiaları karşısında mağdur duruma düşebilecekleri aşîkârdır.