



Son Düzenlemeler Işığında Serbest Bölgelerde Vergileme Esasları



Yusuf TÜFEKÇİOĞLU
Vergi Denetmeni

I-GİRİŞ

Genel olarak serbest bölgeler; ülkenin siyasi sınırları içinde olmakla beraber gümrük hattı dışında sayılan, ülkede geçerli ticari, mali ve iktisadi alanlara ilişkin hukuki ve idari düzenlemelerin uygulanmadığı veya kısmen uygulandığı, sınai ve ticari faaliyetler için daha geniş teşviklerin tanındığı ve fiziki olarak ülkenin diğer kısımlarından ayrılan yerler olarak tanımlanmaktadır.

Serbest Bölgeler; ihracatın artırılması, yabancı yatırımların özendirilmesi, teknoloji ve bilgi transferi, ekonominin girdi ihtiyacının ucuz ve düzenli şekilde temin edilmesi, dış finansman ve ticaret imkanlarından daha fazla yararlanılması ve yerli işgücüne istihdam olanakları yaratılması gibi amaçlarla oluşturulmaktadır.

Serbest bölgelerde faaliyette bulunmak için Dış Ticaret Müsteşarlığı Serbest Bölgeler Müdürlüğü'nden faaliyet ruhsatı alınması gerekmektedir. Faaliyet ruhsatı ; hazır işyeri kiralamak suretiyle faaliyet gösterecek kiracı-kullanıcı firmalar için 10 yıl (faaliyet konusu üretim olanlar için 15 yıl), kendi işyerini inşa etmek suretiyle faaliyet gösterecek yatırımcı - kullanıcı firmalar için ise 20

yıl (faaliyet konusu üretim olanlar için 30 yıl) süreli olarak verilmektedir.

Ayrıca, Genel Müdürlükçe, proje bazında değerlendirilecek "Özel Yatırımlar" için 49 - 99 yıla kadar süreyle faaliyet ruhsatı verilebilmektedir.

Serbest bölgelerde faaliyet konuları, üretim, alım-satım, montaj-demon-taj, bakım-onarım, bankacılık, sigortacılık, bilişim, finansal kiralama, depo iş-letmeciliği, işyeri kiralama ve diğer konular olarak belirlenmiş bulunmaktadır.

Türkiye'de Serbest Bölgeler konusunda düzenleme getiren esas kanun 15.6.1985 tarih ve 3218 sayılı "Serbest Bölgeler Kanunu" dur. Uygulamaya yönelik ayrıntılı hükümler ise bu kanuna istinaden çıkarılan 10.3.1993 tarih ve 21520 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Serbest Bölgeler Uygulama Yö-netmeliği" nde yer almıştır.

Serbest Bölgeler konusunda geçerli ana mevzuat anılan kanun ve yönet-melikten ibaret olmakla birlikte, Serbest Bölge faaliyetleri gümrük, ithalat, ih-racat, kambiyo, devlet yardımları (yatırım-ihracat), KDV, bankacılık gibi konu-ları da ilgilendirdiğinden, Gümrük Kanunu ve Yönetmeliği, İthalat ve İhracat Rejimi Kararları ve Yönetmelikleri, Dahilde ve Hariçte İşleme Kararları ve Tebliğleri, Türk Parası Kıymetini Koruma Mevzuatı, Katma Değer Vergisi Ka-nunu ve İlgili Tebliğler, Bankalar Kanunu, Kaçakçılığın Men ve Takibine Dair Kanun gibi yasal düzenlemelerde de Serbest Bölge uygulamaları ile ilgili hü-kümlere yer verilmiştir.

Ülkemizde, 1987 yılından bu güne kadar faaliyete geçen 21 adet serbest bölgede; 2004 yılının ilk sekiz ayında ticaret hacmi 14,2 Milyar dolar olarak gerçekleşmiş aynı dönemde bu bölgelerde toplam 38.412 kişi istihdam edil-miştir.

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununda, 06.02.2004 tarihli Resmi Gazete-de yayımlanarak aynı tarihte yürürlüğe giren 5084 sayılı Yatırımların ve İstih-damın Teşviki ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile ya-pılan düzenlemeler sonucunda serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerle ilgili olarak ortaya çıkan vergisel durum yazımızın konusunu oluşturmaktadır.

II-SERBEST BÖLGELERDE VERGİLEME

A-Yasal Düzenleme ve Gerekçesi

Serbest Bölgeler Kanununun 5084 sayılı Kanunun 8 nci maddesi ile deği-

şik 6 ncı maddesi ve 9 uncu maddesi ile eklenen geçici 3 üncü maddesi aşağıdaki gibidir:

"Madde 6 - Serbest bölgeler gümrük bölgesi dışında sayılır.

Bu bölgelerde gümrük ve kambiyo mükellefiyetine dair mevzuat hükümleri uygulanmaz.

Kullanıcıların tutmak zorunda oldukları defterler ile düzenleyecekleri belgelere ilişkin olarak, 4.1.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun hükümlerine bağımlı olmaksızın düzenleme yapmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir.

İşleticiler ve kullanıcılar yatırım ve üretim safhalarında Bakanlar Kurulunca belirlenecek vergi dışı teşviklerden yararlandırılabilir."

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

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

b) Bu bölgelerde istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler 31.12.2008 tarihine kadar gelir vergisinden müstesnadır. Ancak, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla ruhsatlarında belirtilen süre 31.12.2008 tarihinden daha önceki bir tarihte sona eriyorsa, istisna uygulamasında ruhsatta yer alan sürenin bitiş tarihi dikkate alınır.

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

Serbest bölgelerde faaliyette bulunan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları, Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu is-

tisnanın Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi kapsamında yapılacak tevkifata etkisi yoktur."

5084 sayılı Kanun ile Serbest Bölgeler Kanununun 6. maddesinde yapılan değişikliğin gerekçesi ise aşağıdaki şekilde ifade edilmiştir.

" Türkiye'de uygulanmakta olan serbest bölge rejiminin en belirgin özelliği bölgede faaliyette bulunan kullanıcılara (mükelleflere) hiçbir koşula bağlı olmaksızın tanınan, sınırsız ve süresiz vergisel teşviklerdir. Bu teşvikler 6.6.1985 tarihli ve 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun 6 ncı maddesinde yer alan, bölgede vergi resim ve harç mükellefiyetlerine dair hükümlerin uygulanamayacağı ve bölgede elde edilen kazançların Türkiye'nin diğer yerlerine getirilmesi halinde gelir ve kurumlar vergisinden muaf olacağına ilişkin düzenlemelerde ifadesini bulmaktadır.

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

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

Yapılan değişiklikle bölgede Türk vergi kanunlarının geçerli olması sağlanmaktadır. Ancak, serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin uluslararası açılımları dikkate alınarak kayıt ve belge düzeni konusunda esneklik sağlanması amacıyla Maliye Bakanlığına bölgede yer alacak firmalar ile ilgili özel düzenlemeler yapılabilmesi konusunda yetki verilmiştir.

Yapılan düzenleme sonrasında, katma değer vergisi ve benzeri dolaylı vergiler açısından bugüne kadar geçerli olan uygulama devam edecektir."

Yukarıda yer verilen madde hükümleri ve gerekçeden anlaşıldığı üzere; 06.02.2004 tarihinden geçerli olmak üzere serbest bölgelerde vergi yasalarının uygulanmamasına yönelik hüküm yürürlükten kaldırılmış, vergi mevzuatı-

nın serbest bölgelerde de geçerli olması sağlanmıştır. Getirilen yeni düzenleme ile, hiçbir koşula bağlı olmaksızın serbest bölgelerde faaliyette bulunan mükelleflere sağlanan sınırsız ve süresiz vergisel teşviklerden vazgeçilerek, 06.02.2004 tarihinden sonra serbest bölgede faaliyet göstermek üzere ruhsat alan mükellefler (imalat işi ile uğraşanlar hariç) vergisel açıdan serbest bölge dışında faaliyet gösteren mükelleflerle aynı konuma getirilmiştir.

Öte yandan , kazanılmış haklarının korunması amacıyla; 6.2.2004 tarihine kadar (bu tarih dahil) serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere faaliyet ruhsatı almış yükümlülerin (mükelleflerin), faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetler dolayısıyla elde ettikleri kazançlar gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununda 5084 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemelerle ilgili ayrıntılı açıklamalara, 04/09/2004 tarih ve 25573 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 85 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yer verilmiştir.

B-06.02.2004 Tarihinden Önce (Bu tarih dahil) Faaliyet Ruhsatı Almış Mükelleflere Yönelik İstisnalar

1- Faaliyet Ruhsatlarında Belirtilen Süre İle Sınırlı Olmak Üzere Serbest Bölgelerde Gerçekleştirdikleri Faaliyetler Dolayısıyla Elde Ettikleri Kazançlara Yönelik Gelir ve Kurumlar Vergisi İstisnası

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanuna 5084 sayılı Kanun ile eklenen geçici 3 üncü maddenin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca, 06.02.2004 tarihine kadar (bu tarih dahil) serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere faaliyet ruhsatı almış mükelleflerin, faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere serbest bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetler dolayısıyla elde ettikleri kazançlar gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilmek suretiyle; yapılan düzenlemelerin yürürlük tarihi itibarıyla serbest bölgelerde faaliyetine devam etmekte olan firmaların faaliyet ruhsatlarında belirtilen sürenin sonuna kadar kazanılmış hakları korunmuştur.

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

İstisna, sadece faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden elde edilen kazançlara ilişkindir. Serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkı gelirleri de istisna kapsamında değerlendirilecektir. Dolayısıyla, serbest bölgelerde şubesi bulunan mükellefler ile işyeri, kanuni yada iş merkezi serbest bölgelerde olan mükelleflerin, bölgeler dışında yürüttükleri faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar ile serbest bölgelerde elde edilmiş olsa da hi faiz, repo ve benzeri faaliyet dışı gelirlerin istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

Bu tür faaliyet dışı gelir elde eden mükelleflerin bu gelirleri üzerinden gelir veya kurumlar vergisi ödemeleri gerekmektedir. İstisna kapsamında olmayan ve üzerinden gelir/kurumlar vergisi ödenecek faiz, repo ve benzeri faaliyet dışı gelirler üzerinden stopaj yapılmış olması durumunda ise söz konusu stopaj tutarının hesaplanan vergiden mahsup edileceği tabiidir.

Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde yer alan istisna, bir kazanç istisnasıdır. Dolayısıyla, mükelleflerin serbest bölgelerdeki faaliyetlerinden elde ettikleri hasılatı bu faaliyetlere ilişkin olarak yapılan giderlerin düşülmesi sonucu bulunacak kazanç, gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır.

İstisna kazancın doğru bir şekilde tespitinin yapılabilmesi açısından, istisna kapsamında olan faaliyetler ile diğer faaliyetlere ilişkin hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi gerekmektedir.

Serbest bölgelerde yürütülen ve istisna kapsamına giren faaliyetlerin zararlı sonuçlanması halinde; bu zararların, diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlardan indirilmesi mümkün bulunmadığı gibi ertesi yıla devredilmesi de mümkün değildir.

Merkezi veya şubesi serbest bölgelerde bulunan mükelleflerin, hem serbest bölgedeki faaliyetleri hem de serbest bölge dışındaki faaliyetlerine ilişkin müşterek genel giderler, merkezde ve şubede oluşan maliyetlerin toplam maliyetler içindeki oranı dikkate alınarak dağıtılacaktır. Maliyetlerin hesabında, merkezde ve şubede oluşan satılan malın maliyeti ile faaliyet giderlerinin toplamı dikkate alınacaktır.

Bu durumda, maliyetlerin hesabında, Gelir Tablosunda Faaliyet Giderleri olarak yer alan;

-Araştırma ve Geliştirme Giderleri

-Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri

-Genel Yönetim Giderleri ile

-Satılan Malın Maliyeti

toplamı dikkate alınacak, gelir tablosunda yer alan diğer giderler (finansman giderleri, faiz, komisyon, karşılık giderleri ve diğer olağan ve olağandışı giderler) dikkate alınmayacaktır.

Aynı şekilde hem serbest bölgelerde hem de serbest bölge dışındaki faaliyetlerde kullanılan amortismana tabi iktisadi kıymetlerin amortismanlarının, esas itibariyle her bir işte kullanıldıkları gün sayısı dikkate alınarak dağıtılması gerekmektedir. Hangi işlerde ne kadar süreyle kullanıldığı tespit edilemeyen sabit kıymetlere ilişkin amortismanlar müşterek genel giderlerle birlikte dağıtımına tabi tutulacaktır.

Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde yer alan kazanç istisnası, serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olduğundan, istisna uygulamasında süre mükelleflerin faaliyet ruhsatlarında belirtilen sürenin son günü (son gün dahil) bitecektir.

2- Ücretlerde Gelir Vergisi İstisnası

Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi hükmüne göre, 06.02.2004 tarihine kadar (bu tarih dahil) faaliyet ruhsatı almış mükelleflerin serbest bölgelerde istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler, 31.12.2008 tarihine kadar gelir vergisinden müstesnadır. Söz konusu istisna, 06.02.2004 tarihi itibariyle serbest bölgelerde çalıştırılan mevcut personelin yanısıra yeni işe alınacak personeli de kapsamaktadır.

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

çalışıldığı sürece ödenen ücretler istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin 06.02.2004 tarihine kadar alınmış faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre;

-31.12.2008 tarihinden daha önceki bir tarihte sona eriyorsa söz konusu istisna faaliyet ruhsatlarında yer alan sürenin bitiş tarihine kadar,

-31.12.2008 tarihinden daha sonraki bir tarihte sona eriyorsa söz konusu istisna 31.12.2008 tarihine kadar,

uygulanacaktır.

3-31.12.2008 Tarihine Kadar Serbest Bölgelerde Gerçekleştirilen Faaliyetler ile İlgili Olarak Yapılan İşlemlere Yönelik Her Türlü Vergi, Resim ve Harç İstisnası

Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi hükmüne göre, 06.02.2004 tarihine kadar (bu tarih dahil) faaliyet ruhsatı almış mükelleflerin; *serbest bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri ile ilgili olarak yaptıkları işlemler 31.12.2008 tarihine kadar her türlü vergi, resim ve harçtan müstesnadır.*

Yukarıda yer verilen madde lafzı yeterince açık değildir.Şöyle ki;

Madde lafzından, 06.02.2004 tarihine kadar (bu tarih dahil) faaliyet ruhsatı almış mükelleflerin; serbest bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri ile ilgili olarak yaptıkları işlemlerin nerede yapıldığına (*daha açık bir ifadeyle bu işlemler ister serbest bölge içerisinde yapılsın isterse serbest bölge dışında Türkiye'nin herhangi bir yerinde yapılsın*) bakılmaksızın 31.12.2008 tarihine kadar her türlü vergi, resim ve harçtan istisna edileceği sonucu ortaya çıkmaktadır.

Diğer taraftan, 5084 sayılı Kanun ile Serbest Bölgeler Kanununda yapılan değişikliğin gerekçesinde; ".....Yapılan düzenleme sonrasında, katma değer vergisi ve benzeri dolaylı vergiler açısından bugüne kadar geçerli olan uygulama devam edecektir." denilmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Vergi kanunlarının uygulanması başlıklı 3 üncü maddesinde; "Bu kanunda kullanılan 'Vergi Kanunu' tabiri işbu kanun ile bu kanun hükümlerine tabi vergi, resim ve harç kanunlarını ifade eder.

Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır." hükmüne yer verilmiştir.

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu her ne kadar bir vergi kanunu değil ise de bu kanunda yer alan düzenlemeler Vergi Usul Kanununa tabi vergi, resim ve harç kanunlarınca vergiye tabi tutulan işlemlere istisna getirmektedir. Dolayısıyla asıl olan vergiye tabi işlemleri düzenleyen vergi, resim ve harç kanunlarıdır.

Bu durumda Vergi Usul Kanununda yer alan "Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır." hükmünden hareketle sonuca gitmek gerekmektedir. Bu takdirde, öncelikle dolaylı vergiler açısından bugüne kadar geçerli olan (3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun 5084 sayılı Kanun ile değişmeden önceki) uygulamalara göz atmak gerekmektedir.

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun 5084 sayılı Kanun ile değişmeden önceki 6 ncı maddesinde " Serbest bölgeler gümrük hattı dışı sayılır.

Bu bölgelerde vergi , resim, harç, gümrük ve kambiyo mükellefiyetlerine dair mevzuat hükümleri uygulanmaz." hükmüne yer verilmiştir.

Bahsi geçen madde hükmü gereğince gümrük hattı dışı olarak kabul edilen serbest bölgeler içinde düzenlenen kağıtlarla, yapılan işlemlere damga vergisi ve harç bağışıklığı öngörülmüştür. Serbest bölge dışına çıkılarak bu bölgeye yönelik olmak üzere Türkiye'de yapılacak muameleler ise bu tür ayrıcalığın kapsamına girmemektedir. Zira Kanun vergi ve harca konu işlemin yapıldığı mahal itibariyle vergi bağışıklığı öngörmektedir. Bu durumda, damga vergisi ve harcı doğuran işlemin nerede yapıldığı önem arz etmektedir.

Örneğin, bankaların serbest bölgede faaliyette bulunan firmalarla serbest bölge sınırları içinde yapacakları işlemler ve bu işlemler sebebiyle düzenlenen kağıtların harç ve damga vergisinden istisna edilmesi gerekir. Ancak , serbest bölgede faaliyette bulunan firmaların serbest bölge dışındaki kurumlar nezdinde (banka, noter, tabu vb.) yaptıracakları işlemlerin ve bu işlemler sebebiyle

le düzenlenen kağıtların ise harç ve damga vergisine tabi tutulması icabeder.

Bu nedenlerle, damga vergisi ve harç uygulaması bakımından, vergi ve harca konu işlemi yapan kuruluşun serbest bölge dışında bulunması durumunda, bu işlemleri yaptıran kişi veya kuruluşların serbest bölgelerde faaliyette bulunmaları vergi ve harç uygulamasına engel teşkil etmeyecektir.

Daha genel bir ifade ile 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun (5084 sayılı Kanun ile değişmeden önceki hükümlerine göre) sağladığı muafiyet ve teşvikler yalnızca Serbest Bölge sınırı içerisinde geçerli olup, ancak Serbest Bölge faaliyetleri ile ilgili işlemleri de kapsayacak şekilde genişletilmesi imkanı bulunmamaktadır.

Yukarıda yer verilen açıklamalar ışığında ulaşılan sonucu özetlersek, faaliyet ruhsatını 06.02.2004 tarihine kadar (bu tarih dahil) almış bulunan mükelleflerin bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri ile ilgili olarak yine bu bölge dahilinde yaptıkları işlemler 31.12.2008 tarihine kadar her türlü vergi, resim ve harçtan müstesna kılınmıştır. Bahse konu mükelleflerin bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri ile ilgili olarak; bölge dışına çıkılmak suretiyle bu bölgeye yönelik olmak üzere Türkiye'de yapacakları muameleleri ise her türlü vergi, resim ve harç istisnası kapsamına girmediğinden vergiye tabi tutulacaktır.

4- İmalat Faaliyetlerine İlişkin İstisna

Serbest bölgelerde imalat faaliyetinde bulunan mükelleflerin bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları, Türkiye'nin Avrupa Birliğine tam üyeliğinin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır.

Bu istisnadan;

-Serbest bölgelerde 06.02.2004 tarihinden sonra faaliyete geçen mükellefler ile

-06.02.2004 tarihi itibarıyla serbest bölgelerde faaliyette bulunması nedeniyle, Serbest Bölgeler Kanuna eklenen geçici 3 üncü maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen istisnadan faydalanan ve faaliyet ruhsatlarında yer alan sürenin dolmasıyla normal vergileme rejimine tabi olacak mükellefler,

yararlanacaktır.

Ancak;

-Üretim dışı faaliyetlerden,

-Serbest bölge dışında üretilen malların satışından,

-Faaliyet ruhsatında belirtilen alan dışında üretilen malların satışından,

-Serbest bölgede veya serbest bölge dışında fason olarak imal ettirilen ürünlerin satışından,

elde edilen kazançlar istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

İstisna uygulamasında, imal edilen ürünün yurt dışına ya da yurt içine satılmasının bir önemi bulunmamaktadır.

Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinin ikinci fıkrası uyarınca serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançların gelir veya kurumlar vergisinden müstesna tutulabilmesi için;

-Bölgelerde "imalat" faaliyetinde bulunmak üzere almış oldukları ruhsatın bir örneğini,

-Sanayi sicil belgesi ve kapasite raporunun bir örneğini,

-İmalat faaliyetinde kullanılacak araç parkını gösteren bir listeyi,

yeni mükellefiyet tesis ettirenler mükellefiyet tesisinde, halen serbest bölgelerde faaliyete devam edenler 2004 yılı sonuna kadar, durum değişikliğinde ise (yeni bir alanda imalata başlayacak mükelleflerin bu durumu ruhsatlarına işlettirdikten sonra) değişikliği müteakip verecekleri ilk geçici vergi beyannamesi ekinde, ilgili vergi dairesine vermeleri gerekmektedir.

İstisna uygulaması açısından, imalat faaliyetinin serbest bölgede yapılması gerekmekte olup imalatın belli safhalarında dışarıdan fason hizmet satın alınması istisna uygulamasına engel teşkil etmemektedir.

Ancak,

-Fason imalatın sadece, sanayi sicil belgesi veya faaliyet ruhsatında yazılı üretim kapsamında yaptırılması,

-Söz konusu istisna serbest bölgelerde yapılan imalata tanınmış olduğundan imalatın fason imalattan çok işletmenin kendi imalatından oluşması,

-İmalat faaliyetleriyle ilgili olarak istisnadan yararlanacak kazanç tutarının fiili kapasite kullanımı ile sınırlı olması,

-İş riskinin ve organizasyonunun üstlenilmesi,

-Ham madde ve yardımcı maddelerin temin edilmesi, gerekmektedir.

Serbest bölgede imalat faaliyetinde bulunan bir mükellefin ticaretle de uğraşması durumunda, imalat faaliyetlerinden elde edilen kazançlar istisna kapsamında değerlendirilecek; faaliyet ruhsatının 06.02.2004 tarihinden önce alınmış olması hali saklı kalmak kaydıyla, ticari faaliyetlerden elde edilen kazançlar ise istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Örnek 1- 06.02.2004 tarihinden sonra imalat faaliyetinde bulunmak üzere ruhsat almış ve serbest bölgedeki şubesinde ayakkabı imalatıyla uğraşan bir mükellefin aynı zamanda bölge dışında bulunan fabrikasında imal ettiği malları da serbest bölgedeki şubesi üzerinden ihraç etmesi durumunda; serbest bölgede imal edilen emtianın satışından elde edilen kazanç istisna kapsamında değerlendirilecek, serbest bölge dışında imal edilen emtianın satışı dolayısıyla şubede oluşan kazanç istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Örnek 2- 06.02.2004 tarihinden sonra ruhsat alan ve serbest bölgede oyuncak imalatı ile uğraşan bir mükellefin aynı zamanda ham bez ithal edip yurt içine veya yurtdışına satış yapması durumunda, oyuncak imalat faaliyetinden elde ettiği kazanç istisna kapsamında değerlendirilecek, ham bez ticaretinden sağladığı kazanç ise istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Örnek 3- Serbest bölgede konfeksiyon imalatı ile uğraşan bir mükellefin, imal ettiği gömleklere ilişkin bitim işi olarak tabir edilen düğme dikimi, ütüleme vb. işleri fason olarak yaptırması halinde; fason olarak yaptırılan bu tür işlerin toplam işçilik maliyetindeki payı, işletmenin kendi imalatları dolayısıyla yüklendiği işçilik maliyetinden daha az oranda olacağından, söz konusu imalat faaliyetinden elde edilen kazancın tamamı istisna kapsamında değerlendirilecektir.

5- Serbest Bölgelerde KDV Uygulaması

Bilindiği üzere, KDV Kanunu'nun 16 ncı maddesinin 1 numaralı fıkrasının

(c) bendinde "serbest bölge hükümlerinin uygulandığı mallar" yine aynı Kanunun 17 nci maddesinin 4 numaralı fıkrasının (1) bendinde "serbest bölgelerde verilen hizmetler" katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

Dolayısıyla, Serbest Bölge faaliyet ruhsatı çerçevesinde serbest bölgede faaliyet gösteren mükelleflerce yapılan mal ve hizmet teslimleri KDV'den istisnadır. Söz konusu istisnanın kısmi istisna olması sebebiyle bu mükelleflerin söz konusu mal ve hizmet satışları nedeniyle yüklendikleri katma değer vergisi tutarları, maliyet veya gider unsuru olarak dikkate alınacak ve indirimine konu edilmeyecektir.

Öte yandan, Serbest Bölgelerde Gümrük ve Kambiyo mükellefiyetine dair mevzuat hükümlerinin uygulanmamasına devam edildiğinden bu bölgelere yapılan ihracatlara veya bu bölgelerden yapılan ithalatlara ilişkin KDV yükümlülüklerinde herhangi bir değişiklik bulunmamaktadır.

Merkezi Türkiye'de bulunan firmaların serbest bölgedeki şubelerinin merkezden ayrı olarak KDV mükellefiyeti tesis ettirmelerine gerek bulunmamakta olup, şubenin hasılatı da merkezin KDV beyannamesine intikal ettirilecek ve söz konusu tutar, bu beyanname üzerinde istisna kalemi olarak dikkate alınacaktır.

Yurt dışına yapılacak gayri maddi hak (bilgisayar programı satın alınması veya kiralanması gibi) veya hizmet (danışmanlık gibi) ödemeleri nedeniyle doğacak sorumlu sıfatıyla KDV yükümlülüğü ise münferit olarak verilecek 2 no'lu KDV Beyannameleri aracılığı ile şubeler tarafından yerine getirilecektir.

Merkezi serbest bölgede veya yurt dışında bulunan firmalarında kendi adlarına KDV mükellefiyeti tesis ettirmeleri gerekmektedir.

C- 06.02.2004 Tarihinden Sonra Faaliyet Ruhsatı Alan Mükelleflere Yönelik İstisnalar

06.02.2004 tarihinden sonra serbest bölgede faaliyete geçen mükelleflerin, 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanuna 5084 sayılı Kanun ile eklenen geçici 3 üncü maddenin birinci fıkrasının (a), (b) ve (c) bendinde yer alan istisnalardan yararlanması mümkün bulunmadığından, bu mükelleflerin faaliyet kazançları (imalat faaliyetlerine ilişkin istisna hariç) herhangi bir istisna tanınmaksızın gelir veya kurumlar vergisine tabi olacaktır.

Bahse konu mükellefler sadece geçici 3 üncü maddenin ikinci fıkrasında yer alan imalat faaliyetlerine ilişkin istisnadan yararlanabilecektir. Madde hükmü gereğince, serbest bölgelerde imalat faaliyetinde bulunan mükelleflerin bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları, Türkiye'nin Avrupa Birliğine tam üyeliğinin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Söz konusu istisna ile ilgili açıklamalar yukarıda yapıldığından burada tekrar edilmeyecektir.

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunda 5084 sayılı Kanun ile yapılan düzenlemeler katma değer vergisi açısından bir değişiklik yaratmamış olup, bugüne kadar geçerli olan uygulama devam edecektir. Serbest bölgelerde KDV uygulamasıyla ilgili olarak yukarıda yapılan açıklamalar 06.02.2004 tarihinden sonra serbest bölgede faaliyete geçen mükellefler içinde geçerlidir.

D-Serbest Bölgelerde Tevkifat Uygulamaları

Serbest bölgelerde faaliyette bulunan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin, 06.02.2004 tarihinden sonra Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü ve Kurumlar Vergisi Kanununun 24 üncü maddesi kapsamına giren ödemeler üzerinden tevkif ettikleri vergileri, bağlı bulundukları vergi dairesine mükellefiyet tesis ettirerek sorumlu sıfatıyla beyan edip ödemeleri gerekmektedir.

Tevkifata tabi başlıca ödemeler ücret ödemeleri, yurt dışına yapılan hizmet ve gayri maddi hak ödemeleri ile serbest meslek erbaplarına yapılan ödemelerden oluşmaktadır.

Örneğin, serbest bölgede faaliyet gösteren bir işletmenin yurtdışında mukim yabancı bir firmadan gayrimaddi hakkın kiralınması veya satın alınması dolayısıyla bu yabancı firmaya yapacağı ödemeler ile avukatlık hizmeti dolayısıyla avukatına yapacağı serbest meslek ödemeleri üzerinden anılan maddeler uyarınca tevkifat yapılacaktır.

Bilindiği üzere Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi hükmüne göre, 06.02.2004 tarihine kadar (bu tarih dahil) faaliyet ruhsatı almış mükelleflerin serbest bölgelerde istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler, 31.12.2008 tarihine kadar, faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre 31.12.2008 tarihinden daha önceki bir tarihte sona eriyor-

sa faaliyet ruhsatlarında yer alan sürenin bitiş tarihine kadar gelir vergisinden müstesna kılınmıştır. Bu sebeple istisna kapsamında yapılan ücret ödemeleri üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmasına gerek bulunmamaktadır. Ancak istisnanın bitmesini müteakip ücretlerden tevkifat yapılacağı hususu unutulmamalıdır.

Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesindeki istisna hükmünün, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi kapsamında yapılacak tevkifata etkisi bulunmamaktadır.

Buna göre, serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin, bu bölgelerde elde ettikleri kazançları dağıtmaları halinde, dağıtılan kar payları üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapmaları gerekmektedir.

Serbest bölgelerde faaliyet gösteren gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin serbest bölgelerdeki banka veya diğer finans kurumlarında bulunan mevduat hesaplarına tahakkuk ettirilen faizler ile repo kazançları üzerinden, 06.02.2004 tarihinden itibaren Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü veya Kurumlar Vergisi Kanunun 24 üncü maddeleri uyarınca vergi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

Serbest bölgelerdeki banka şubeleri veya diğer finans kurumlarınca yapılacak olan söz konusu tevkifatlar, bu kurumlarca mahal vergi dairesine mükellefiyet tesis ettirilerek sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir.

Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi uyarınca vergi tevkifatı yapmaya mecbur olanların, bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri karlar ve iratlar ile bunlardan kestikleri vergileri ertesi ayın yirmisine kadar beyan etmeleri gerekmektedir. Ancak, istisna uygulanması veya diğer nedenlerle tevkif edilen bir verginin olmaması durumunda muhtasar beyanname verilmesine gerek bulunmamakta olup durumun ilgili vergi dairesine dilekçe ile bildirilmesi yeterlidir.

E- Mükellefiyet Tesisi ve Defter - Belge Düzeni

5084 sayılı Kanunla Serbest Bölgeler Kanununun 6 ncı maddesinde yapılan değişiklikle, serbest bölgelerde vergi kanunlarının uygulanmamasına yönelik hüküm yürürlükten kaldırılmış olduğundan, bölgelerde faaliyet gösteren

ren gerçek ve tüzel kişilerin genel esaslar çerçevesinde Kanunun yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla mükellefiyet tesis ettirmeleri gerekmektedir.

Serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükellefler, Vergi Usul Kanununun defter tutma ve belge düzenine ilişkin hükümlerine uymak zorundadırlar.

Ancak Maliye Bakanlığı, Serbest Bölgeler Kanununun 6 ncı maddesi ile kendisine tanınan, kullanıcıların tutmak zorunda oldukları defterler ve düzenleyecekleri belgelere ilişkin olarak Vergi Usul Kanunu hükümlerine bağımlı olmaksızın düzenleme yapma yetkisini 85 seri no'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile kullanmış ve serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin, Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliğinin 23 üncü maddesi uyarınca Bölge Müdürlüklerine onaylattırdıkları defter ve belgeleri 31.12.2004 tarihine kadar kullanmalarını uygun görmüştür.

31.12.2004 tarihinden sonra başlayacak hesap dönemlerinde ise, VUK hükümleri çerçevesinde defter tutmak, belge ve kayıt düzenine uymak zorunludur.

5084 sayılı Kanunla yapılan düzenleme çerçevesinde serbest bölge kazançlarına tanınan istisnaların vergi ziyana sebebiyet vermeksizin uygulanmasına yönelik olarak mükelleflerin kayıtlarını istisna kapsamında olan ve olmayan kazançlar olarak ayrı ayrı tespitine imkan verecek şekilde tutmaları şarttır.

Bu şartı sağlamak kaydıyla serbest bölgelerde şube olarak faaliyet gösteren mükellefler, serbest bölgedeki şubeleri için ayrı defter tutabilecekleri gibi, şube kayıtlarını ana merkezde tutacakları defterlerde de izleyebileceklerdir.

F-İstisna Kazançların Beyanı

06.02.2004 tarihinden önce faaliyet ruhsatı almış gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince, bu tarihten sonra serbest bölgelerdeki faaliyetlerden elde edilen kazançların genel hükümler çerçevesinde beyan edilmesi gerekmektedir. İstisnadan yararlanan kazançlar; gelir vergisi mükellefleri tarafından Gelir Vergisi Beyannamesi Ekinin "Tablo II" bölümünde yer alan "Diğer İstisnalar" satırında; kurumlar vergisi mükellefleri tarafından ise Kurumlar Vergisi Beyannamesinin "Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisnalar" bölümünde yer alan "Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazançlar" satırında gösterilecektir.

Bölgede faaliyet gösteren gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin 06.02.2004 tarihinden sonra geçici vergi yükümlülüklerini de genel esaslar çerçevesinde yerine getirmeleri gerekmektedir. İstisna kazançlar, beyannamenin "Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisnalar" satırında gösterilecektir. Faiz, repo gibi faaliyet dışı kazançlar ise geçici vergi matrahına dahil edilerek vergilendirilecektir.

G- Yatırım İndirimi Uygulaması

Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin beyan ettikleri kazancın, sadece serbest bölgelerde elde edilen istisna kazançtan oluşması halinde sözü edilen istisna hükmü sebebiyle vergilendirilecek bir kazanç oluşmayacağından, mükellefler yararlanamadıkları yatırım indirimi tutarlarını her yıl Devlet İstatistik Enstitüsü Toptan Eşya Fiyatları Genel Endeksinde meydana gelen artış oranında artırarak kazançlarının oluştuğu yıllarda gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alabileceklerdir.

H- Birleşme ve Devir Halleri

Serbest bölgede 06.02.2004 tarihinden önce alınmış faaliyet ruhsatına göre faaliyet gösteren bir firmanın, Türk Ticaret Kanununun ilgili maddeleri ile Kurumlar Vergisi Kanununun 36 ve 37 nci maddelerinde düzenlenmiş bulunan birleşme ve devir hallerinde tasfiyesiz olarak infisah etmesi ve bu meyan da infisah eden kurum adına düzenlenmiş bulunan faaliyet ruhsatının da Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından devralan kurum adına yenilenmesi ve yenileme işlemi sonrası da devralan şirketin bölgede faaliyet gösteriyor olması durumunda devralan şirket anılan Kanunun geçici 3 üncü maddesi hükmünden yararlanabilecektir. Diğer taraftan, yalnızca faaliyet ruhsatının devri veya satın alınması şeklinde gerçekleşen işlemlerin, 3218 Sayılı Kanunun geçici 3 üncü maddesi ile öngörülen istisnalar kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

Öte yandan, imalat faaliyetlerine ilişkin istisna uygulamasında faaliyet ruhsatının alınış tarihinin bir önemi bulunmadığından, 06.02.2004 tarihinden sonra alınmış faaliyet ruhsatına göre Serbest bölgelerde imalat faaliyetinde bulunan bir firmanın, yasalara uygun olarak yukarıda belirtilen şekilde birleşmesi veya devredilmesi durumunda; bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satı-

şından elde ettikleri kazançlarının, Türkiye'nin Avrupa Birliğine tam üyeliğinin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar gelir veya kurumlar vergisinden istisna edilmesine engel teşkil edecek bir durum bulunmamaktadır.

I- Serbest Bölgelerde Enflasyon Düzeltmesi

9 nolu Vergi Usul Kanunu Sirkülerinde Serbest Bölgelerde Enflasyon Düzeltmesi konusunda açıklamalar yapılmıştır. Söz konusu açıklamalar aşağıdaki gibidir.

3218 sayılı Kanunla düzenlenen serbest bölgelerde (5084 sayılı Kanunla yapılan değişiklik öncesinde) yer alan işletmeler her türlü vergi, resim ve harçtan muaf tutulmuşlardı. 5084 sayılı Kanun ile serbest bölgede bulunan tam ve dar mükelleflerin, serbest bölgelerdeki gelir veya kurumlar vergisi muafiyetleri sona erdirildiğinden, 6/2/2004 tarihi itibarıyla mükellefiyet tesis ettirmeleri gerekmektedir.

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

Buna göre, 3218 sayılı Kanunun geçici 3 üncü maddesi kapsamında olan işletmeler, maddede yazılı sürelerin sonuna kadar enflasyon düzeltmesi yapmayacaklardır. 6/2/2004 tarihinden itibaren serbest bölgelerde faaliyete başlayacak mükellefler ise faaliyete başlayacakları dönemden itibaren enflasyon düzeltmesi hükümlerine göre düzeltme yapmak zorundadırlar.

III-SONUÇ

Uluslararası ticaretin süratle globelleşip girift ilişkiler yumağı haline geldiği günümüzde, ülkelerin dış ticaret politikaları ve bu politikalar içindeki, değişik ekonomik enstrümanların kullanım şekilleri her geçen gün biraz daha önem kazanmaktadır.

Bu kapsamda, özellikle de gelişmekte olan ülkeler bakımından dış ticaret politikalarının önemli unsurlarından biri halinde ön plana çıkan serbest bölgeler; uygulamadaki farklılıklarına rağmen genel bir yaklaşımla ülkelerin milli sınırları içinde bulunmakla birlikte, vergi ve gümrük mevzuatlarının uygulanma-

si bakımından gümrük hattı dışında bırakılan yerler olarak kabul edilmekte ve tanımlanmaktadır.

Türkiye'de uygulanmakta olan serbest bölge rejiminin en belirgin özelliği- de, yukarıdaki tanıma uygun olarak bölgede faaliyette bulunan kullanıcılara hiçbir koşula bağlı olmaksızın tanınan, sınırsız ve süresiz vergisel teşvikler olarak karşımıza çıkmaktadır.

Türkiye'de serbest bölgelerdeki faaliyetlerden elde edilen her türlü kazan- cın vergi dışı tutulması, bir çok açıdan yabancı yatırımcılardan çok yerli fir- maları cezbetmiştir. Serbest bölgelerde bulunan firmaların büyük bir kısmının yerli firmalardan oluşması ve bu firmaların aynı işlemleri yurtiçinde yapmala- rı durumunda ödemek zorunda oldukları vergi tutarları dikkate alındığında, Türkiye'deki serbest bölge uygulamalarının vergi açısından firmalar için bir çeşit sübvansiyon sağladığı söylenebilir. Ancak bu durum, hem AB'nin reka- bet kuralları ile hem de OECD ve Dünya Ticaret Örgütü'nün kurallarıyla da çe- lişmektedir. Bu nedenle serbest bölgelerde uygulanan gelir ve kurumlar vergisi gibi vergi muafiyetlerinin zamanla tartışma konusu olacağı hususu za- ten bilinen bir durumdan ibarettir.

Bunun yanısıra firmaların bölgeden Türkiye'ye doğru herhangi bir sınırla- ma olmaksızın faaliyette bulunabilmeleri, aynı alanlarda serbest bölge dışın- da çalışan mükellefler açısından haksız rekabete , serbest bölgede dolaysız vergi yükümlülüğünün olmaması da transfer fiyatlandırması yoluyla vergiye tâbi olacak kazançların bölgeye kaydırılmasına neden olmaktadır.

Vergi muafiyetlerinin kaldırılmasına yönelik girişimlerin bir çok AB aday ül- kesinde olduğu gibi yabancı sermayenin bölgeleri terk etmesine veya olası yatırımlarını ertelemeşine neden olabileceği ileri sürülebilirse de teşvikler ve vergi muafiyetleri ile üretim üsleri olması beklenen serbest bölgelerin birer it- halat üssüne dönüşmüş olması ve yaratılan haksız rekabet, vergilemede adaleti sağlama ve rekabet eşitsizliğinin giderilmesi yönündeki yasal düzen- lemelerin yapılmasını zorunluluk haline getirmiştir.

Neticede, 5084 Sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle de bölgede Türk ver- gi kanunlarının geçerli olması sağlanmış, geçiş döneminde bölgede faaliyet-

te bulunan mükelleflerin hakları korunmuş imalat işi ile uğraşan ve bu yolla istihdam ve ihracata katkı sağlayan firmaların Türkiye'nin Avrupa Birliğine tam üyeliğinin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergilendirme döneminin sonuna kadar elde etmiş oldukları kazançlarının gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilmesi suretiyle serbest bölgelerdeki faaliyetlerin imalat faaliyetine yönelmesi teşvik edilmiştir.