

GELİR VERGİSİ ve KURUMLAR VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN SERBEST BÖLGELERDE MÜKELLEFİYET DURUMU

LIABILITY IN FREE ZONES IN THE CONTEXT OF INCOME AND
CORPORATE TAX LAW



Bünyamin OKUDU*

ÖZ

Bu çalışmamızda Serbest Bölgelerin ülke ekonomimize olan katkısından kısaca bahsettikten sonra, buralarda faaliyette bulunan gerçek ve tüzel kişilerin mükellefiyet durumları irdelenecektir. Bilindiği üzere, buralarda faaliyette bulunanların mükellefiyet durumları, Türkiye siyasi sınırları içerisinde yer almakla birlikte gümrük bölgesi dışında sayılmaları nedeniyle vergi mevzuatı açısından ayrı bir önem arz etmektedir.

Anahtar Kelimeler: Serbest Bölge, Türkiye Siyasi Sınırı, GVK, KVK, Mükellefiyet Tesisi

ABSTRACT

In this study, in the first place we will mention the contribution of free zones to the national economy briefly. Then, the liability of companies and persons operating in free zones will be examined. It is a known fact that the liability of those operating there is of vital importance in tax legislation since they are considered to be outside the customs area although located in the political borders of Turkey.

Keywords: Free zones, political borders of Turkey, GVK, KVK, establishment of liability

1- GİRİŞ

Gelişen uluslararası ilişkilerin, teknolojik gelişmeler karşısında ekonomik alandaki etkisi sonucunda yurtiçindeki sanayiinin sınırları da kaçınılmaz olarak uluslararası alana doğru kaymaya başlamıştır. Böyle bir oluşum ile ortaya çıkan rekabet unsuru, yatırımcıları karlarını maksimize etmek amacıyla başta hammadde ve işçilik olmak üzere, üretim maliyetinin düşük olduğu, teşvik sistemlerinin yaygın olarak uygulandığı; ülke içindeki ve dışındaki cazip faaliyet merkezleri arayışına yö-

* Vergi Müfettiş Yardımcısı

M.G.T.: 01.05.2016 / M.K.T.: 21.07.2016

nelmiştir. Bu süreç içerisinde, ülkeye yabancı sermaye ve teknoloji girişine imkan sağlamak, yerli sanayiinin ihtiyaç duyduğu bazı hammadde ve ara malların dünya piyasasındaki fiyatlardan, istenilen miktarda ve zamanında kolaylıkla teminine zemin hazırlamak, sağlanan teşvik ve avantajlarla ihracatı ve buna bağlı olarak da döviz girişini artırmak için serbest bölgeler olarak tanımlanan alanlar oluşturulmuştur.

Ülkemizde Serbest Bölgelerin kurulması için Cumhuriyet'in ilk yıllarından itibaren girişimler yapılmış olup, 24 Ocak 1980 Ekonomik İstikrar Kararları sonrasında, ekonomide dışa açılma süreci ile birlikte 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunuyla 15.06.1985 tarihinden itibaren ticaret ve sanayide daha geniş muafiyet ve teşvik unsurlarını uygulamayı amaçlayan serbest bölgeler kurulmaya başlanmıştır.

Ülkemizin Avrupa Birliği'ne adaylığı süreci içerisinde serbest bölgeler konusu AB tarafından Türkiye için hazırlanan belgelerde eleştiri konusu olmuştur. Bu kapsamda son yıllarda özellikle serbest bölgelerdeki vergi uygulamalarında bazı değişikliklere gidilmiş, 06.02.2004'te 5084 sayılı Kanunun Resmi Gazete'de yayımlanmasıyla bir anlamda bölgedeki sınırsız vergi teşviki uygulamasına son verilmiştir. Son olarak 2015 yılında yayımlanan Avrupa Birliği Türkiye İlerleme Raporunda 'Türkiye'deki Serbest Bölgelerin AB müktesebatına ve Türkiye'nin Gümrük Birliği çerçevesindeki yükümlülüklerine tam uyumlu olmadığı' belirtilmiştir.

Çalışmamızın ilerleyen bölümlerinde yukarıda belirtilen amaçlarla kurulan Serbest Bölgelerin Ülke ekonomimizdeki yeri ve vergi mevzuatı karşısındaki gerçek kişiler ve kurumlar açısından mükellefiyet durumlarını ayrı ayrı ele alıp; özellik arz eden hususları detaylı olarak açıklamaya çalışılacaktır.

2- TÜRKİYE'DE SERBEST BÖLGELERLE İLGİLİ VERİLER

İhracata yönelik yatırım ve üretimi teşvik etmek, ülkemize doğrudan yabancı yatırımı ve teknoloji girişini hızlandırmak, firmaları ihracata yönlendirmek ve uluslararası ticareti geliştirmek amaçlarının gerçekleştirilmesi doğrultusunda Bakanlar Kurulu Kararı ile yer ve sınırları tespit edilerek toplam 21 Serbest Bölge kurulmuş olup, bunlardan ilki 1987 yılında Mersin'de kurulmuştur.

Adana/Yumurtalık, Antalya, Avrupa, Bursa, Denizli, Doğu Anadolu, Ege, Gaziantep, İstanbul/Atatürk Hava Limanı, İstanbul/Endüstri ve Ticaret, İstanbul/Trakya, İzmir, Kayseri, Kocaeli, Mardin, Mersin, Rize, Samsun, Trabzon ve TÜBİTAK MAM Teknoloji, Zonguldak/Filyos Çaycuma Serbest Bölge Müdürlükleri olmak üzere, doğrudan merkeze bağlı toplam 20 adet Serbest Bölge Müdürlüğü'nden 19'u fiilen faaliyetlerini sürdürmektedir. Zonguldak'ın Çaycuma ilçesi Filyos Irmağı havzasında yer alan, yaklaşık 600 hektarlık saha 2008 yılında "Filyos Serbest Bölgesi" olarak ilan edilmiş ve kararname Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Söz konusu sahada yer alan özel mülkiyete ait taşınmazların, Maliye Bakanlığı Milli Emlak Genel Müdürlüğü tarafından 'acele kamulaştırılmasına' karar verilmiştir. Söz konusu sahanın 400 hektarlık bölümünde planlanan demir-çelik, çimento, tersane ve enerji santralleri ile birlikte 10 milyar doların üzerinde yatırım beklenen proje, kamulaştırma kararı üzerine bir süre ertelendi. Maliye Bakanlığı Milli Emlak Genel Müdürlüğü tarafından "acele kamulaştırılma" kararı üzerine, bir süre önce Danıştaya yapılan itiraz başvurusu sonuçlandı. Danıştay 10. Dairesi, "...mülkiyet hakkının korunması, kullanılması, sınırlandırılması yönünde belirsizliğe sebep olduğu, mülkiyet hakkı ile mülkiyet hakkının sınırlandırılması arasındaki dengenin sebep gösterilmeksizin bozulduğu görülmektedir" diyerek, Bakanlar Kurulu kararı ile serbest bölge ilan edilen alanda bulunan taşınmazların Kamulaştırma Kanunu'nun 27. maddesi uyarınca 'acele kamulaştırılmasına' ilişkin bölümünün hukuka uymadığını gerekçe göstererek, yürütmenin durdurulmasına karar verdi. Ayrıca,

serbest bölge sınırlarının yeniden belirlenmesine ilişkin kısmına yönelik olarak keşif ve bilirkişi incelemesi yapılması karara bağlandı.

Ayrıca 02.10.1994 tarih ve 22069 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Mardin Serbest Bölgesi ile Doğu Anadolu Serbest Bölgesinin Yer ve Sınırlarının Belirlenmesi Hakkında” bakanlar kurulu kararı ile Erzurum’da kurulmuş olan Doğu Anadolu Serbest Bölgesi, gerekli rağbet görmemesi nedeniyle 2009/15413 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile Doğu Anadolu Serbest Bölgesine ilişkin hükümler yürürlükten kaldırılmıştır. 2015 yılında Kalkınma Bakanlığınca açıklanan Doğu Anadolu Projesi (DAP) planında, yeniden serbest bölgenin kurulması gündeme gelmiş ve Doğu Anadolu Bölgesinde serbest bölge kurulmasının ekonomiye katkısının araştırılacağı fizibilite çalışmaları yapılacağı belirtilmiştir.

Aşağıdaki tabloda 2012-2015 yılları arasında ülkemizde yer alan serbest bölgelerde gerçekleşen toplam ticaret hacimleri ile yıllar arası değişime yer verilmiştir;

Tablo: Serbest Bölgelerde Yıllar İtibariyle Toplam Ticaret Hacimleri (1.000 \$)

2012	2013-2012 DEĞİŞİM (%)	2013	2014-2013 DEĞİŞİM (%)	2014	2015-2014 DEĞİŞİM (%)	2015
23.053,135	0,81	23.240,397	-3,48	22.432,242	-9,68	20.260,661

(2015 Ekonomi Bakanlığı Faaliyet Raporu)

Türkiye’nin dış ticaretinde önemli bir yere sahip olan serbest bölgelerimizin yıllık toplam ticaret hacmi, 2015 yılı sonu itibarıyla 20,26 milyar ABD dolarına ulaşmıştır. 2014 yılında 22,43 milyar ABD doları olan toplam serbest bölge ticaret hacmi, 2015 yılında %9,68 azalmıştır (Tablo 2.1). Yıllık ticaret hacimlerinin azalmasında 06.02.2004 tarihinden önce faaliyet ruhsatı almış olan gerçek ve tüzel kişilerin faaliyet ruhsatlarında belirtilen sürelerin sona ermesinin katkısı büyüktür. Zira 06.02.2004 tarihinden önce faaliyet ruhsatı almış olan mükelleflere sınırsız vergi teşviki sağlanıyordu ve bu bölgelerde faaliyet sınırlaması olmaksızın elde etmiş oldukları kazançları gelir ve kurumlar verisinden müstesnaydı.

Serbest bölgeler ticaret hacmi içinde ilk sıralarda sırasıyla Ege, Mersin, İstanbul Endüstri ve Ticaret, Avrupa, Bursa, İstanbul Trakya ve İstanbul Atatürk Havalimanı Serbest Bölgeleri yer almaktadır.

2015 yılı sonu itibarıyla serbest bölgelerdeki faaliyet ruhsatı sayısı, 1.287’si alım-satım, 941’i üretim ve 656’sı diğer olmak üzere toplam 2.884’dür. Bu faaliyet ruhsatlarının 2.162’si yerli ve 722’si yabancı firmalar adına düzenlenmiştir.

Diğer taraftan, 2015 yılı sonu itibarıyla 527’si yabancı olmak üzere, 2.091 serbest bölge kullanıcısı firmanın faaliyet gösterdiği serbest bölgelerde istihdam edilen kişi sayısı önceki yıla göre %1,19 oranında artarak 62.234’e ulaşmıştır. Serbest bölgelerde faaliyet gösteren firmalarımızın %25’ini yabancı sermayeli firmalar oluşturmaktadır. Kullanıcıların faaliyet konularına göre dağılımı incelendiğinde üretim konusunda faaliyet ruhsatına sahip olan kullanıcı oranının %32,63 olduğu görülmektedir. Serbest bölgelerle bağlantılı iş ve işlemler dikkate alındığında ise 200.000 kişilik dolaylı bir istihdamın gerçekleştirildiği tahmin edilmektedir.

Serbest bölgelerin ülke ekonomimize olan katkısından kısaca bahsettikten sonra 2015 yılı Ekim ayı itibarıyla Türkiye’deki istihdamın yaklaşık %6’sının serbest bölgelerde oluştuğunu söylemek mümkündür.

3- SERBEST BÖLGE MEVZUATI

Serbest bölgeler; siyasal olarak ülke 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 tanımlanabilir.

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun 1. maddesinde bu bölgelerin kurulma amaçları aşağıdaki gibi ifade edilmiştir;

- İhracata yönelik yatırım ve üretimi teşvik etmek,
- Doğrudan yabancı yatırımları ve teknoloji girişini hızlandırmak,
- İşletmeleri ihracata yönlendirmek,
- Uluslararası ticareti geliştirmek

15.06.1985 tarihinde yürürlüğe giren 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun “Muafiyet ve Teşvikler” başlıklı 6’ncı maddesinin güncel hali aşağıda yer almaktadır;

“Serbest bölgeler, Türkiye Gümrük Bölgesinin parçaları olmakla beraber; 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.

Kullanıcıların tutmak zorunda oldukları defterler ile düzenleyecekleri belgelere ilişkin olarak, 04.01.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun hükümlerine bağımlı olmaksızın düzenleme yapmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir.

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

5084 sayılı Kanunla, 06.02.2004 tarihinden geçerli olmak üzere serbest bölgelerde vergi mükellefiyetlerine ilişkin mevzuat hükümlerinin uygulanmayacağına yönelik 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun 6. maddesinde yapılan düzenlemelerde değişikliğe gidilerek, bu tarihten itibaren serbest bölgelerde vergi mevzuatı yukarıda maddenin son şekliyle görüldüğü üzere uygulanabilir hale gelmiştir. Yapılan düzenlemeye göre, serbest bölgelerde faaliyet gösteren gerçek ve tüzel kişilerin genel esaslar çerçevesinde Kanun’un yürürlük tarihi itibarıyla mükellefiyet tesis ettirmeleri gerekmiştir.

Ancak, söz konusu Kanun’a eklenen geçici 3’üncü madde ile 06.02.2004 tarihine kadar serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere faaliyet ruhsatı almış mükelleflerin ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyet kazançları, gelir veya kurumlar vergisi ile işlemler üzerinden alınan bazı vergi ve harçlar yönünden şartlı ve süreli bir istisna tanınmıştır.

Yerli veya yabancı gerçek veya tüzel kişiler Dış Ticaret Müsteşarlığından ruhsat almak kaydıyla serbest bölgelerde faaliyette bulunabilirler. 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun 8. maddesinde Serbest bölge ile Türkiye’nin diğer yerleri arasında yapılacak ticaret, dış ticaret rejimine tabidir denilmiştir. Serbest bölge ile diğer ülkeler ve serbest bölgeler arasında dış ticaret rejimi uygulanmaz şeklinde hüküm altına alınmıştır. Serbest bölgelerdeki faaliyetlerle ilgili her türlü ödemeler dövizle yapılır. Bakanlar Kurulu ödemelerin Türk lirası olarak yapılmasına da karar verebilir. Ancak, bölgede

yatırım sırasındaki **mal ve hizmet bedelleri** ile **işçi ücretleri** ve **kiralar** Türk Lirası üzerinden ödenebilir. Bölge Müdürlüğü ile bu bölgelerdeki diğer kamu kurum ve kuruluşlarında çalışanlara bütün ödemeler Türk Lirası ile yapılır. Bedeli 5000 ABD doları veya karşılığı Yeni Türk Lirasını geçmeyen Türkiye mahreçli mallar, isteğe bağlı olarak ihracat işlemine tabi tutulmayabilir.

Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 6. maddesi uyarınca serbest bölgeler, Avrupa Birliği'ne tam üyeliğin gerçekleşeceği tarihe kadar, gümrük rejimleri açısından Türkiye Gümrük Bölgesi dışı, menşe hükümlerinin uygulanması bakımından ise Türkiye Gümrük Bölgesi sayılır.

Aksi belirtilmedikçe ülke genelinde uygulanan mevzuat serbest bölgelerde de uygulanacaktır. 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu uyarınca bölgelerde uygulanmayacak mevzuat aşağıdaki gibidir;

- Gümrük ve kambiyo mükellefiyetine dair mevzuat hükümleri,
- 4817 sayılı Yabancıların Çalışma izinleri Hakkında Kanun,
- 4875 sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu,
- 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun ölüm ve yangın halleri, kanalizasyonların inşa ve tamiri ile içme, kullanma, endüstri suyunu sağlamaya ve gaz, su, elektrik sarfiyatını denetlemeye yönelik maddeleri dışında kalan hükümleri,
- 5682 sayılı Pasaport Kanunu,
- 5683 sayılı Yabancıların Türkiye'de ikamet ve Seyahatleri Hakkında Kanun,
- Diğer kanunların 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununa aykırı hükümleri

Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği'nin 10. maddesine göre Serbest Bölgelerde, Yüksek Planlama Kurulu'nca uygun görülecek her türlü sınai, ticari ve hizmetle ilgili faaliyetler yapılabilir. Bunlardan bazıları aşağıdaki gibidir;

- Alım-Satım: Ticareti yapılan malların alım-satımı, depolanması, etiketlenmesi, ambalajlanması ve sergilenmesi yapılabilir.
- Üretim: Üretilen malın yanı sıra, bu malın üretiminde kullanılan ham madde ve ara maddelerin alım-satımı, depolanması, markalanması, ambalajlanması, etiketlenmesi, sergilenmesi ve bakım-onarımı yapılabilir.
- Depolama: Kullanıcı veya kullanıcı olmayan diğer kişi veya kuruluşların malları depolanabilir.
- İşyeri Kiralama: Kullanıcılara hazır işyerleri kiraya verilebilir.
- Bankacılık- Sigortacılık (Kıyı Bankacılığı kapsamındaki diğerleri hariç)
- Montaj / Demontaj: Yukarıda belirtilen malların montaj veya demontajı yapılabilir.
- Bakım/ Onarım: Yukarıda belirtilen malların bakım-onarımı yapılabilir.

Bölgelerde yapılabilecek belli bazı faaliyet konularını sıraladıktan sonra kıyı bankacılığı (off-shore) konusunda kısa bir bilgi vermenin faydalı olacağı görüşündeyiz.

Türkiye'de kıyı bankacılığına ilişkin düzenlemeler Serbest Bölgeler mevzuatı çerçevesinde yapılmıştır. Bakanlar Kurulunun 18.09.1990 tarih ve 90/999 sayılı Kararının 1. maddesinde, serbest bölgelerde kıyı bankacılığı dahil olmak üzere banka kurulması ya da kurulu bankalara ortak olunması hakkında Bankalar Kanunu hükümlerinin geçerli olmadığı ve sadece Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığının bağlı bulunduğu Bakanlığın iznine tabi olduğu hüküm altına alınmıştır. Yapılan bu yasal düzenlemelerden sonra İstanbul Atatürk Havalimanı Serbest Bölgesinde Kıyı Bankacılığı kurulmasına ilişkin yönetmelik 27.02.1991 tarih ve 20799 sayılı Resmi Gazete 'de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Söz konusu yönetmelik İstanbul Atatürk Hava Limanı Serbest Bölgesi Kıyı Bankacılığı Merkezinin kurulması, yönetilmesi ve işletilmesi ile ilgili usul ve esasları düzenlemiştir. Yönetmelik uyarınca Kıyı

Bankacılığı Merkezinde faaliyet gösterecek bankalara çeşitli teşvikler sağlanmıştır. Fakat sağlanan teşviklere rağmen bugüne kadar Serbest Bölgelerde hiçbir kıyı bankası kurulmamış ya da yabancı bir banka şube açmamıştır. Bunun yerine Türkiye’de kurulu bankalar, yurt dışında şube açmak ya da yurt dışında banka kurmak yoluna gitmişlerdir. Sonuç olarak, Türkiye’de hiçbir kıyı bankası kurulamamıştır. Bunun en önemli nedeni Türkiye’de kıyı bankacılığına ilişkin düzenlemeler yapılırken körfez krizinin başlaması ve ilgili mevzuatın kanun şeklinde değil de bakanlar kurulu kararıyla düzenlenmesidir.

Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği’nin 48. maddesine göre “Bölgede bulunan banka -kıyı bankacılığı hariç- ve sigorta şirketleri genel hükümlere göre faaliyet gösterirler” şeklinde hüküm altına alınmış ve ülkemizde gerekli hukuki altyapıların ve teşviklerin sağlanamamasından dolayı faaliyet konuları arasından çıkarılmıştır.

Son olarak 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu uyarınca bu bölgelerde yalnızca sınai veya ticari faaliyetlerin ayrı ayrı ya da birlikte yapılmasına müsaade edilmiştir. Örneğin bir serbest bölgede zirai kazanç ya da serbest meslek kazancının elde edilmesi bu durumda mümkün görülmemektedir.

4- SERBEST BÖLGELERDE VERGİLEMENİN TARİHSEL GELİŞİMİ

Yabancı sermaye yatırımlarını ve dış ticareti arttırmak, yerli üreticilerin dünya piyasalarındaki fiyattan hammadde temin etmelerini sağlayarak uluslararası rekabet güçlerine katkıda bulunmak, ihracata dönük sanayilerin gelişmesini teşvik ederek ihracatı arttırmak, döviz girişini arttırmak, yeni iş imkânları yaratarak istihdam sorununun çözümüne yardımcı olmak, gelişmiş üretim ve yönetim tekniklerinin yurtdışından getirilmesiyle ekonomik standartları yükseltmek amacıyla kurulan serbest bölgelerin vergilendirilmesi, sağlayacağı katkı yönünden çok daha fazla önem arz eder hale gelmiştir.

Ülkemizde 15.06.1985 tarihinde yayımlanan 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunundan sonra vergileme ile ilgili bir takım değişiklikler olmuştur. 24.04.2003 tarihine kadar 3218 sayılı Kanunun 6. maddesine göre serbest bölgeler vergi, resim, harç, gümrük ve kambiyo mükellefiyetlerinin uygulanmadığı alanlar olarak kabul edildiğinden vergi kanunlarına serbest bölgelere ilişkin herhangi bir özel hüküm eklenmedi.

24.04.2003 tarihinde 4842 sayılı Kanunla birlikte, vergi kanunlarında “serbest bölge” ifadesi yer almaya başladı. Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 12. maddesinde yapılan değişiklikle açıkça serbest bölgeler belirlenmesi yapıldı. 4842 sayılı Kanun öncesinde serbest bölgelere hem mal hem de hizmet teslimleri “ihracat” sayılırken, 4842 sayılı Kanun sonrasında hizmet ifaları için herhangi bir belirleme yapılmadığı için 24.04.2003 sonrası dönemde sadece mal teslimleri istisna kapsamında değerlendirildi. Özel Tüketim Vergisi Kanunu’nda Katma Değer Vergisi Kanunu’nda yapılan değişikliklere paralel düzenlemeler yapılmadığı için serbest bölgelerdeki ÖTV uygulaması konusunda tereddütler oluştu.

06.02.2004 tarihinde 5084 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonrasında ise serbest bölgeler sadece gümrük ve kambiyo mevzuatlarının uygulanmayacağı alanlar olarak belirlendi. Vergi mevzuatının uygulanması konusunda 06.02.2004 tarihinden itibaren serbest bölgeler vergi kanunları açısından ülke içi sahalar olarak belirlendi. 218 sayılı Kanuna eklenen Geçici 3. madde geçiş dönemi düzenlemeleri yapıldı. Geçiş dönemi düzenlemelerinden yararlanabilecek imalatçı olmayan mükelleflerin 06.02.2004 tarihi itibarıyla faaliyet ruhsatı almış olması gerektiği belirlenmesi yapıldı.

25.11.2008 tarihinde 5810 sayılı Kanun ile 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun Geçici 3. maddesinin ikinci fıkrası değiştirilerek 31.12.2008 tarihinden sonrasındaki dönem için geçiş dönemi düzenlemeleri yapıldı. Avrupa Birliği’ne tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren vergilendirme döne-

mi sonuna kadar geçerli olan gelir ve kurumlar vergisi teşviklerinden bölgede **imalat faaliyetinde** bulunan mükelleflerin yararlanabileceği belirlenmesi yapıldı. Bu şekilde sınırsız vergi muafiyetine son verilmiş olup, vergi teşvikinden yararlananlar imalat faaliyetinde bulunanlarla sınırlandırılmış oldu.

Son olarak 26.04.2016 tarih ve 29695 seri nolu Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 3218 sayılı Serbest Bölgeler Tebliği’nde (Seri No:1) Değişiklik yapılmasına dair Tebliğ ile;

Yurt içindeki mükellefler için gerçekleştirilen yazılım faaliyetleri nedeniyle uygulanan serbest bölge kazanç istisnası uygulamasına 26.04.2016 tarihinden itibaren son verilmiştir. Yani 26.04.2016 tarihi itibarıyla serbest bölgelerde yalnızca yurt dışındaki müşteriler için yapılan yazılım faaliyetlerine istisna hükümleri uygulanabilecektir. Yapılan değişiklikle, yazılım programlarının CD olarak yurt dışındaki müşterilere gönderilmesinde yaşanan sıkıntıları gidermek amacıyla yazılım programlarının elektronik transfer yöntemiyle de yurt dışına gönderilmesine imkân sağlanmaktadır.

4.1- Vergi Usul Kanunu Açısından

Serbest Bölgeler Kanunu’nun 6’ncı maddesinin ikinci ve üçüncü fıkraları 5084 sayılı Kanunun 8’inci maddesiyle aşağıdaki gibi değişmiştir;

“ ... Bu bölgelerde gümrük ve kambiyo mükellefiyetine dair mevzuat hükümleri uygulanmaz. Kullanıcıların tutmak zorunda oldukları defterler ile düzenleyecekleri belgelere ilişkin olarak, 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun hükümlerine bağımlı olmaksızın düzenleme yapmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir... ”

Bu değişiklikten önce söz konusu hüküm “... Bu bölgelerde vergi, resim, harç, gümrük ve kambiyo mükellefiyetlerine dair mevzuat hükümleri uygulanmaz....” şeklindeydi.

Söz konusu değişiklik ile serbest bölgelerde vergi kanunlarının uygulanmamasına yönelik hüküm 5084 sayılı Kanun’un yayım tarihi itibarıyla (06.02.2004) yürürlükten kaldırılmıştır. Buna göre serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükellefler, 5084 sayılı Kanunun yürürlük tarihi itibarıyla genel esaslar çerçevesinde gelir ve kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirerek, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun defter tutma ile belge ve kayıt düzenine ilişkin

hükümlerine uymak zorundadırlar.

28.02.2015 tarih ve 25741 seri nolu resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 345 sıra nolu VUK genel tebliğinin “Serbest Bölgelerde Defter Tutma” başlıklı kısmı aşağıdaki şekildedir;

“ ... 85 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile söz konusu 5084 sayılı Kanunla yapılan düzenlemelere ilişkin açıklamalar yapılmış; bu tebliğde serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin, 31.12.2004 tarihinden sonra başlayacak hesap dönemlerinde, Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde defter, belge ve kayıt düzenine uyacakları hususuna da yer verilmiştir.

Söz konusu Kanun’da yer alan Vergi Usul Kanunu hükümlerine bağımlı olmaksızın düzenleme yapma yetkisine dayanılarak 2005 hesap döneminden itibaren serbest bölgelerde ticari faaliyette bulunan bütün gerçek ve tüzel kişiler herhangi bir hadde bağlı kalınmaksızın, Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun olarak bilanço esasına göre defter tutacaklardır.

Diğer taraftan, serbest bölgede ticari faaliyette bulunan ve daha önce işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler, bu tebliğin yayımı tarihinden itibaren bilanço esasına göre defter tutacağından, söz konusu mükellefler defterlerini tebliğin yayımını izleyen on beş gün içinde noter veya noterlik görevini ifa ile mükellef olanlara tasdik ettireceklerdir.

Buna göre, belirlenen sürede defterlerini tasdik ettiren mükellefler adına, Vergi Usul Kanunu’nun 352’nci maddesine göre usulsüzlük cezası kesilmeyecektir.” denilmiştir.

Yine 12.05.2005 tarih ve 25813 seri nolu Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 348 sıra nolu VUK Genel Tebliğinde ise;

“3218 sayılı Kanunun 6 ncı maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak, tam mükellefiyete tabi gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin (adi ortaklıklar, kollektif ve adi komandit şirketler dahil) serbest bölgede faaliyette bulunan şubeleri ile serbest bölgede faaliyette bulunan gerçek veya tüzel kişilerin serbest bölge dışında ancak Türkiye sınırları içerisinde faaliyette bulunan şubeleri hariç olmak üzere, serbest bölgede faaliyet gösteren gerçek veya tüzel kişilerden isteyenlerin, defter kayıtlarını Türk para birimi dışında (Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasınca, kuru günlük olarak belirlenen) herhangi bir yabancı para birimi ile de yapabilmeleri Bakanlığımızca uygun bulunmuştur.

Buna göre serbest bölgede faaliyet gösteren söz konusu mükellefler, Türk para birimiyle veya başka bir yabancı para birimiyle yapılan işlemlerini, işlemin gerçekleştiği günün Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuruyla ilgili para birimine çevirecekler, iktisadi işletmeye dahil kıymetlerin değerleri ile vergi matrahlarını kayıt yapılan para birimine göre tespit edecekler, ancak beyannamelelerini (verilmesi gereken ayın ilk gününün kuruyla) Türk parasına çevirerek vereceklerdir.

Defter kayıtlarına esas alınan yabancı para biriminden ilk kayıt yapılan hesap dönemi dahil beşinci hesap döneminin sonuna kadar dönülemeyecektir.

Verginin ödenmesi, mahsubu ve iadesi işlemlerinde de Türk para birimi esas alınacaktır.

Serbest bölgede faaliyette bulunan mükelleflerin, istemeleri halinde defterlerini Türk para birimine göre tutabilecekleri ise tabiidir.” şeklinde tebliğ olunmuştur.

Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği’nin 23’üncü maddesinde ise; “Serbest Bölgede faaliyet gösteren kullanıcılar, genel esaslar çerçevesinde gelir ve kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirerek, Vergi Usul Kanunu’nun defter tutma ile belge ve kayıt düzenine ilişkin hükümlerine uymak zorundadır.” düzenlemesi yapılmıştır. 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun 6. maddesi uyarınca Maliye Bakanlığına verilen yetki sonucunda ilgili Vergi Usul Kanunu tebliği ile Uygulama Yönetmeliği’nin madde hükmünden, mükelleflerin defter tutma ve kayıt düzeni ile ilgili her hususta Vergi Usul Kanunu’nu esas almaları gerektiği anlaşılmaktadır.

Gelir veya kurumlar vergisi açısından kazancın istisnaya tabi olmasının mükellefiyet tesisi bakımından bir önemi bulunmamaktadır. Zira mükellefiyet tesisinin kazancın vergiden müstesna olup olmaması ile hiçbir ilgisi bulunmamaktadır. Vergi mevzuatı ile muhatap olunacak her alanda her türlü mükellef, kazancının vergiden müstesna olup olmadığına bakmaksızın öncelikle mükellefiyet tesis ettirmek durumundadır.

Serbest Bölgelerde faaliyet gösteren gerçek ve tüzel kişilerin mükellefiyetlerinin genel esaslar çerçevesinde tesis ettirilmesinden ne anlaşılması gerektiği konusunda ise, bunların tam mükellef mi yoksa dar mükellef olarak mı kabul edileceği ne 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununda ne 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda ne de 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda bu hususla ilgili açık bir hüküm bulunmamaktadır.

Gerçek kişilerin gelirlerini vergilendiren 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 3. maddesine göre, Türkiye’de yerleşmiş olanlar ve resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye’de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşlarının (Bu gibilerden, bulundukları memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratları dolayısıyla gelir vergisine veya benzeri bir vergiye tabi tutulmuş bulunanlar, mezkur kazanç ve iratları üzerinden ayrıca vergilendirilmezler.) Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri

kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirileceği yani tam mükellef oldukları hüküm altına alınmıştır. Aynı Kanun'un 4. maddesinde Türkiye'de yerleşmeden anlaşılması gerekenin ise ikametgahı Türkiye'de bulunanlar (ikametgah, Kanunu Medenin 19'uncu ve müteakip maddelerinde yazılı olan yerlerdir) ve bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar (Geçici ayrılmalar Türkiye'de oturma süresini kesmez) olduğu belirtilmiştir. Türkiye'den kastedilen ise Türkiye siyasi sınırlarıdır. Bu durumda Türkiye siyasi sınırları içerisinde yer alan serbest bölgelerde yukarıdaki şartları sağlayan gerçek kişilerin tam mükellef olarak kabul edilmesi gerekmektedir.

Kurumların kazançlarını vergilendiren 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3. maddesine göre, kanunî veya iş merkezi Türkiye'de bulunanlar, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilecekleri yani tam mükellef olarak kabul edilmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır. Aynı Kanun'un 22. maddesinde ise dar mükellef kurumların (kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar) iş yeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde edilen kazançlarının tespitinde, aksi belirtilmediği takdirde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanır şeklinde hüküm altına alınmıştır. Türkiye'den kastedilenin Türkiye siyasi sınırları olduğu tabiidir. O halde Türkiye siyasi sınırları içerisinde yer alan serbest bölgelerde faaliyet gösteren kurumların da tam mükellef olarak kabul edilmesi gerekmektedir. 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nda belirtildiği üzere bu bölgelerde yalnızca ticari veya sınai faaliyetlerin icra edilebileceği gözden kaçırılmamalıdır. Çünkü dar mükellef kurumların iş yeri veya daimi temsilci bulundurmadan Türkiye'de ticari kazanç elde etmeleri mümkün bulunmamaktadır.

Serbest Bölgede Faaliyette bulunan gerçek ve tüzel kişilerin tam mükellef sayılmaları ile birlikte bilanço usulüne göre defter tutma gereklilikleri, bunların VUK md.182'de sayılan defterleri tutmak zorunda olduğu sonucu ortaya çıkmıştır. Vergi Usul Kanunu'nun 182. maddesinde bilanço esasında tutulacak defterler tek tek sayılmıştır. Bunlar; yevmiye defteri, defter-i kebir ve envanter defteridir.

Görüldüğü üzere Serbest Bölgelerde faaliyet gösteren gerçek ve tüzel kişiler tam mükellef kabul edilmekle birlikte bilanço usulüne tabidirler.

4.2- Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından

Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3'üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca, 06.02.2004 tarihine kadar (bu tarih dahil) serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere faaliyet ruhsatı almış mükelleflerin "ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere" bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetler dolayısıyla elde ettikleri kazançlar gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır.

06.02.2004 tarihinden itibaren faaliyet ruhsatı alanlar ise sadece imalat faaliyetlerinden dolayı elde ettikleri kazançları gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır.

Dolayısıyla 06.02.2004 tarihinden sonra imalat ruhsatı almış mükellefler ile 06.02.2004 tarihi itibarıyla imalat ruhsatına sahip olmakla birlikte ruhsat süreleri sona eren ve süre uzatımına giderek imalat faaliyetlerine devam eden mükelleflerin, bu bölgelerde **imal ettikleri ürünlerin satışından elde edecekleri kazançları**, Avrupa Birliği'ne tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar kurumlar vergisi istisnası kapsamında değerlendirilecektir. İstisnanın uygulamasında imal edilen ürünlerin yurt dışına ya da yurt içine satılmasının bir önemi bulunmamaktadır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 'Muafiyet, istisna ve indirimlerin sınırı' başlıklı 35. maddesinde "diğer kanunlardaki muafiyet, istisna ve indirimlere ilişkin hükümlerin, kurumlar vergisi bakımından geçersiz olacağına yönelik hükmü, daha önceki düzenlemelerle sağlanmış istisna ve mua-

fiyetler açısından geçerli değildir. Nitekim aynı Kanun'un geçici 1. maddesinin 9. fıkrasında, "*Kanunun yürürlüğünden önce kurumlar vergisine ilişkin olarak başka kanunlarda yer alan muafiyet, istisna ve indirimler bakımından 35 inci madde hükmü uygulanmaz*" hükmü yer almıştır. Tüm bu düzenlemelerden anlaşılacağı üzere; 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiş bulunan 5520 Kurumlar Vergisi Kanunu ve 1985 yılında yayımlanmış olan 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunundan sonra yayımlandığından, 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununda hüküm altına alınmış bulunan muafiyet, indirim ve istisnalar dikkate alınmalıdır.

Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3'üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde yer alan istisna, bir kazanç istisnasıdır. Dolayısıyla, mükelleflerin serbest bölgelerdeki faaliyetlerinden elde ettikleri hasılatın bu faaliyetlere ilişkin olarak yapılan giderlerin düşülmesi sonucu bulunacak kazanç, gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Ayrıca 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5'inci maddesinin (3) numaralı fıkrasında ise; "İştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesi kabul edilmez." hükmü yer almaktadır. Serbest bölgelerde yürütülen ve istisna kapsamına giren faaliyetlerin zararlar sonuçlanması halinde; bu zararların, diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlardan indirilmesi mümkün bulunmadığı gibi **ertesi yıla devredilmesi de mümkün değildir.**

Burada dikkat edilmesi gereken nokta 06.02.2004 tarihinden önce faaliyet ruhsatı almış olanların faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere bu bölgelerdeki tüm faaliyetlerinin gelir ve kurumlar vergisinden müstesna olduğu, 06.02.2004 tarihinden sonra faaliyet ruhsatlarını yenilemek isteyen mükelleflerin ise, yenileme tarihinden itibaren sadece bu bölgelerdeki imalat faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları istisna edilmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendinde hüküm altına alınan ve mükerrer vergilendirmenin önlenmesi amacıyla düzenlenen 'İştirak Kazançları İstisnası' açısından serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumların durumlarına bakmadan önce ilgili maddeyi hatırlamakta yarar görüyoruz.

"a) Kurumların;

- 1) Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından elde ettikleri kazançlar,*
- 2) Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun kârına katılma imkânı veren kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde ettikleri kâr payları,*
- 3) Tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu katılma payları ile girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde ettikleri kâr payları.*

Diğer fon ve yatırım ortaklıklarının katılma payları ve hisse senetlerinden elde edilen kâr payları bu istisnadan yararlanamaz."

Buradan hareketle, serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumların Türkiye siyasi sınırları içerisinde yer almakla birlikte ticari veya sınai faaliyette bulundukları göz önünde bulundurulduğunda bu kurumların tam mükellef sayılacağı dolayısıyla bunlara iştirak eden dar veya tam mükellef kurumların iştirak kazançları istisnasından yararlanabileceği tabiidir. Kazancı istisna edilen kurum serbest bölgede faaliyette bulunan kurum değildir, bu kuruma iştirak eden kurumdur. Dolayısıyla Serbest bölgede faaliyette bulunan kurum genel esaslar çerçevesinde vergiyi ödemekle yükümlüdür.

Serbest bölgelerde istihdam edilen personelin ücretlerinin gelir vergisinden istisna edilmesiyle ilgili açıklamaların yer aldığı 1 Seri nolu 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu Genel Tebliğine göre;

01/01/2009 tarihinden geçerli olmak üzere, serbest bölgelerde faaliyette bulunan mükellefler tarafından bölgelerde üretilen ürünlerin toplam FOB (Free On Board) bedelinin en az % 85'inin yurt dışına ihraç edilmesi kaydıyla, istihdam edilen personele ödenen ücretler gelir vergisinden istisna edilmiştir.

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3. maddesi ise;

"Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih (29.01.2004) 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 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.*

Avrupa Birliği'ne 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 gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci ve 30 uncu maddeleri uyarınca yapılacak tevkifata etkisi yoktur.*
- b) Bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az % 85'ini yurtdışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler gelir vergisinden müstesnadır. Bu oranı % 50'ye kadar indirmeye ve kanuni seviyesine kadar yükseltmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir. Yıllık satış tutarı bu oranın altında kalan mükelleflerden zamanında tahsil edilmeyen vergiler cezasız olarak, gecikme zammıyla birlikte tahsil edilir.*
- c) Bu bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetlerle ilgili olarak yapılan işlemler ve düzenlenen kağıtlar damga vergisi ve harçlardan müstesnadır.*

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir" şeklinde düzenlenmiştir.

Bölge içinde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin üretime ilişkin istihdam ettikleri tüm personele ödedikleri ücretler bölgelerde üretilen ürünlerin toplam FOB (Free On Board) bedelinin en az %85'inin yurt dışına ihraç edilmesi kaydıyla, gelir vergisinden istisna edilecektir. Gelir vergisinden istisna edilen ücretlerde üst sınır bulunmadığından, ücretler üzerinden hesaplanan vergi tutarının tamamı istisna edilecektir. Üretim faaliyeti ile birlikte başka konularda da faaliyette bulunan mükelleflerin satış, pazarlama, muhasebe, lojistik gibi departmanlarda çalışan personelleri de istisna kapsamında değerlendirilecektir. Serbest bölgelerdeki ücret istisnası, bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az %85'inin yurt dışına ihraç edilmesi halinde, tecil edilen verginin terkin edilmesi şeklinde uygulanacaktır. 1 Seri nolu 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu Genel Tebliği uyarınca

istisna uygulamasında, asgari geçim indirimi mahsup edilerek kalan tutar tecile konu olacaktır. Bu nedenle, asgari geçim indirimi Gelir Vergisi Kanununun 32'nci maddesi ile 265 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinde belirtilen usul ve esaslara göre hesaplanacaktır.

Dikkat edileceği üzerine asgari geçim indiriminden 265 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğine göre 'dar mükellefiyet kapsamında ücret geliri elde edenlerin yararlanamayacağı' belirtildiğinden, yalnızca tam mükellef olan gerçek kişiler yararlanabilecektir. Bu da yukarıda Vergi Usul Kanunu açısından mükellefiyet tespitinde belirttiğimiz hususları destekler niteliktedir.

Örnek 1: Gaziantep Serbest Bölgesi'nde alım-satım faaliyeti ruhsatına sahip veya alım-satım faaliyeti yanında sigortacılık faaliyeti de olan (B) Kurumu muhasebe, pazarlama ve satış departmanlarında istihdam ettiği toplam 27 personeline ödediği ücretler gelir vergisine tabi iken, yine aynı Serbest Bölgede imalat faaliyetinde bulunan (C) Kurumu ise muhasebe, pazarlama ve satış departmanlarında istihdam ettiği toplam 34 personeline ödediği ücretler 'üretim ilişkili' olduğu için gelir vergisinden istisna edilmiştir.

1 Seri nolu 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu Genel Tebliğine göre; Birden fazla konuda (üretim, mal satışı vs.) faaliyette bulunmak üzere izin alınması halinde, sadece üretim faaliyetinin yürütüldüğü işyerleri itibarıyla Sosyal Güvenlik Kurumuna (Devredilen Sosyal Sigortalar Kurumu) verilen aylık prim ve hizmet belgesinde yer alan işçilere ilişkin ücretler üzerinden söz konusu istisna uygulanacaktır" hükmü yer almaktadır. Bu istisnanın 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi uyarınca yapılacak tevkifata etkisi yoktur.

Örnek 2: Samsun Serbest Bölgesinde emtia üretimi faaliyetinde bulunan (A) A.Ş., ürettiği ürünleri yurt dışına ihraç etmekte ve 80 işçi çalıştırmaktadır. İşçilerle ilgili olarak Ocak-Aralık 2015 döneminde aylar itibarıyla ücretler üzerinden hesaplanan gelir vergisi, tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil edilmiştir.

Mükellefin bölgede ürettiği emtianın 270.000 TL'lik kısmının yurt dışına ihraç edildiği tespit edilmiş olup üretilen ürün toplam FOB bedeli 300.000 TL'dir.

Buna göre, mükellef (A) A.Ş. ürettiği ürün toplam bedelinin, (270.000 TL/300.000 TL=) %90'ını yurt dışına ihraç ettiğinden istihdam ettiği personel ücretleri üzerinden hesaplanan ve yıl içinde aylar itibarıyla tecil edilen gelir vergisi terkin edilecektir.

Konu ile ilgili olarak 1 Sıra No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde serbest bölgelerde yürütülen hangi faaliyetlerin kurumlar vergisi istisnasından yararlanamayacağı açıkça hükme bağlanmıştır. Bunlar;

- 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.

5-DEĞERLENDİRME ve SONUÇ

Ne 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununda ne de 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda serbest bölgelerin yurt dışı sayıldığına yönelik bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak yurt dışı sayılmayan bu bölgelerde faaliyet gösterenler tam olarak Türkiye'de bulunan gerçek ve tüzel kişilerle de aynı statü de değildirlir.

Mükellefiyet açısından baktığımız zaman Türkiye'deki kişi ve kurumlarla en önemli ortak noktaları Türkiye siyasi sınırları içerisinde yer almalarıdır. Zira 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa göre bu kişilerin serbest bölgelerde faaliyette bulunmaları için Türkiye'de yerleşmiş olmaları gerekmektedir. Ayrıca asgari geçim indirimi müessesesinden de yararlanıyor olmaları tam mükellef olduklarını göstermektedir.

Yine 5520 sayılı Kurumlar Vergi Kanununa göre de kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunanların tam mükellef sayılacağı dar mükellef olmakla birlikte Türkiye'de daimi temsilci veya iş yeri aracılığıyla ticari kazanç elde edenlerin ise tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümlerin uygulanacağı belirtilmiştir. Bu kapsamda serbest bölgede faaliyette bulunmak için en az bir iş yeri veya daimi temsilci bulundurma zorunluluğu ortaya çıkmaktadır.

Serbest Bölgelerde faaliyette bulunan kişi ve kurumları Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanunu'ndaki mükellefiyetle ilgili maddelerle birlikte değerlendirdiğimizde tam mükellef olarak nitellemenin yanlış olmayacağı kanaatindeyiz.

KAYNAKÇA

- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile bazı kanunlarda değişiklik yapılması hakkında Kanun
- 5810 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ile Gümrük Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
- 4842 sayılı Kanun
- 1 Seri nolu 3218 sayılı serbest bölgeler tebliği
- 345 Sıra nolu VUK genel tebliği
- 348 Sıra nolu VUK genel tebliği
- 265 Sıra nolu GVK genel tebliği
- 1 Sıra nolu kurumlar vergisi genel tebliği
- 18.09.1990 Tarih ve 90/999 sayılı B.K.K.
- 02.10.1994 Tarih ve 22068 sayılı B.K.K.
- 2015 Yılı Avrupa Birliği Düzenli İlerleme Raporu
(http://www.Ab.Gov.Tr/files/000files/2015/11/2015_turkiye_raporu.Pdf)
- 2015 Yılı Ekonomi Bakanlığı Faaliyet Raporu
(http://www.Ekonomi.Gov.Tr/portal/content/conn/ucm/uuid/ddocname:ek-221649;jsessionid=bwk8atrltiqb8s_l2f3r-saw1g7hbdzpk4ibep18ag2ki53r_c17!-487311028)
- Doğu Anadolu Projesi (dap)
(http://www.Dap.Gov.Tr/content/pdf/dap-eylem_plani-2014-2018_2.Pdf)
- İstanbul Atatürk Havalimanı Serbest Bölgesinde Kıyı Bankacılığı Kurulmasına İlişkin Yönetmelik
- Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği