

248748

TÜRKİYE'DE AVRUPA BİRLİĞİ DEVLET
YARDIMI İLKELERİNE UYGUN
LOJİSTİK MERKEZLER GELİŞTİRİLMESİNDE
VERGİSEL TEŞVİKLER

İbrahim Müjdat BAŞARAN

Yüksek Lisans Tezi

Eskişehir, 2004

**TÜRKİYE'DE AB DEVLET YARDIMI İLKELERİNE UYGUN LOJİSTİK
MERKEZLER GELİŞTİRİLMESİNDE
VERGİSEL TEŞVİKLER**

İbrahim Müjdat BAŞARAN

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Maliye Anabilim Dalı

Danışman: Yard. Doç. Dr. Doğan GÖKBEL

Eskişehir

Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Eylül 2004

YÜKSEK LİSANS TEZ ÖZÜ

TÜRKİYE’DE AVRUPA BİRLİĞİ DEVLET YARDIMI İLKELERİNE UYGUN LOJİSTİK MERKEZLER GELİŞTİRİLMESİNDE VERGİSEL TEŞVİKLER

İbrahim Müjdat BAŞARAN

Maliye Anabilim Dalı

Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eylül 2004

Danışman: Yard. Doç. Dr. Doğan GÖKBEL

Avrupa Birliği devlet yardımı ilkeleri, üye ülkelerde, doğrudan ve dolaylı vergilerle ilgili mali yüklerin önemli ölçüde hafifletildiği vergiden muaf bölgeler kurulması konusunda belirleyici bir role sahiptir. Vergiden muaf bölgeler zarar verici vergi rekabetine neden olmaları nedeniyle Roma Anlaşması’na aykırı uygulamalardır. Fakat bu durum vergiden muaf bölgeler için Avrupa Birliği’nde bir gelecek olmadığı anlamına gelmemektedir. Başka ülkelerin ekonomilerine zararı dokunmamak şartıyla, geri kalmış bölgelerin kalkınmasına olumlu etkileri olan ve istihdamı arttıran bazı düzenlemeler AB uzun vadeli hedefleri bakımından faydalı kabul edilmektedir. Lojistik merkezler iş hayatında önemini artıran yeni iş önceliklerine ve farklı bölgelerin rekabetçiliğine destek olabilecektir.

Avrupa Birliği aday ülkelerindeki lojistik hizmet sağlayıcılara ve bunların müşterileri konumundaki üretici birimlere vergisel teşvikler sağlanmak suretiyle, küme halinde yapılacak birlikteliklere ve bölgesel kalkınma süreçlerine katkı sağlanabilecektir. Bu düzenlemeler,

1. Bölgesel kalkınma istihdam üzerinde olumlu etkilere sahip olmaları,
2. Bir bölgesel dezavantajı ortadan kaldırıyor olmaları ve
3. Diğer ülke ekonomilerinde önemli rahatsızlıklara neden olmaksızın olumlu etkiler sağlamaları nedeniyle Roma Anlaşması’ndaki devlet yardımı ilkelerine uyum sağlayabilecek niteliktedir.

ABSTRACT

TAX INCENTIVES ON SETTING UP LOGISTICS CENTERS WHICH COMPATIBLE WITH EUROPEAN UNION STATE AID RULES IN TURKEY

İbrahim Müjdat BAŞARAN

Anadolu University Social Science Institute, September 2004

Advisor: Asst. Prof. Dr. Doğan GÖKBEL

EU state aid rules play an important role with regard to the establishment by Member States of tax-free zones, in which a general reduction of the fiscal burden applies to both direct and indirect taxation. Basically, tax free areas are incompatible with the EC Treaty because of the fact that these areas cause harmful tax competition. But that doesn't mean that there is no feature for tax free areas in Europe. Some measures which have a positive affect on regional development and employment, potentially able to improve a regional disadvantage and bring about positive effects within the Community without causing serious negative distortions in other countries' economies. Logistics centers can facilitate new business priorities and develop options to improve different regions' competitiveness.

Giving tax incentives to logistics service providers and their customers especially in EU accession countries, it can be promoted cluster formations and regional development processes. These measures can be compatible state aid measures within the meaning of EC Treaty; because;

- have a positive impact to regional development and employment;
- be potentially able to improve a regional disadvantage; and
- bring about positive effects within the Community without causing serious negative distortions in other countries' economies.

JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

Müjdat BAŞARAN'ın "Türkiye'de AB Devlet Yardımı İlkelerine Uygun Lojistik Merkezler Geliştirilmesinde Vergisel Teşvikler" başlıklı tezi 02 Aralık 2004 tarihinde, aşağıdaki jüri tarafından Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca, Maliye Anabilim Dalında, yüksek lisans tezi olarak değerlendirilerek kabul edilmiştir.

İmza

Üye (Tez Danışmanı) : Yrd.Doç.Dr.Doğan GÖKBEL
Üye : Doç.Dr.Recai DÖNMEZ
Üye : Yrd.Doç.Dr.Ergün KAYA

Prof.Dr.Nurhan AYDIN
Anadolu Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
YÜKSEK LİSANS TEZ ÖZÜ.....	ii
ABSTRACT	iii
JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI	iv
ÖZGEÇMİŞ	v
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

LOJİSTİK VE TEDARİK ZİNCİRİ YÖNETİMİ

1. ÜRETİM İŞLETMELERİNDE DEĞİŞEN KÜRESEL ÖNCELİKLER	9
1.1. Üretim İşletmeleri İçin Devletin Rolü ve Teşvikler	9
1.2. Üretim İşletmelerinin Faaliyet Gösterdikleri Çevre	10
1.2.1. Küresel Pazar Öncelikleri	13
1.2.2. Küresel Maliyet Öncelikleri	14
1.2.3. Teknolojik Öncelikler	15
1.2.4. Politik ve Makroekonomik Koşullar	16
2. LOJİSTİK VE TEDARİK ZİNCİRİ YÖNETİMİ KAVRAMLARI	7
2.1. Lojistik Kavramı	7
2.2. Tedarik Zinciri Yönetimi Kavramı	8
3. LOJİSTİK FAALİYETLERİN TARİHİ GELİŞİMİ	16
3.1. İş Ortamı Lojistiği	17
3.2. Tesis Lojistiği	17
3.3. İşletme Lojistiği	17

3.4.	Tedarik Zinciri Lojistiği	18
3.5.	Küresel Lojistik	18
3.6.	Yeni Nesil Lojistik	18
3.7.	Lojistiğin Tarihi Gelişiminin Beklenen Teşviklere Etkisi	19
4.	LOJİSTİK MERKEZLER	20
4.1.	Yerel Merkezler	22
4.2.	Çıkış Noktaları	23
4.3.	Küresel Merkezler	24
4.4.	Lojistik Merkezlerde Yürütülen Temel Lojistik Faaliyetler	24
4.4.1.	Müşteri İlişkileri	24
4.4.2.	İşletme Stratejisinde Örgütsel Lojistik Değerlendirmelerin Ortaya Konulması	25
4.4.3.	Stok Planlaması ve Yönetimi	28
4.4.4.	Tedarik Yönetimi	29
4.4.5.	Ulaşım ve Dağıtım Yönetimi	29
4.4.6.	Depolama İşlemleri	30
4.5.	Lojistik Merkezlerin Geliştirilmesi	31
4.6.	Dünyada Lojistik Merkezler	32
4.7.	Lojistik Merkezlere Yönelik Vergisel Teşvik Taleplerinin Gerekçeleri	34

İKİNCİ BÖLÜM

DEVLET YARDIMLARI VE VERGİ TEŞVİKLERİ

1.	DEVLET YARDIMLARI	35
1.1.	Devlet Kavramı	35
1.2.	Devlet Yardımı Kavramı	36
1.3.	Devlet Yardımı Araçları	37
1.3.1.	Yatırımlara Yönelik Teşvikler	38
1.3.2.	İhracata Yönelik Teşvikler	39

1.3.3.	Vergisel Teşviklerin Devlet Yardımları İçindeki Yeri	40
2.	VERGİ TEŞVİKLERİ	41
2.1.	Vergi Kavramı	41
2.1.1.	Vergileme İlkeleri	42
2.1.1.1.	Vergilemenin Klasik İlkeleri	43
2.1.1.2.	Vergilemenin Mali İlkeleri	43
2.1.1.3.	Vergilemenin Ekonomik İlkeleri	44
2.1.1.4.	Vergilemede Adaletin Sağlanmasına İlişkin İlkeler ..	44
2.1.2.	Vergi Rekabeti.....	45
2.2.	Vergi Teşviki Kavramı	46
2.2.1.	Vergi Teşviklerinin Sınıflandırılması	47
2.2.1.1.	Belirli, Seçici ve Bölgesel Vergisel Teşvikler	47
2.2.1.2.	Genel Vergisel Teşvikler	48
2.2.2.	Vergi Teşviklerini Yönlendiren Politikalar	49
2.2.2.1.	Stratejik Sanayi Politikaları ve Vergi Teşvikleri	49
2.2.2.2.	Küme Yaklaşımı Tarafından Yönlendirilen Teşvik Politikaları	50

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

AVRUPA BİRLİĞİNDE DEVLET YARDIMLARINA İLİŞKİN SINIRLAMALAR VE VERGİ TEŞVİKLERİ

1.	ÜYE ÜLKELER ARASINDAKİ REKABETE ETKİLERİ BAKIMINDAN AVRUPA BİRLİĞİ'NDE VERGİ POLİTİKASI	51
1.1.	Genel Hatlarıyla Avrupa Birliği Vergi Hukuku	51
1.2.	Avrupa Tek Senedi Sonrası Mali Engellerin Kaldırılması	55
1.3.	İşyerlerinin Vergilendirilmesinde Ortak Eylem Kodu	56

2.	AVRUPA BİRLİĞİ DEVLET YARDIMI İLKELERİ	57
2.1.	Avrupa Birliği'nde Devlet Yardımlarının Önemi	58
2.2.	Roma Anlaşması'nun Devlet Yardımlarını Etkileyen Düzenlemeleri	59
2.2.1.	Devlet Yardımı Kavramının Tanımlanması	59
2.2.2.	Otomatik Muafiyetler	61
2.2.3.	Komisyon Analizi Gerektiren Yardımlar	61
2.2.4.	Yardımların Analizinde Komisyonun Uyması Gereken Kurallar ...	62
2.2.5.	Devlet Yardımı Olarak Değerlendirilmeyen Genel Vergisel Düzenlemeler	63
2.2.6.	AB Komisyonunda Politika Değişimi	64
3.	AVRUPA BİRLİĞİ'NDE VERGİ TEŞVİKİ OLARAK SERBEST BÖLGELER	
3.1.	Genel Olarak	65
3.2.	AB'de Serbest Bölge Uygulamaları	67
3.3.	AB'de Serbest Bölgelere Sağlanan Vergisel Teşvikler	68
3.4.	AB'de Serbest Bölgelere İlişkin Vergisel Teşviklerin Geleceği	69
3.4.1.	Ulusal Bölgesel Yardımlar Rehberi Hükümleri	69
3.4.2.	Devlet Yardımı Kurallarının Doğrudan İşletme Vergileri'ne Uygulanmasına İlişkin Genelge Hükümleri	70
4.	AVRUPA BİRLİĞİ'NDE LOJİSTİK MERKEZLERE YÖNELİK VERGİSEL TEŞVİKLER	
4.1.	Genel Olarak	71
4.2.	Fransa'da Kurulu Lojistik Merkezler	72
4.3.	Belçika'da Kurulu Lojistik Merkezler	72
4.4.	Avrupa Komisyonu'nun Lojistik Merkezlere Bakışı	73

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE LOJİSTİK FAALİYETLERE YÖNELİK VERGİ TEŞVİKLERİ

1.	TÜRKİYE'DE VERGİ TEŞVİKLERİ	75
1.1.	Genel Olarak	75
1.2.	Gelir Vergisi Kanunu'nda Vergi Teşvikleri	76
1.2.1.	Yatırım İndirimi	76
1.2.2.	Ar-Ge Vergi Ertelemesi	79
1.2.3.	Yeni Teşvik Yasası Sonrası Gelir Vergisi Stopajı Teşviki	80
1.3.	Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Vergi Teşvikleri	81
1.3.1.	Muafiyetler	82
1.3.2.	İstisnalar	82
1.4.	Katma Değer Vergisi Kanunu'nda Vergi Teşvikleri	82
1.5.	Vergi Usul Kanunu'nda Vergi Teşvikleri	83
1.7.	Endüstriyel Birlikteliklerde Vergi Teşvikleri	83
1.7.1.	Serbest Bölgeler	83
1.7.2.	Organize Sanayi Bölgeleri	86
1.7.3.	Endüstri Bölgeleri	88
1.7.4.	Teknoloji Geliştirme Bölgeleri	90
2.	TÜRKİYE'DE ENTEGRE LOJİSTİK YATIRIMLARIN VERGİSEL TEŞVİKİNE İLİŞKİN DÜZENLEME	
2.1.	Yatırım İndirimi	92
2.2.	Gümrük Vergisi ve Toplu Konut Fonu İstisnası	93
2.3.	Katma Değer Vergisi İstisnası	93
2.4.	Damga Vergisi İstisnası	94

3.	AB DEVLET YARDIMI İLKELERİNE UYUM SÜRECİNDE TÜRKİYE'DE VERGİ TEŞVİK UYGULAMALARININ SÜRDÜRÜLEBİLİRLİĞİ VE LOJİSTİK MERKEZLER GELİŞTİRME OLANAKLARI	
3.1.	Türkiye'de Vergi Teşvik Tedbirlerinin Avrupa Birliği Devlet Yardımları İlkelerine Uyumu	95
3.2.	Türkiye'de Avrupa Birliği Devlet Yardımları İlkelerine Uygun Lojistik Merkezler Geliştirilmesi	99
	SONUÇLAR	101
	KAYNAKLAR	106

GİRİŞ

Bu çalışmanın konusu; Türkiye’de, vergisel teşviklerle desteklenen lojistik merkezler geliştirme olanaklarının araştırılmasıdır. Avrupa Birliği’nin vergi teşviklerine ilişkin devlet yardımları konusunda tespit etmiş olduğu ilkeler, vergisel teşviklerin kullanımına ilişkin bazı sınırlamalar içermektedir. Çalışmada, lojistik merkezler için getirilmesi muhtemel vergisel teşviklerin Avrupa Komisyonu onayından geçebilmesi için Türkiye’de uygulanabilecek stratejiler araştırılacaktır.

Bu konunun seçilmesindeki amaç; Avrupa Birliği aday ülkesi Türkiye’de, üretim işletmelerinin lojistik ve tedarik zinciri yönetimi faaliyetleri ile ilgili yatırımlarına vergisel teşvik araçları ile destek sağlanmasına ilişkin öneriler sunmaktır. Bu amaç doğrultusunda, iş yaşamında ön plana çıkan lojistik faaliyetler vergisel teşvikler ile desteklendiği takdirde Avrupa Birliği hedeflerine ne ölçüde katkıda bulunulacağı ortaya konulacaktır.

İşletme lojistiği, kimi zaman ulaşım, nakliye ya da kargo faaliyetlerinden ibaret olarak düşünülmektedir. Bu düşüncenin bir sonucu olarak bazen, sınırlı sayıda taşıyıcı araçla iki nokta arasında basit taşıma hizmeti veren işletmeciler kendilerini lojistik hizmet sağlayıcı olarak tanıtmaktadır. Diğer taraftan iş hayatında lojistik, madde ve malzemenin üretim sürecine dahil edilmesi, üretim süreci boyunca etkin hareketinin sağlanması ve üretim süreci dışına yine etkin bir şekilde iletilmesini konu alan işlemleri kapsar. Lojistik hizmet sağlayıcılar, tedarik zinciri adı verilen örgütler arası bir ağ üzerinde üretici işletmelerin hammadde ve mamul stoklarını yürütmekte, siparişleri dağıtmakta, pazara, tedarikçilere ve mamul stoklarına ilişkin verilerin işletme yönetiminde etkili olmasını sağlamaktadır.

İş dünyasında müşteri memnuniyetini üst seviyede tutarken verimliliği artırmak hedeflenmektedir. Bu iki hedef sürekli olarak birbiriyle çelişki halindedir ve iki hedefe de aynı anda ulaşmak gün geçtikçe zorlaşmaktadır. Lojistik faaliyetlerden kaynaklanan maliyetler, faaliyet gösterilen sektöre bağlı olarak, bir ürünün müşteriye olan maliyetinin yaklaşık %10’u ila %20’si arasında değişen bir bölümü oluşturmaktadır. Müşteriye ürünün maliyetini azaltıcı yönde yapılan çalışmalarda lojistik maliyetlerin azaltılması gereği, diğer maliyetlerde tasarruf

yapılmasının güçleşmesi nedeniyle en önemli konulardan biri haline gelmiştir. Stratejik lojistik işbirlikleri, işletmelere, hem maliyet düşürücü hem de müşteri memnuniyetini artırıcı yönde imkanlar sunmaktadır. Durum böyle olunca, bu stratejik işbirliklerinin kurulması için doğru endüstriyel birliklerin nasıl oluşturulması gerektiği tartışma konusu olmuştur.

Tedarik zinciri yönetiminin farklı örgütler arasında işbirliği faaliyetleri geliştirmesi, değer zinciri üzerindeki tüm birimlerin sürekli farklılaşan müşteri gereksinimleri karşısında ortak hareket etmelerini sağlamaktadır. Örgütler, birbirleri ile işbirliği içinde olmak suretiyle, karmaşıklaşan müşteri gereksinimleri karşısında rakiplerinden daha hızlı hareket edebilmektedir. Örneğin, süper ve hiper marketler üreticilere yüksek miktarda siparişler verebiliyor olmaları sayesinde tedarikçilerinden önemli miktarda indirim talep etmektedir. Elde edilen indirimler sayesinde büyük marketlerde tüketiciye sunulan perakende ürün fiyatları da kısmen düşmekte ve mahalle bakkalları olarak adlandırılan küçük esnaf fiyat dezavantajına düşmektedir. Diğer taraftan dünyanın bazı bölgelerinde mahalle bakkalları satın alma faaliyetlerinde ortak hareket etmektedir. Buna göre ortak satın alma merkezleri oluşturan bakkallar, bu merkezlere tıpkı süper marketler gibi büyük miktarlarda ve benzer indirim imkanları sağlayan siparişler verebilmektedir. Böylelikle bakkalların süper marketler karşısındaki satın alma faaliyetlerinden kaynaklanan fiyat dezavantajı da kısmen telafi edilmektedir.

Lojistik ve tedarik zinciri yönetimi faaliyetlerinin ulaşım faaliyetlerini de kapsayan bir üst faaliyet alanı olarak ortaya çıkması sonucu, ulaşım yatırımlarına ilişkin analizler de değişmiştir. Geçmişte doğrudan milli geliri artırıcı altyapı yatırımları olarak kabul edilen ulaşım yatırımları, işletme lojistiğinin gelişimini destekleyen yatırımlar olarak değerlendirilmektedir. Buna göre, geri kalmış bir bölgenin ulaşım yatırımları ile dünyanın geri kalanı için doğrudan ekonomik ve ticari ilişkiler kurması, küresel kalite standartlarında üretim yapmasına ve bu üretimi dünyanın geri kalanına iletebilmesine bağlıdır. Az gelişmiş bölgelerde geliştirilecek üretim tesislerinin küresel kalite standartlarına ulaşması, bölgede hammadde tedarik olanaklarının, destekleyici endüstrilerin, elektronik ticaret altyapısının ve insan kaynaklarına ilişkin

faktörlerin varlığına bağlıdır. Başka bir deyişle küresel kalitede üretim, hammadde tedariki için tedarikçiler ile ilişki kurulmasından küresel ve bölgesel pazarlara iletme kadar bütünsel bir zincir üzerinde etkili olmaktadır.

Küresel sermaye akışları ile ilgili düzenleyici tedbirlerin önemli ölçüde azaltılması, küresel bilgi akışına ilişkin internete dayalı teknolojik yeniliklerin etkisini artırması ve fiziki ulaşım olanaklarının iyileşmesi, işletmelerin kuruluş yeri seçim kararları ve tesis tasarım süreçlerinde coğrafi konumu önemli ölçüde etkisizleştirmektedir. Diğer taraftan özellikle yerel bilgi, firmalar arası ilişkiler, ölçek ekonomileri, yetişmiş işgücü, akademik destek altyapısı gibi pek çok faktör farklı bölgelerin belirli üretim faaliyetleri için cazibe merkezi haline gelmesini sağlamaktadır. Hollywood film endüstrisi, Silikon Vadisi, Güney Almanya Otomotiv Endüstrisi bu cazibe merkezleri için bilinen örneklerdendir.

Lojistik merkezler dünyada son yıllarda özellikle küme yaklaşımı ile birlikte ön plana çıkmıştır. Küme yaklaşımı, belirli üretim faaliyetlerini anahtar endüstriler olarak değerlendirmek suretiyle bölgesel kalkınma süreçlerini yönlendiren bir anlayış olarak 1990 yılında Michael E. Porter tarafından ortaya atılmıştır. Bu yaklaşımın genel ilkelerine uymak suretiyle lojistik merkezler, özellikle destekleyen ulaşım altyapısı ve lojistik donanımları ile tedarik zincirleri boyunca işbirliği oluşmasını sağlamaktadır. Bu işbirliği faaliyetleri, firmaların değer zincirleri oluşturmalarına olanak vermekte, diğer taraftan özellikle küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin elektronik ticaret olanaklarını değerlendirmeleri mümkün olmaktadır.

Türkiye, vergisel teşvikler konusunda Roma Anlaşması hükümlerine uyum göstermesi gereken bir Avrupa Birliği aday ülkesidir. Bununla birlikte, ülke içerisinde tam üyelik durumunda önemli göçlere neden olacak bir bölgelerarası dengesizlik vardır. Özellikle Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler üyelik sonrası ülkeye gelecek rakiplerle mücadele edebilecek güçte değildir. Hükümetler uzun süredir ülkedeki makroekonomik sorunlarla mücadele etmektedir. Bu nedenle faiz dışı bütçe hedefi çerçevesinde kamu yatırımları konusunda önemli sınırlamalar yapılmıştır. Diğer taraftan kamu yatırımlarının hızlandırıcı özelliği ile ekonomiye olumlu etkiler yapması ve ulaşım sorunlarının ülke gündeminden hiç

düşmemesi gibi nedenlerle ulaşım yatırımlarını içeren altyapı programları hazırlanmaktadır.

Türkiye, Avrupa Birliği aday ülkesi olması dolayısıyla ulaşım yatırımlarının finansmanında AB yapısal fonlarından yararlanma imkanına sahiptir. Bununla birlikte, söz konusu fonların üye ülkelerin ve aday ülkelerin arasında paylaşılması gerekmektedir. Başka bir deyişle, yapısal fonları sembolize eden pastanın etrafında geçmişe oranla daha fazla ülke vardır.

Diğer taraftan fon idarecileri, Avrupa Birliği'nin yapısal fonlarla ilgili vizyonunun değiştiğini ifade etmektedir. Buna göre yapısal fonlar gerek aday ülkeler ve gerekse mevcut ülkeler için belirli üretim çerçevelerini desteklemek üzere bazı plan, program ve projelerin finansmanına yardımcı olacaktır. Aday ülkelerde gözlenen en büyük eksiklik ise bu fonların kullanımına ilişkin değişen vizyonun anlaşılabilmesidir. Aday ülke temsilcileri fon yetkililerini tüm toplantılarda dikkatle dinlemektedir. Bununla birlikte iş vizyonunun değiştiğine dair delil ifade edecek ve yapısal fonlarla desteklenmeye layık olabilecek projeler üretilmemektedir.

Bu çalışmada ulaşım yatırımlarının, doğrudan ekonomik kalkınmaya kaynak teşkil ederek büyüme etkisi yaratmaktan çok işletme lojistik faaliyetlerine katkıda bulunur hale gelişine ilişkin genel kabul esas alınacaktır. Bu kabulden hareketle amacımız, AB yapısal fonlarına erişim hedefi doğrultusunda, işletme faaliyetlerinin iş odaklı olarak desteklenmesi adına lojistik faaliyetlere yönelik vergisel teşvik tedbirlerinin AB'de benimsenmiş devlet yardımı ilkelerine uyum imkanlarını araştırmaktır.

Açıkça ortadadır ki, gerek vergisel teşviklerin devlet yardımı olarak üretim faaliyetlerinin desteklenmesinde bölgesel, sektörel, özel ya da genel değerlendirmelerle kullanılması ve gerekse ulaşım yatırımlarına ilişkin yapısal fonların elde edilmesi önemli ölçüde iş odaklı olmayı gerektirmektedir. Bu nedenle bu çalışmada vergisel teşviklerin, gelişen iş dünyasının gereksinimlerini karşılamak adına işletme faaliyetleri üzerindeki etkisi incelenmiştir.

"Türkiye'de Avrupa Birliği Devlet Yardımı İlkelerine Uygun Lojistik Merkezler Geliştirilmesinde Vergisel Teşvikler" adlı bu çalışmada; lojistik merkezlerin, Avrupa Birliği aday ülkesi Türkiye'nin geri kalmış bölgelerinin

desteklenmesi konusunda, vergi teşvik araçları ile birlikte kullanım olanakları incelenecektir.

Çalışmanın birinci bölümünde, lojistik kavramı, lojistik faaliyetlerin günümüz iş dünyasındaki rolüne kadar geçirdiği gelişim ve lojistik merkez kavramları açıklanmıştır.

İkinci bölümde, vergi teşvikleri ve devlet yardımı kavramlarının yanı sıra, vergi teşviklerinin devlet yardımları içerisindeki yeri açıklanmıştır.

Üçüncü bölümde, Avrupa Birliği vergi politikalarında gerçekleşen değişim, AB'nin devlet yardımlarına ilişkin politikası ekseninde incelenmiş ve serbest bölgeler ile lojistik merkezlerin Avrupa Birliği'ndeki durumu değerlendirilmiştir.

Dördüncü ve son bölümdeyse, Türkiye'de vergi teşvik uygulamaları genel hatları ile açıklandıktan sonra Türkiye'de lojistik merkez geliştirme çabalarının AB devlet yardımı ilkelerine uyum çalışmaları ekseninde nasıl Komisyon onayı alabileceği açıklanmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

LOJİSTİK VE TEDARİK ZİNCİRİ YÖNETİMİ

Yirminci yüzyıl; siyaset, toplum, teknoloji ve ekonomi alanlarında, önceki yüzyıllara göre çok daha hareketli geçmiştir. Bu yüzyılın özellikle ikinci yarısında uluslararası ekonomik bağımlılık oldukça yüksek bir noktaya ulaşmıştır. Bu gelişmenin altında yatan temel nedenlere bakıldığında bunların iki gruba ayrıldığı görülecektir. Öncelikle, teknolojik, sosyal ve kültürel değişimler sonucu ekonomik farklılıklar azalmış; ulaşım ve iletişim alanlarındaki gelişmeler sermaye, bilgi, mal ve hizmet dolaşımını kolay, hızlı ve ucuz hale getirmiştir. İkincisi, uluslararası sınır ötesi ticaret ve sermaye hareketlerini sınırlayan, hatta yasaklayan düzenlemeler büyük ölçüde gevşetilmiş; özellikle gelişmiş ülkeler arasında hemen hemen ortadan kaldırılmıştır.¹

21. yüzyılda küresel ekonomik çevrenin 20. yüzyıldan daha hızlı bir şekilde değişmesi ve bu durumun ulusal ekonomilere etkisinin çok daha büyük olması beklenmektedir. Küreselleşme ile birlikte, iletişim teknolojileri ve bilgi temelli ekonomilere uyum konularında geliştirilen yetenekler ülkelerin ekonomik durumu için belirleyici olacaktır.²

Günümüzde, iş dünyası her zamankinden daha karmaşık ve rekabetçi bir durumdadır. Ticari engellerin ortadan kalkması ve az gelişmiş ülkelerin rekabetçi pazar ortamına girmeleri sonucu firmalar, yeni mal ve hizmetleri her zamankinden daha hızlı bir şekilde pazara sokan çok sayıda rakiple karşılaşmaktadır.³ Dünyanın farklı bölgeleri belirli üretim faaliyetlerinde uzmanlaşmakta, dolayısıyla hammadde, üretim ve tüketim noktaları arasında

¹ Ali Alp, *Finansın Uluslararasılaşması*, (İstanbul: Yapı Kredi Yayınları-1337 Cogito-92, 1999). s.15.

² Chang Jae Lee, *Korea's Strategy for a Business Hub of Northeast Asia*, Korea Institute for International Economic Policy, (Seoul: International Conference on the Global Information Society and National Strategies, in Seoul, 2002). s.1.

³ Kirk A. Peterson, Curtis M. Grimm, Thomas M. Corsi, "Adopting New Technologies for Supply Chain Management", *Transportation Research Part E*, Pergamon Press, 39, (2003), s.95.

zaman ve mekan farklılıkları meydana gelmektedir.⁴ Bu yüzden dünya gündeminde lojistiğin önemi artmaktadır. Bir lojistikçinin görevi bu zaman ve mekan farklılıklarının en etkin şekilde aşılmasıdır.

1. ÜRETİM İŞLETMELERİNDE DEĞİŞEN KÜRESEL ÖNCELİKLER

1.1. Üretim İşletmeleri İçin Devletin Rolü ve Teşvikler

Özellikle II. Dünya Savaşı sonrasında artan kamu harcamaları ve beraberinde kamu kesiminin boyutlarını artırıcı Keynesyen iktisadi ve mali düşüncenin etkisini artırması sonucu dünyada kamu kesiminin boyutlarında bir artış yaşanmıştır.⁵

Diğer taraftan piyasa ekonomisinin günümüzde en etkin ekonomik sistem olması ve demokrasinin de toplumun katılımını sağlayan bir politik sistem olarak piyasa ekonomisine uyum göstermesi, zamanla devleti ekonomik faaliyetlerin yürütücüsü olmaktan çıkarmış; ekonomik faaliyetlerin yürütülmesi için uygun ortam sağlayan bir yapı haline getirmiştir.⁶

Bununla birlikte, özellikle gelişmekte olan ülkelerde endüstrileşmenin yeterince ileri düzeyde olmaması, yatırımların ve yatırım malı üretiminin yetersiz olmasına neden olmuştur. Dışa bağımlılığın fazla olması, teknolojik gerilik, kalkınma çabalarıyla birlikte ortaya çıkan dış açık ve tasarruf açığı gibi sorunlar, birçok ülkede ekonomik ve sosyal kalkınmanın sağlanmasına engel olmaktadır. Uluslararası ekonomik bütünleşmelerin giderek yaygınlaştığı bir ortamda ülkeler, ekonomik ve sosyal kalkınmalarını gerçekleştirmek ve küresel ticarete rekabet güçlerini artırarak dünya ticaretinden daha büyük pay almak istemektedir. Bu nedenle ülkelerin teşvik politikaları ekonomi politikalarının önemli bir parçası haline gelmiştir.

⁴ Ronald H. Ballou, **Basic Business Logistics**. (U.S.A.: Prentice Hall International Editions, 1987), s.7.

⁵ Nezih Varcan ve Tufan Çakır, **Kamu Maliyesi**, (Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2003), s.35.

⁶ Wladyslaw Bogdan Szyber, "Market and State in Times of Globalisation", **European Journal of Law and Economics**, Kluwer Law Academic, 12, (2001), s.145.

1.2. Üretim İşletmelerinin Faaliyet Gösterdikleri Çevre

Ulaşım ve bilgi teknolojilerindeki gelişmeler, günümüz işletmelerini, bilgiye ulaşım ve bilginin kullanımı alanındaki gelişmeleri yakalamak konusunda belirli soruların cevabını aramaya yöneltmektedir. Bu sorular;⁷

- Bu işletmede hangi tür bilgilere ihtiyaç duyuyoruz?
- Bu bilgilere ne zaman ihtiyaç duyuyoruz?
- İhtiyaç duyduğumuz bu bilgiler hangi yapıda olmalı?
- Bu bilgileri nerelerden elde etmekteyiz?

Bu tür bilgiler işletmenin stratejik pozisyonunun belirlenmesinde önemli rol oynayacak türden sorular ortaya çıkarmaktadır. Bilgiye ulaşımın nasıl, ne zaman ve ne şekilde yapılacağına belirlenmesine yönelik sorular eskiden sadece askeri alanlarda ya da bazı çok uluslu işletmeler tarafından sorulmaktaydı. Artan rekabet ve ülkeler arası sınırların ortadan kalkması sonucu artık işletmelerin boyutlarına ve ana faaliyet konularına bakılmaksızın bu tip sorular tüm işletmeler için önemli hale gelmiştir.⁸ Diğer taraftan işletme faaliyetlerinin küresel bir ortamda yürütülüyor olması, bu bilgi kaynaklarını işletme sınırlarından çıkarmıştır.

Günümüzde, iş çevrelerinde farklı alanlarla ilgili kararlar arasındaki etkileşim geçmişe oranla daha fazladır. Daha fazla rekabetçi olabilmek adına firmalar, üretim ve pazarlama faaliyetlerine ilişkin planlarında ortak hareket etmek istemektedir.⁹

Üretim işletmeleri kuruluş yeri seçiminde, tesis tasarım süreçlerinde ve küresel rekabet stratejilerini belirlerken geçmişten çok farklı maliyet öncelikleri tespit etmektedir. Bir yandan üretim teknolojilerinde meydana gelen gelişmeler işletmeleri ileri üretim yöntemlerine yönettiren, diğer yandan üretim süreçlerinin

⁷ Peter F. Drucker, "Be Data Literate – Know What to Know", *Wall Street Journal*, (1.1.1992), s.28.

⁸ Drucker, a.g.e., s.28.

⁹ Jan Olhager, "Linking Manufacturing Strategy and Production Planning and Control", *Production Planning&Control*, Taylor&Francis Group, Vol.14, No.6, (September 2003), s.485-486

farklı aşamalarında etkili olan diğer işletmelerle işbirliğine gidilerek yatay ve dikey ağlar¹⁰ oluşturulmaktadır.

Üretim işletmeleri on yıldan daha uzun bir süredir temel olarak dikey ağlar ile değer zincirleri oluşturmaktadır. Mamul madde üretiminin farklı aşamalarında uzmanlaşmış bu firmalar arasındaki değer zincirlerinin etkinliği, internetin veri değişimi konusundaki işlemsel hızı ve temin ettiği çoklu iletişim platformları sayesinde önemli bir rekabet avantajı olarak değerlendirilmektedir.¹¹

Dikey ağlar, işletme maliyetlerini düşürmekle birlikte, işletmelerin değişen koşullara ve müşteri gereksinimlerine karşı daha hızlı yanıt verebilecek bilgiye erişmelerini de sağlamaktadır.¹² Diğer taraftan üretim yöntemlerinde ve teknolojiye değişimler meydana geldikçe işletmeler için bazı maliyetler önemini kaybetmekte ve yeni maliyet öncelikleri ortaya çıkmaktadır.

Üretim yöntemlerinde ve teknolojiye değişimler oluşmaya başlayınca, eskiden doğrudan özellik arz eden maliyetlerin büyük bir çoğunluğu dolaylı olmaya başlamıştır. Örneğin doğrudan işçilik günümüzde bütün maliyetlerin sadece küçük bir kısmını temsil etmekte iken, üretim tesisi destek maliyetleri, pazarlama, dağıtım, mühendislik gibi diğer maliyet türlerinde bir artış görülmektedir. Fakat bu gelişmeler, maliyet muhasebesinde meydana gelen değişimlerle bir paralellik göstermemektedir. Günümüzde hala pek çok işletme, artan genel üretim maliyetlerini ve destek maliyetlerini azalan doğrudan işçilik maliyetlerini temel alarak dağıtmaya çalışmaktadır.¹³ Maliyet muhasebesi uygulamalarında halen doğrudan işçilik gibi klasik maliyetlere bağlı kalınması, bu maliyetleri yönetsel karar süreçleri için kullanacak birimler için önem taşımaktadır. Diğer taraftan hükümetlerin üretim işletmeleri için gerçek maliyet kaynaklarını doğru tespit etmeleri, firmaların teşvik edilmesi konusunda politika belirlenmesi bakımından önemlidir.

Günümüzde hükümetler, bir yandan küresel ortamda serbestçe hareket eden firmaları kendi ülkelerinde yatırım yapmaya ikna etmek amacıyla teşvik

¹⁰ Yatay ağlar ile işletmelerin kendi faaliyet alanındaki rakipleri ile giriştiği işbirliği faaliyetleri ifade edilirken, dikey ağlar ise üretim sürecinin farklı aşamalarındaki firmaların işbirliklerini ifade etmektedir.

¹¹ Soeren Dressler, Kurt-Henrik Müller, "Competitive Advantage for Integrated Vertical Value Chains", *Cost and Management*, Society of Management Accountants of Canada, Special Issue, (September 2003), p.5.

¹² Soeren Dressler, Kurt-Henrik Müller, a.g.e., s.5.

¹³ Burak Arzova, *Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetimi*, (İstanbul : Türkmen Kitabevi, 2002), s.4.

politikaları hazırlamakta; diğer yandan da ülke içindeki firmaların küresel kalite standartlarında üretim yapmalarını hedeflemektedir. Bu hedefler, hükümetlerin farklı örgütler arasında oluşacak değer zincirlerini ve lojistik faaliyetlerini desteklemeleri için doğru maliyet önceliklerinin esas alınmasını gerektirmektedir. Aksi takdirde sağlanan teşvikler kalkınma etkisi sağlamadığı gibi teşviklerin yoğunlaştığı yerler maliye politikası için gelir kaybından ibaret olmaktadır.

1.2.1. Küresel Pazar Öncelikleri

Küresel pazar öncelikleri, işletme faaliyetlerinin küreselleşmesine yaptıkları katkı ve üreticilerin bunlara yanıt verme yöntemleri çerçevesinde beş ana başlık tarafından yönlendirilmektedir:¹⁴

- Yerel pazarlarda yoğunlaşan rekabet
- Dış talepte görülen büyüme
- Küresel pazarlardaki şiddetli rekabet
- Ürün pazarlarında değişen rekabetçi öncelikler
- Gelişen pazarların varlığı

Pek çok endüstri ve mamul için küresel pazarda varolmanın ön şartı küresel tesis, dağıtım ve tedarik ağlarına sahip olmaktır. Bu ağlar sayesinde firmaların yukarıdaki küresel pazar koşullarına uyumu kolaylaşmaktadır¹⁵.

Küresel rekabet, iç piyasalarda etkin çalışmayan firmalar için dış rakiplerin baskısıyla yada dış piyasalarda etkin çalışmayan rakiplere karşılık iç piyasadaki firmaların dış ticaret olanaklarındaki artışlardan yararlanmaları sonucu şiddetini artırmaktadır. Farklı bölgelerde ortaya çıkacak ve rekabet avantajı oluşturma potansiyeli bulunan üretim alanlarının belirlenmesi, sürekli yeni ve müşteri çözümleri ifade eden ürünler geliştirecek değer zincirleri için temel olmaktadır. Zira, bir yandan işbirliği faaliyetleri ile bilgi birikimi güçlendirilmekte ve belirli maliyetler geniş bir tabana yayılmakta, diğer taraftan destekleyen lojistik yapılanma için belirgin bir çerçeve sağlanmaktadır. Bu değer

¹⁴ Philippe Pierre Dornier ve diğerleri. *Global Operations and Logistics* (New York: J.Wiley, 1998), s.82.

¹⁵ Dornier, a.g.e., s.83.

zincirleri sayesinde yerel firmalar, bölgesel potansiyeli en iyi şekilde kullanmak suretiyle rekabet gücü elde etmekte ve üretilen mamullerin küresel pazarlara sunulması adına etkin işleyen bir ağ oluşmaktadır. Bu yapılanmanın bir diğer faydası ise lojistik yatırımlarına katkı sağlayacak ulaşım yatırımları için alternatif finansman imkanları sağlamasıdır.¹⁶

1.2.2. Küresel Maliyet Öncelikleri

Bir hesap dönemi içinde çeşitli üretim faktörlerine yapılan ödemelerin hepsi maliyettir. İşletmede, hesap dönemi sonunda henüz elden çıkmamış bulunan ve bir satış değeri olan varlıklar bulunmaktadır. Satış geliri ise satılan mallar (veya hizmetler) karşılığında alacaklar ya da nakit mevcudunda meydana gelen artışlardır.

Muhasebeciler, dönem içinde ödenen maliyetlerin ne kadarının dönem sonunda henüz işletmede bulunan ve bilançoda yer alan varlıklar için ödenmiş olduğu konusunda bir varsayım yaparlar. Bu suretle, dönemin satış gelirini elde etmek için katlanıldığı varsayılan maliyetleri, satış gelirinden indirerek dönem karını bulurlar. Dönem içinde katlanılan maliyetlerin, satış gelirinden indirilen bölümüne ise gider adı verilir.¹⁷

Muhasebeciler bu işleme maliyetin gidere dönüşmesi adını vermektedir. İki kavram arasındaki ilişkiyi göstermek için “Her gider bir maliyettir ama her maliyet bir gider değildir” sözü de kullanılmaktadır.¹⁸

Üretim işletmeleri için belirli maliyetlerin gidere dönüştürülmesi yönetim ile ilgili veriler sunması bakımından önemli olmakla birlikte, gidere dönüştürülen bazı maliyetlerin vergi matrahının tespitinde dikkate alınacak olması da vergisel bakımdan önemlidir.

Teknolojik gelişmelerin ulaşım giderlerini önemli ölçüde düşürmesi ile birlikte bilginin üretilmesi ve yayılması sürecinde elde edilen mamul gibi elle

¹⁶ “The Structural Funds and Their Coordination with the Cohesion Fund: Communication of the Commission”, (Erişim: 7.02.2004).
http://europa.eu.int/comm/regional_policy/sources/docoffic/official/guidelines/pdf/orientations_en.pdf

¹⁷ Cudi T. Gürsoy, *Yönetim ve Maliyet Muhasebesi*, (İstanbul: Beta Yayınları, 1999), s.37.

¹⁸ Cudi T. Gürsoy, *a.g.e.*, s.37.

tutulabilir ve teknik bilgi düzeyi gibi elle tutulamayan donanımların üretim ve dağıtım süreçleri içerisindeki hareket hızı önem kazanmıştır. Diğer taraftan işletmelerde lojistik faaliyetlerin küresel üretim ve dağıtım süreçlerini desteklemesi ile ilgili olarak şu koşullar ön plana çıkmış durumdadır:¹⁹

- Offshore (dış) kaynak kullanımı stratejilerinde doğrudan işçilik maliyetlerinin önemi azalmıştır;
- Küresel işletmecilik faaliyetlerinin yerleşiminde yeni maliyet öncelikleri ön plana çıkmıştır;
- Üretim tesislerinin sermayeye karşı duyarlılığı artmıştır.

Küresel düzeyde rekabet halinde olan firmalar geçmişte özellikle doğrudan işçilik maliyetlerini düşürmek için farklı coğrafi alanlarda faaliyet göstermişlerdir. Diğer taraftan doğrudan işçilik maliyetlerinde tasarruf sağlayan firmaların önceden tahmin etmekte zorlandığı gizli maliyetler ortaya çıkmıştır.²⁰

Müşterilerin memnun edilmesi adına çözümler üretebilmek, tüm üretim ve dağıtım süreçlerinde bütünsel bir kalite anlayışına dayanan Toplam Kalite Yönetimi anlayışını gündeme getirmiştir. Bu anlayışın bir sonucu olarak da firmalar doğrudan işçilik maliyetlerini, özellikle vergisel teşviklerle minimum kılacak coğrafi alanlar aramak yerine ürün tasarım aşamasından satış sonrası hizmetlere kadar uzanan zincir üzerinde kaliteyi üst düzeye çıkarmak için çaba göstermeye başlamışlardır. Bu anlayış, firmaları, giderek daha iyi üretim yapan tedarikçilere bazı üretim süreçlerini devretmek veya mevcut tedarikçileri daha hızlı ve etkin bir üretim sürecine çekmek konusunda ikna etmiştir.

Günümüzde, özellikle vergisel teşvikler ile cazip kılınmaya çalışılan ülke ve merkezlerin gelişen iş süreçlerine yanıt verebilmesi adına belirli fonksiyonlar ile ön plana çıkarılması ve bu şekilde bölgesel refah sağlanması hedeflenmektedir. Diğer taraftan bölgesel kalkınma hedeflerine önemli bir katkı

¹⁹ Dornier ve diğerleri, a.g.e., s:83.

²⁰ Eğitilmemiş ve kalifiye olmayan işgücünün eğitilmesi için para ve zaman kaybedilmesi, kültürel farklılıklar, kötü iletişim ve ulaşım altyapısı,...nedeniyle üretim ve pazarlama süreçlerine lojistik destek sağlanamaması, ar-ge konusunda yetenekli personelin çekilme zorlukları gibi nedenlerle maliyet önceliklerinde doğrudan işçiliğin payı zamanla düşmüştür

Kaynak: Dornier ve diğerleri, a.g.e., s.85.

yapmayacak pasif faaliyetlere ait teşviklerin ise hızla tasfiye edilmesi gündeme gelmektedir.²¹

1.2.3. Teknolojik Öncelikler

Teknik, çıktı yapmak için girdileri birleştirmenin belirli bir metodu iken, teknoloji ise bilinen bütün tekniklerin listesidir.²² Küresel düzeyde teknolojik bilgi paylaşımı ile bu bilgi paylaşımı yoluyla müşteriye dönük yeni ürünler üretebilme tekniklerinin geliştirilmesi ve yayılması küresel lojistik faaliyetlerinin de şekillendiricisi olmaktadır.

Tedarik zincirinin farklı aşamalarında uzmanlaşmış olan Ar-Ge faaliyetleri dünyanın çeşitli bölgelerinde maksimum katma değer oluşturma şansı bulabildiği yerlerde yerleşmektedir. İlgili tekniklerin belirli anahtar endüstriler etrafında dünyanın geri kalanına iletilebilmesi fonksiyonunu üstlenen lojistik ve tedarik zinciri yönetim faaliyetleri ise, özellikle geri kalmış bölgelerin potansiyelinin geliştirilmesi adına bir sektör olarak faaliyet göstermekten çok Ar-Ge faaliyetlerini destekleyen genel bir fonksiyon olarak işlemektedir.

1.2.4. Politik ve Makroekonomik Koşullar

Avrupa Birliği ve NAFTA gibi ticari blokların kendi içlerindeki gümrük ve tarife dışı pek çok engeli ortadan kaldırması sonucu sınır ötesi ticaret hacmi artmış, üretim yapan firmalar da tedarik faaliyetlerini belirli faaliyetler üzerinde uzmanlaşmış olan çeşitli ülkeler arasında çeşitlendirmiştir. Böylelikle makroekonomik koşullarda önemli bir uyum sağlamış olma şartıyla bir araya gelen ülkelerde sınır ötesi yatırımlar hızlanmıştır.

Bununla birlikte bazı riskler halen yatırımcılar için ciddi tehdit ifade edebilmektedir. Küresel düzeyde faaliyet gösteren firmalar, özellikle döviz

²¹ İtalya'da finansal faaliyetler için kurulan ve faaliyetleri AB Komisyonu tarafından onaylanan Trieste offshore merkezi hakkında Avrupa Komisyonu Kararı için Bkz:

“State aid decisions - C 1 /2002 to C 27 /2002: C 16 /2002 - Centre de services financiers de Trieste Loi 19/91”, Erişim: 15.03.2004.

http://europa.eu.int/comm/competition/state_aid/register/ii/by_case_nr_157.html#376

²² Begg David, Fischer Stanley ve Dornbusch Rudiger, *Mikro İktisat*, Çeviren: Vildan Serin (İstanbul: Alkım Yayınları, 2000), s. 107.

kurunda meydana gelen dalgalanmalardan çekinmektedir. Potansiyel avantajları bulunan pek çok ülke, makro ekonomik riskleri nedeniyle topraklarında yatırım yapan firmaları rakipleri karşısında dezavantajlı duruma düşürebilmektedir.²³

2. LOJİSTİK VE TEDARİK ZİNCİRİ YÖNETİMİ KAVRAMLARI

Modern dünyada, insanların her zaman hammaddelerin temin edildiği veya üretimin gerçekleştirildiği yerlerde yerleşmeleri mümkün değilken, tüm mal ve hizmetlerin bunların tüketildikleri yerlerde üretilmeleri de mümkün olmamaktadır.²⁴

Lojistik, en genel tanımıyla bir ürünü kaynağından nihai tüketicisine ulaştırmak için gerekli tüm faaliyetler olarak tanımlanabilir. Bu faaliyetler tedarik zinciri olarak adlandırılan bir ağ üzerinde gerçekleştirilir.²⁵

2.1. Lojistik Kavramı

Lojistik Yönetim Konseyi²⁶'nin tanımına göre lojistik yönetimi, müşteri gereksinimlerinin karşılanması amacıyla malların, hizmetlerin ve gerekli bilgilerin kaynak noktasından nihai tüketiciye kadar etkin bir şekilde iletilmesi ve bunların saklanması için gerekli planların yapılması, uygulanması ve kontrol edilmesi ile ilgili uygulamaları konu alan tedarik zinciri yönetim faaliyetleridir.²⁷

Farklı örgütler arasında varlık sürdüren "Lojistik" kavramının temelini ulaşım faaliyetleri oluşturmaktadır. Bununla birlikte lojistik faaliyetler, işletme faaliyetlerinin rasyonel yürütülmesi adına ulaşım yatırımları dışında pek çok

²³ "Doing Investment in Turkey", Erişim: 03.02.2004.

[http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/Doing%20Investment%20in%20Turkey\(2\).pdf](http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/Doing%20Investment%20in%20Turkey(2).pdf)

²⁴ Ballou, 1987, a.g.e., s.7.

²⁵ Osman Orhan, *Dünyada ve Türkiye'de Lojistik Sektörünün Gelişimi*. (İstanbul: İstanbul Ticaret Odası Yayınları, 2003), s.7.

²⁶ 1963 yılında ABD'de kurulan Lojistik Yönetim Konseyi, lojistik ve tedarik zinciri yönetimi faaliyetleri ile ilgilenen birey ve gruplar için eğitim, kariyer ve iletişim imkanları sağlayan bir örgüttür. Konsey'in dünya çapında, 10.000'in üzerinde üyesi bulunmaktadır. Bu üyeler arasında konunun uzmanlarından akademisyen, bürokrat ve iş adamları da vardır.

²⁷ "Supply Chain Management/Logistics Definitions", Erişim: 11.11.2003.

<http://www.clm1.org/Website/AboutCLM/Definitions/Definitions.asp>

faaliyeti de içermektedir. Buna göre lojistik; müşteri ilişkileri, tedarik, stok takibi, gümrükleme ve depolama faaliyetleri ile stok ve ulaşım gereksinimlerini mümkün olduğu kadar düşüren bir faaliyetler bütünüdür. Daha da ötesi lojistik faaliyetler farklı üretim faaliyetlerinin karşılaştırmalı üstünlüklerini yükseltmekte, firma karlarını artırmakta, ekonomik olarak potansiyelinin gerisinde kalmış bölgeleri üretim süreçlerine dahil etmekte ve bu bölgelerde ortaya çıkan katma değerlerin dünyanın geri kalanına sunulması adına bir ağ görevi üstlenmektedir.

Dünya çapında ulaşım yatırımlarına ilişkin fonların oldukça sınırlı olması lojistik temelli yatırımları olumsuz etkilemektedir; zira ulaşım yatırımları lojistik maliyetleri de önemli ölçüde etkilemektedir. Hükümetler ve üretici birimler daha fazla ticarete karşın daha az ulaşım gereksinimi oluşmasını istemektedir. Lojistik temelli maliyetlerin ürün fiyatlarına daha az dahil olması sonucu nihai ürün fiyatlarının düşebilecek olması, hükümetler, firmalar ve sivil toplum örgütleri için bu faaliyetleri öncelikli işletme faaliyetleri sıralamasında üst sıralara çıkarmıştır.²⁸

2.2. Tedarik Zinciri Yönetimi Kavramı

Tedarik zinciri yönetimi konusunda farklı yazarlar farklı tanımlar yapmışlardır. Bu tanım çeşitliliği, tedarik zinciri yönetimi kavramına ilişkin araştırmalarda ve yönetime tedarik zinciri yaklaşımı getirme girişimlerinde bir süre belirsizlik yaşanmasına neden olmuştur.²⁹

Diğer taraftan Lojistik Yönetim Konseyi, genel kabul görmüş bir tanım ortaya koymuştur. Bu tanıma göre tedarik zinciri yönetimi, tedarik faaliyetleri ile madde ve malzemenin üretim süreci boyunca geçirdiği dönüşüme ilişkin olarak tüm lojistik faaliyetleri kapsamaktadır. Tedarik zinciri yönetimi, tedarikçiler, araçlar, dışarıdan hizmet sağlayanlar ve müşterilerden oluşan bir kanalın üyeleri arasında koordinasyon ve işbirliği geliştirilmesini sağlamaktadır. Esas olarak tedarik zinciri yönetimi farklı işletmeler arasında arz ve talep yönetimi

²⁸ David Banister ve Joseph Berechman, *Transport Investment and Economic Development*, (Amsterdam: UCL Press, 2000), s.7.

²⁹ Tom Mentzer ve diğerleri. "Defining Supply Chain Management", *Journal of Business Logistics*, Council of Logistics Management, II, 2, (2001), s.5.

faaliyetlerinin bütünleşmesi olarak değerlendirilmelidir.³⁰ Tedarik zinciri yönetimi şu hedeflerin gerçekleştirilmesini amaçlamaktadır:³¹

- Üretimi düzenli şekilde gerçekleştirecek kesintisiz malzeme, servis ve bilgi akışını gerçekleştirmek,
- Envanter maliyetlerini ve kayıpları en düşük seviyede tutmak,
- Ürünün kalitesini korumak,
- Güvenilir tedarikçiler bulmak ve korumak,
- Temin edilen materyalleri ve servisi standart hale getirmek,
- Gerekli olan materyalleri ve hizmetleri en düşük maliyetle sağlamak,
- Kurumun pazarlık ve rekabet gücünü yükseltmek,
- Kurum içindeki diğer gruplarla iyi ilişkiler kurmak,
- En düşük idari giderle çalışmak.

Tedarik zinciri yönetimi faaliyetlerinin etkin yürütülmesi, firmanın hammadde tedarik sürecinden nihai ürünü talep eden tüketicilere kadar uzanan bir ağ boyunca farklı örgütlerle işbirliği kurmasına olanak vermektedir. Güçlü tedarik zinciri işbirlikleri sayesinde müşteri gereksinimleri rakiplerden daha hızlı bir şekilde karşılanabilmektedir.³² Diğer taraftan, doğru dizayn edilmiş bir tedarik zinciri üzerinde kurulan işbirliklerinin stok takibi, taşıma ve depolama gibi fiziksel gereksinimleri lojistik faaliyetler ile karşılanmaktadır.

3. LOJİSTİK FAALİYETLERİN TARİHİ GELİŞİMİ

Yönetim teorisi ve bilgi sistemlerindeki paralel gelişmelere rağmen uzun bir süre yalnızca askeri araştırmalarda adı geçen lojistiğin tarihi gelişimi farklı aşamalardan geçmiştir. Buna göre öncelikle iş ortamı içerisindeki madde ve malzeme akışlarını konu alan lojistik anlayış daha sonra üretim faaliyetlerinin karmaşıklaşması sonucu giderek farklı üretim faaliyetleri ve örgütler arası

³⁰ "Supply Chain Management/Logistics Definitions", Erişim: 11.11.2003.

<http://www.clm1.org/Website/AboutCLM/Definitions/Definitions.asp>

³¹ "Türkiye Lojistik Sektöründe Hizmet Üretenler ile Hizmet Alanlar Arasındaki İlişkiler", **3D Lojistik Dergisi**, Sayı:17, (2004), s.14.

³² James H. Martin ve Bruno Grbac, "Using Supply Chain Management to Leverage a Firm's Market Orientation", **Journal of Industrial Marketing Management**, Pergamon Press, 32, (2003), p.25.

işbirliği çalışmalarına yönelmiştir. 1990'lı yıllarda görülen ticari serbestleşme hareketleri sonucu coğrafi sınırları aşan lojistik faaliyetler, son yıllarda fiziki erişim imkanlarının ulaşım teknolojilerindeki gelişmelerle birlikte iyileştirilmesi, bilgi teknolojilerinin ilgili faaliyetleri desteklemesi ve küresel ticari piyasaların elektronik ticaret ile birlikte gelişmesi sonucu faaliyet çapını giderek artırmıştır. Günümüzde lojistik yönetim faaliyetleri iş hayatında tüm sektörlerin ortak ilgi alanı haline gelmiştir.

3.1. İş Ortamı Lojistiği

İş ortamı lojistiği, tek iş istasyonu üzerindeki materyal akışıdır. Ergonomi olarak da bilinen iş ortamı lojistiği tek makine veya birleşim hattı üzerindeki materyal akışlarını konu edinmektedir.

3.2. Tesis Lojistiği

Tesis lojistiği, bir tesisin dört duvarı arasındaki iş istasyonları arasındaki akışın yönetimidir. Bu tesis bir fabrika, terminal, depo veya dağıtım merkezi olabilir. Tesis lojistiği genel olarak materyal aktarımı olarak da bilinir. 1950'ler, 1960'lar ve hatta 1970'lerin ortalarına kadar materyal aktarım departmanları kurulmakta ise de bu terim değer ifade etmeyen faaliyetler ile birlikte anılmaya başladığı için cazibesini zamanla yitirmiştir.

3.3. İşletme Lojistiği

İşletme lojistiği, yönetimin müşterilere etkin dağıtım hizmetleri sunması için saklama ve dağıtım işlemlerinin planlanması, organize edilmesi ve kontrolüne ilişkin olarak yürütülen faaliyetlerdir.³³

Farklı tesisler ve işletme süreçleri arasındaki materyal ve bilgi akışını konu edinen işletme lojistiği, bir üretici için fabrikalar ve depolar arasında, bir

³³ Ballou, a.g.e., s.1.

toptancı için, dağıtım merkezleri arasında, bir perakendeci için dağıtım merkezleri ve mağazalar arasında gerçekleşmektedir.³⁴

3.4. Tedarik Zinciri Lojistiği

Daha önce söz ettiğimiz Lojistik Yönetim Konsey'ine ait tanıma³⁵ göre tedarik zinciri, kurumlar içerisinde ve farklı kurumlar arasında bilinen iş fonksiyonları ile ilgili olarak geliştirilen koordinasyondur. Bu yönüyle tedarik zinciri farklı tesisler, araçlar ve lojistik birimler arasında uzanan geniş bir ağ olarak değerlendirilebilir. Buna göre tedarik zinciri lojistiği de, farklı işletmeler arasındaki materyal, para ve bilgi akışlarını konu edinmiştir.

3.5. Küresel Lojistik

Küresel lojistik, ülkeler arasında para, bilgi ve materyal akışıdır. İşletme ve tedarik zinciri lojistiğine göre çok daha karmaşık bir yapısı vardır. Küresel lojistik, ticari ve mali alanda gerçekleşen serbestleşme hareketleri ile paralel bir gelişim göstermiştir.

3.6. Yeni Nesil Lojistik³⁶

Teknoloji yoğun yatırımlar ve yönetim bilgi sistemlerinin birlikte gelişmesi sayesinde lojistik faaliyetler, üretim ve pazarlama faaliyetlerine entegre olarak tıpkı ar-ge faaliyetleri gibi katma değer üretebilmektedir. Bu noktadan hareket eden yeni nesil lojistik, lojistik ve tedarik zinciri yönetimi faaliyetlerinin giderek bir sektör olarak değerlendirilmesinden öte, farklı sektörler ve örgütler arasında etkili olan genel bir yapı olarak değerlendirilmesini konu edinmektedir. Bu şekilde lojistik faaliyetlerin performansı ile birlikte müşterilere sunulan hizmetin kalitesi de artmaktadır.³⁷

³⁴ Edward H. Frazelle, *Supply Chain Strategy*, (New York: McGraw-Hill, 2002), s.35.

³⁵ Bkz.: 1.2 Tedarik Zinciri Yönetimi Kavramı (s.8).

³⁶ Yeni nesil lojistik adıyla ortaya çıkan kavram, lojistik yönetim çevreleri tarafından işbirlikçi (collaborative) lojistik olarak da anılmaktadır.

³⁷ "Collaborative Logistics", Erişim: 12.03.2004.

<http://logistics.about.com/od/collaborativesc1/>

İşbirlikçi lojistik sistemleri sayesinde, işletmelerin küresel piyasada değişen fırsatları takip etmeleri, müşterilerin değişen gereksinimlerini izlemeleri mümkün olmaktadır. Bu şekilde geliştirilen tedarik zincirleri sayesinde gelişme potansiyeli olan işletmelerin daha verimli çalışmaları mümkün olmaktadır.³⁸

3.7. Lojistiğin Tarihi Gelişiminin Teşvik Beklentilerine Etkisi

Coğrafi sınırların olmadığı bir ekonomide iş hayatının bilindiği düşünülen kalıpları yeniden şekillenmiştir. Tüm dünyada, ekonomik birimlerin dünyanın sunduğu kaynaklara daha etkin bir şekilde ulaşma imkanları artmaktadır. Bu kaynaklar, en yetenekli işgücü, en geniş müşteri pazarları, en gelişmiş teknoloji, en düşük maliyetli ve yüksek kaliteli tedarik mal ve hizmetleridir. Bu kaynaklarla ekonomik birimler geçmişe oranla daha geniş bir öngörüye sahip olabilmektedir. Fakat aynı zamanda riskler de yüksektir. Her işte dünyanın en büyükleri ile rekabet yaşanmaktadır ve bütünleşik pazarlar dalgalanmalarla, belirsizliklerle doludur. Şirketler ulusal ve yerel pazarlarda etkili durumda olsalar bile bir şekilde rekabetle karşılaşabilmektedir. İşletmeler ve hükümetler küresel stratejilerin uluslararası basit genişleme taktiklerinden farklı olan yönlerini ayırt etmek konusunda iş çevreleri tarafından uyarılmaktadır.³⁹

Teknolojik buluşların sayısının artması ile birlikte, bu buluşların kullanımına ilişkin yönetim sistemlerinin birlikte kullanılması gereksinimi doğmuştur. İşbirlikçi yönetim sistemlerinin işletme performansı üzerindeki olumlu etkileri sonucu lojistik ve tedarik zinciri yönetimi kavramları bireyler, firmalar ve sınır ötesi işbirliği faaliyetleri ile giderek daha fazla ilgilenmeye başlamıştır. İşbirlikçi lojistik sistemleri sayesinde firmalar uluslar arası rekabet gücü kazanmaktadırlar.

Lojistik faaliyetlere ilişkin yatırımların özellikle üretim firmalarının yatırımları arasındaki nispi önemi artmıştır. Diğer taraftan, üreticilerin kamyon ya da kamyonet satın almaları veya bir nakliyeciyile taşıma sözleşmesi

³⁸ "Solutions Overview: One Network Platform is the First System for Tomorrow's Value Chain", Erişim: 3.4.2004.

<http://logistics.about.com/gi/dynamic/offsite.htm?site=http%3A%2F%2Fwww.elogex.com%2F>

³⁹ Lowell Bryan, *Race for the World*; (Boston, Mass Harvard Business Review Pres: 1998), s.5.

imzalamaları gibi entegre nitelik taşımayan nakliye ağırlıklı belirli yatırımlar ise ekonomide konsolide edilmemiş yük trafiği, aşırı yakıt tüketimi, yüksek nihai ürün fiyatları ve çevre kirliliği gibi sonuçlar ortaya çıkarmaktadır. Bu nedenle yalnızca entegre lojistik yatırımlarına ilişkin teşviklerin tüm üretim faaliyetleri için eşit değerlendirmelerle uygulanması ve profesyonel lojistik faaliyetlerin teşvik edilmesi beklenmektedir.

Son yıllarda lojistiğin işletme maliyetleri üzerindeki etkisinin artması sonucunda, özellikle üretim merkezi olarak ön plana çıkan ve hükümetler tarafından vergisel teşviklerle ödüllendirilen bölgelerin bu konumlarını lojistik merkezi olarak da desteklemek istedikleri görülmektedir.

4. LOJİSTİK MERKEZLER

Günümüzde küresel şirketler dünya çapında pek çok ürün pazarına hakim durumdadır. Bu şirketler gerek ürün geliştirme ve gerekse tedarik imkanları bakımından rekabet avantajına sahiptir. Ulusal kuruluşlar ürün pazarlarını tek bir ülke ile sınırlandırırken küresel şirketler için hedef pazarlar çok daha büyüktür.

Küresel şirketlerin tedarik avantajları, dünya çapında geniş kaynak ağları kurmalarına, yüksek ürün çeşitliliklerine, düşük maliyetle etkin hizmet veren ağlar düzenleme ve yönetme kapasitelerine bağlıdır.⁴⁰

Gelişmekte olan ülkelerde ise üretim ve tüketim yakın çevrelerde gerçekleşmekte, işgücünün önemli bir kısmı tarımsal üretimle uğraşmakta ve toplam nüfusun küçük bir kısmı şehirlerde yaşamaktadır.⁴¹ Bu tip ülkelerin ortak sorunlarından biri, genel ekonomik planlar ile ulaştırma ağırlıklı planlarının birbirleri ile ilişkili hazırlanmamış olmasıdır. Gelişmekte olan ülkelerde özel kesim ve kamu kesimi yöneticileri, çoğunlukla ulaşım yatırımlarının doğrudan ekonomik refah getireceğine inanmaktadır. Oysa ulaşım yatırımları, ulusun

⁴⁰ **Dünyadaki Önemli Lojistik Merkezler**, (İstanbul: Uluslararası Nakliyeciler Derneği Ar-Ge ve İstatistik Departmanı, 2002), s.2.

⁴¹ Ballou, a.g.e., s.135.

genel ekonomik hedeflerine ulaşabilmesi için sadece bir araç niteliğindedir.⁴² Ekonomik refah ise ülkelerin küresel iş süreçlerinde aktif rol oynamalarına bağlı olarak elde edilen sonuçlardan biridir.

Küresel iş süreçleri, düşük stok seviyeleri ile müşteriye özel ve tam zamanında üretim baskıları, kısalan mamul yaşam eğrileri ve üretim faaliyetlerinin farklı aşamalarının farklı uzmanlık bölgelerinde gerçekleştirilmesi sonucu ortaya çıkmaktadır. Özellikle taşımacılık faaliyetlerinde görülen serbestleşme hareketi ile birlikte uluslar arası mal ve hizmet akışları için talep artışı yaşanmıştır.⁴³ Ulaşım imkanlarının gelişmesi ile birlikte ön plana çıkan rekabet, ölçek ekonomileri ve düşen fiyatlarla mücadele etmek zorunda olan üretici ve dağıtıcı işletmeler için lojistik merkezler, uzmanlık hizmetleri sunan yapılardır.

Küresel iş ortamında uluslararası mal ve hizmet akışları için talebin artması, bu akışların kolaylaştırıcısı olan lojistik ve tedarik zinciri yönetimi faaliyetlerini; lojistik faaliyetlerinin ön plana çıkışı da, tedarik zincirlerinin farklı aktörlerini buluşturmuştur. Temel lojistik faaliyetlerinin idare edildiği, akışların konsolide edildiği, küresel ortamda yönlendirildiği ve denetlendiği lojistik merkezler bu aşamada ön plana çıkarmıştır. Temel lojistik faaliyetlere ilişkin uzmanlık hizmetlerinin verildiği bu merkezler küresel üretim ve pazarlama fonksiyonlarının kolaylaştırıcısı niteliğinde faaliyet gösteren üsler niteliğindedir. Akışlara konu olan mal ve hizmetler nakliye hızı gereksinimlerine ve katma değerlerine göre farklı taşıma ve depolama yöntemleri üzerinde uzmanlaşmaktadır. Lojistik merkezler fonksiyonlarına göre aşağıdaki gibi sınıflandırılabilirler:⁴⁴

1. Yerel Üsler,
2. Çıkış Noktaları,
3. Küresel Üsler.

⁴² Philip Kotler, Somkid Jaturupitak, Suvit Maesincee, **Ulusların Pazarlanması**, Çeviren: Ahmet Buğdaycı, (İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 2000), s.276.

⁴³ Zhang, Anming. "Analysis of an International Air-Cargo Hub: The Case of Hong Kong", **Journal of Air Transport Management**, Pergamon Press, (September, 2003), s.123-138.

⁴⁴ Zhang, Anming, a.g.e., s.126.

4.1. Yerel Üsler

Yerel üsler, bir bölgede üretilen ürünlerin dünyanın geri kalanına iletimi konusunda hizmet veren merkezlerdir. Bu merkezler, ilgili malların niteliğine göre farklı altyapı tesisleri ve lojistik yöntemleri üzerinde uzmanlaşmaktadır.⁴⁵

Yerel anlamda bir kalkınma hareketinin başlatılması, birtakım temel politikalar geliştirilmesini gerektirmektedir. Politika üreticilerin eğitim ve yetenek seviyelerinin geliştirilmesi, teknolojik kapasitenin artırılması, sermaye piyasalarına erişim imkanlarının kolaylaştırılması ve gereken kurumların oluşturulması gibi temel bazı noktalara önem verilmesi işletme başarısı için belirleyici olmaktadır. Böylelikle küme halinde yapılanarak bölgesel ekonomileri sürükleyecek endüstriyel birliklerin oluşması mümkün olmaktadır.⁴⁶

Küme halinde yapılan endüstriyel birlikler, alıcı-satıcı ilişkileri ve ilgili endüstriler ile birlikte doğal kaynaklar etrafında gelişmektedir. Kalkınma hareketi endüstriye özgü bilgi birikimi ile birlikte artmakta, tedarikçi – alıcı ilişkileri ve stratejik işbirlikleri kurulmaktadır. Bu birlikteliklerin başarısı için ortak pazar araştırmaları, promosyonlar, diğer pazarlama ve yönetim çalışmalarında sıkı işbirlikleri önem kazanmaktadır.⁴⁷

Stratejik işbirlikleri kuruldukça, lojistik yönetim faaliyetleri işletmelerin iç sorunu olmaktan çok işbirlikleri ile daha etkin çözüm geliştirilebilecek konular haline gelmektedir. Dış ilişkilerin geliştirilmesi gereksinimi ise bu bölgesel yapılanmaların gelişimi için bölgesel üslerin kurulmasını, iletişim, kombine taşımacılık, yerel üretim faaliyetlerini, uluslar arası fuar ve iletişim imkanlarının önemini artırmaktadır.⁴⁸

⁴⁵ Zhang, Anming, a.g.e., s.127.

⁴⁶ Porter, Michael E., "Clusters and the New Economics of Competition", *Harvard Business Review*, (November-December 1998), s85-96.

⁴⁷ Lee H. Yang., "Strategies for a Global Logistics and Economic Hub: Incheon International Airport", *Air Transport Management*, (September 2003) s.115.

⁴⁸ Lee, H., Yang., a.g.e., s.116.

4.2. Çıkış Noktaları

Çıkış noktaları⁴⁹, genel olarak yerleştiği bölgedeki üretim yapısına bağlı olarak gelişen merkezlerdir. Örnek vermek gerekirse, çıkış noktası faaliyetleri üzerine odaklanan Hong Kong, hava kargo endüstrisine ilişkin mal ve hizmet akışları ile ilgili olarak üretim hinterlandı⁵⁰ olan Güney Çin'e dayanmaktadır. Kara, nehir ve diğer ulaşım şekilleri Hong Kong'u üretim hinterlandına bağlamaktadır⁵¹. Bu nitelikleri itibariyle çıkış noktaları yerel üsler gibi belirli bir ekonomik faaliyetin geliştirilmesi ile ilgili üretime entegre işbirliği faaliyetleri ile daha az ilişkilidir. Diğer taraftan çıkış noktalarının rolü ise farklı ekonomik bölgelerin dünya pazarlarına açılması konusunda önemli olmaktadır.

Çıkış noktası şeklinde yapılan lojistik merkezlerde, aynı pazarda fakat farklı bölgelerde bulunan mal ve hizmetlerin rekabet edebilirliği artmakta ve bu sayede farklı bölgelerden gelen mal ve hizmetler diğer bölge pazarlarında sunulabilmektedir. Çıkış noktalarının etkin işlemesi halinde, farklı pazarlar arasında değişkenlik gösteren fiyatlar dengelenmekte ve tedarik zincirinin farklı aşamalarında kademeli olarak nihai fiyatı oluşturan değişkenlerde maliyet indirimi sağlanmaktadır.

Örneğin, Meksika, Tayvan, Endonezya ve Kuzey Kore'de üretilen otomobil parçaları Amerika'da birleştirilerek Amerikan pazarında satılmaktadır. Bunun sebebi, bahsi geçen diğer ülkelerde düşük işgücü maliyetleri ile yüksek üretim kalitesi sağlanabilmesidir. Diğer taraftan ucuz ve etkin işleyen bir ağ olmadan, çeşitli otomobil parçalarını Amerika'nın çeşitli yerlerine göndermek bile ekonomik olmayacaktır. Böylece, etkin işleyen bir lojistik şebekesi bir ağ rolü üstlenerek, gerek üretim faaliyetlerini desteklemekte ve gerekse dünyanın farklı bölgelerinin rekabetçiliğine destek vermektedir.

⁴⁹ Çıkış noktası kavramı İngilizce literatürdeki "Getaway Points" tabirinden çevrilmiştir.

⁵⁰ Hinterland : Hinterland ya da ardülke. Hinterland bölgesi, etki (nüfuz) alanı.

Kaynak: "Büyük Larousse Sözlük ve Ansiklopedisi", Gelişim Yayınları, Cilt.9, Gelişim Yayınları, İstanbul, 1986, s.5306.

⁵¹ Zhang, Anming, a.g.e., s.128.

4.3. Küresel Üsler

Küresel üsler, küresel lojistik akışları için konsolidasyon merkezleri olarak işlemektedir. Önemli stratejik yerleşimlerde bulunan ve bu konumlarını özellikle depolama temelli lojistik hizmetleri ile destekleyen lojistik merkezler "Global Üs" olarak işlemektedir. Küresel üsler, özellikle hava taşımacılığında uçuş mesafelerini ve sürelerini azaltması bakımından önem kazanmıştır. Dubai ve Hollanda'da bulunan Rotterdam Limanları, Fransa'da De Gaulle, Hong Kong'da Chep Lap Kok ve Kuala Lumpur havaalanları dünya çapında servis ve teknik altyapı olanakları sunabiliyor olmaları bakımından ön plana çıkmışlardır.

4.4. Lojistik Merkezlerde Yürütülen Temel Lojistik Faaliyetler

4.4.1. Müşteri İlişkileri

Lojistik faaliyetlerin amacı, üretim ve tüketim noktaları arasındaki mesafeleri genel ekonomiye ve ekonomik aktörlere mümkün olduğunca düşük bir maliyet yükleyerek önemsiz kılmaktır.⁵²

Üretim ve tüketim noktaları arasındaki süreç boyunca bir çok ekonomik aktör bulunması nedeniyle nihai tüketici ile müşteri kavramlarını ayırt etmek gerekir. Tedarik zinciri boyunca değişim geçiren mal ve hizmetler her el değiştirdiğinde zincir üzerindeki bir aktör kendinden önceki ekonomik aktörün müşterisidir.⁵³

Zincir üzerinde müşteri ilişkilerinin etkin tesis edilememesi nedeniyle ortaya çıkabilen yüksek maliyetler katlamalı olarak nihai müşteriye ve dolayısıyla genel ekonomik refah seviyesine olumsuz yansımaktadır.

Müşteri hizmetleri lojistik faaliyetlerin ilk aşamasıdır. Çünkü akılcı bir müşteri ilişkileri stratejisi olmaksızın diğer lojistik süreçler değersiz olacaktır. Müşteri ilişkileri ile ilgili bir plan hazırlayan lojistik örgütler, iç ve dış müşteriler ile lojistik maliyetleri en düşük kılacak bir anlaşma hazırlamış olmaktadır.⁵⁴

⁵² Edward H. Frazelle, a.g.e., s.71.

⁵³ Edward H. Frazelle, a.g.e., s.70.

⁵⁴ Edward H. Frazelle, a.g.e., s.71.

Diğer taraftan modern iş süreçlerinin ön plana çıkardığı bazı kavramlar günümüzde müşteri gereksinimlerinin karmaşıklaştığı bir ortamda belirleyici olmaktadır. Geleneksel işbirliği şekilleri yeni, daha talepkar iş ortamında etkin rekabet edebilmek için yeterli olmamaktadır. Örgütler, bilgiye, yeteneklere ve doğal kaynaklara coğrafi, örgütsel ve fonksiyonel olarak nerede olurlarsa olsunlar hızlı bir şekilde erişmek arzusundadırlar.

Örgütlerin bunu gerçekleştirebilmeleri için aynı geçmişten gelen kişilerin yüz yüze, açık sadakate dayalı, tek örgüt şemsiyesi altında geliştirilenlerden farklı, yeni işbirliği yöntemleri geliştirmeleri gerekmektedir. Bu yöntemler, farklı örgütler arasındaki stratejik işbirlikleri olabileceği gibi, dünyanın farklı yerleri arasında çalışan kişi ve takımlar arasındaki sanal işbirlikleri de olabilmektedir. Bu işbirliklerini karmaşık hale getiren, dahil olan kişi sayısı, işler hale gelmesi gereken çoklu fonksiyonel içerik ve aşılması gerekli olan coğrafi ve kültürel mesafelerdir.⁵⁵

Bir ekonomik yapıya entegre olacak anlaşmayı yapmak, lojistik faaliyetler için yalnızca bir başlangıçtır. Küresel çevrede aktif olabilmek adına asıl iş burada başlamaktadır. Aynı şekilde üretim yapan firmaların da bu aşamada mal, hizmet ve bilgi akış sistemini geliştirme gereksinimlerini fark ettikleri aşama bu aşamadır. Bu aşamada lojistik hizmet alanlar, lojistik hizmet üretenlerden ne beklediklerini bir süreç halinde tespit etmektedir. Dolayısıyla lojistik hizmet üretenler ile bu hizmetlere ihtiyaç duyan birimler, bu işbirliğinin hangi fiziksel altyapı olanakları ve ne tür yönetsel ilişkiler ile birlikte geliştirilebileceğine ilişkin değerlendirmeler yapmaktadır.

4.4.2. İşletme Stratejisinde Örgütsel Lojistik Değerlendirmelerin Ortaya Konması

Müşteri gereksinimlerini karşılamak yalnızca ürün tasarım etmenin ötesinde müşteri çözümleri geliştirmeyi gerektirmektedir. Özellikle stratejilerin farklı örgütlerle ilişkilendirilmesini içeren bu yönelim, stratejik hedeflere ulaşmak

⁵⁵ Susan G. Cohen, Don Mankin, "Complex Collaborations in the New Global Economy", *Organizational Dynamics*, American Management Association, Vol. 31, No. 2, pp.117-133, (2002). s.117.

konusunda işletme politikalarında uygulayıcı birimlerin doğrudan müşteriye yönelik çözümler üretir hale gelmesini, müşteri ihtiyaçlarının bir satış fırsatı olarak değil, bir çözüm getirme fırsatı olarak algılanmasını gerektirmektedir.

Tedarik zinciri yönetimi çabaları ile yaratılan değerler açıkça örgütsel stratejiyi desteklemelidir. Başarılı bir tedarik zinciri, daha düşük stok maliyetleri, pazar değişikliklerine daha duyarlı firma ilişkileri ve müşteri beklentilerine yakınlık sağlar.⁵⁶ Bir örgütsel yapı, sistem, süreç ve prosedürleri, karmaşık işbirliklerini sürekli ve başarılı bir biçimde yürütecek şekilde yönetmeyi öğrendikçe karmaşık işbirliği faaliyetlerini yürütecek yetenekleri geliştirmiş olur. Bu yeteneklerin merkezinde de örgütsel kültür⁵⁷ vardır.⁵⁸

Örgütlerin çeşitli sınırlar arasında etkin çalışacak yeteneklere ve bu yeteneklerin de örgütsel kültüre ihtiyaç duyuyor olması, elde edilen katma değerleri etkin işleyen ağlar yoluyla dünyanın geri kalanına yayma sorumluluğuna sahip olan lojistik hizmet vericilerin, entegre oldukları yapıya ilişkin akış sistemini dizayn etmelerini gerektirmektedir. Bu akış sisteminin oluşturulması ile ilgili süreç genel hatları ile şöyledir.⁵⁹

- **Ürün Dizaynında Lojistik Değerlendirmeler:**

Bu aşama, ürünün temel özellikleri ile bunların üretim süreci ve müşteriye dağıtımını bakımından lojistik değerlendirmeler yapılmasını gerektirmektedir. Bu değerlendirmeler ürün dizaynı, ürün için üretim süreci boyunca gerçekleşecek materyal ve bilgi akışları, satış sonrası destek, servis ve ürün yenileme şartlarına kadar uzanan bütünsel bir değerlendirmedir. Lojistik akış sistemi dizayn ekibi, ürün dizayn edildikten sonra lojistik akışlar için bir deneme yapacak ve maliyeti sonradan artırması olası bazı aksaklıkların ortadan kaldırılması hedeflenecektir.

- **Hedeflerin Tespiti:**

Bu aşamada, özellikle ürünün sürüleceği pazara dayalı olarak değişkenlik gösterecek hedefler tespit edilmektedir. Bu aşama için yoğun pazar

⁵⁶ Susan G. Cohen, Don Mankin, a.g.e., s.131.

⁵⁷ Örgütsel kültür, bir örgütün ortak değer ve kurallarıdır. Kültürel değerlerin günlük iş süreçlerine yansıtılması gerekmektedir. Eğer bu kültürel değerler yoluyla uzun vadeli bakış açısı sağlanırsa, yeni ürün geliştirme süreçleri tüm aktif katılımcıların ortak marifeti olacak ve sorunların da bu şekilde çözümlenerek tek bir kişinin girişimini gerektirmesi önlenmiş olacaktır.

⁵⁸ Susan G. Cohen, Don Mankin, a.g.e., s.131.

⁵⁹ Dornier ve diğerleri, a.g.e., s.13-16.

araştırmaları gerekirken, lojistik faaliyetlerin özellikle belirli üretim üslerine entegre olması durumunda bu tip araştırmaların ortak gerçekleştirilmesi ve bu sayede maliyetlerin geniş bir tabana yayılması imkanı vardır. Bu da işletmeler için pozitif ölçek ekonomileri⁶⁰ anlamına gelmektedir.

Diğer taraftan lojistik üs olarak geliştirilebilecek bir bölgenin bu aşamada sağlayacağı başka bir avantaj da yük aktarım teçhizatları, depolar, teknolojik takip cihazları gibi imkanlara sahip olunması halinde bu araçları satın almayı değil kiralamayı bile pahalı bulacak pek çok küçük ve verimli işletmenin en uygun stok seviyeleri ile güvenilir, hızlı bir dağıtım sistemine sahip olmasının mümkün olmasıdır.

- Bilgi Sistemi Tasarımı

Bilgi, üretim sürecindeki fiziksel akış yönetimine özgü sorunlarda özel bir yer tutmaktadır. Bilginin akış yönetimindeki baskınlığı, fiziksel akışların daha karmaşık hale gelmesine neden olmaktadır. Ayrıca, işletme faaliyetlerinin gittikçe farklı yerleşimlere yayılması ve piyasa değişimlerine çabuk yanıt verilmesi, kısa dağıtım sürelerine yönelik artan bir talep olmasına neden olmaktadır. Geleneksel olarak, akışlarla ilgili bilginin, bir yerleşim yerinde geniş veri tabanları ile sabit olduğu kabul edilirken, bugün bilgi sistemlerinin geliştirilmesi şu konuların değerlendirilmesini gerektirmektedir:

1. Üretilen ve toplanan bilginin eş zamanlı olarak iletilmesi ve yayılması gerekir. Bir tesis, bir depo, veya bir ulaşım yöntemi konumu ne olursa olsun eş zamanlı olarak mamul iletimine olanak vermelidir.
2. Bilgi paylaşımı için bir kapasite bulunmalıdır. şirketler, tedarik zincirleri boyunca ürünleri hareket ederken çok sayıda oyuncudan bilgi toplarlar. Bu bilginin iç ve dış tüm oyuncular arasında paylaşılması gerekir. Böylece ürünün durumu hakkındaki son bilgilerden herkesin haberi olabilecektir. Bu sebeple, daha çok

⁶⁰ Ölçek Ekonomileri ya da ölçeğe göre artan getiriler kavramı ile kastedilen, sabit maliyetlerin artan üretim ölçeği ile birlikte daha geniş bir tabana yayılmasıdır.

Kaynak: "Economies of Scale", Erişim: 2.4.2004.

<http://william-king.www.drexel.edu/top/prin/txt/gro/gro21.html>

şirket elektronik veri paylaşımı (EDI) ve diğer elektronik iletişim yöntemini kullanmak istemektedir.

3. Son olarak, bilgi sisteminin esnek olması gerekmektedir. Lojistik çözümler sürekli değişmektedir. Bilgi sistemlerinin bu değişime eş zamanlı olarak uyum sağlaması gerekmektedir.

- **Fiziksel Sistem Tasarımı**

Fiziksel sistem dizaynı, ürünlerin taşınması için gerekli olan tesislerin organize edilmesi amacıyla yürütülen faaliyetleri içermektedir. Fiziksel sistemin başarısı için sistemin mimarisi, tespit edilecek olan üslerin müşteri gereksinimlerini karşılanması için yeterliliği, her yerleşimde yürütülmesi gereken stok politikaları ve doğru taşıma seçeneklerinin seçilmesi gibi konularda yeterlilik sağlanması gerekmektedir.

- **Yönetim Sistemi Tasarımı**

Lojistik süreç dizaynının son ve en önemli aşaması önceki süreçlerin çıktıları olarak elde edilen fiziksel akışların etkinliğinin ve elde edilen bilgilerin işletme süreçlerine adapte edilmesidir. İşletme stratejisinde lojistik verilerin etkili olabilmesi için, bu verilerin gerek firmalar arası ve gerekse firma içinde etkin bir şekilde yayılması, işletme faaliyetlerine etki etmesi ve elde edilen sonuçların kontrol edilmesi gerekmektedir.

4.4.3. Stok Planlaması ve Yönetimi

Üretim ve dağıtım işletmeleri müşteri gereksinimlerine yanıt verebilmek için belirli bir seviyede stok tutmak isterler. Diğer yandan bu stokların maliyetleri işletmelerin rekabet gücünü etkileyebilir.

Stok yönetiminin⁶¹ amacı, bir yandan stokların finansal getiri oranını yükseltirken diğer yandan müşteri hizmet seviyesini artırmaktır.⁶²

Modern iş yaklaşımları, işletmeleri stok seviyelerini düşürmek konusunda daha etkin olmaya yöneltirken, stok planlaması ve yönetimine ilişkin bazı

⁶¹ Stok seviyelerinin önemi, pek çok endüstrinin kendine özgü stok düşürme yaklaşımları geliştirmesine neden olmuştur. Bu stok temelli yaklaşımlardan bazıları, gıda sektöründe etkin müşteri yanıtı, tekstil endüstrisinde "Çabuk Yanıt", elektronik sektöründe sürekli akış üretimi ve oto endüstrisinde "Tam Zamanında Üretim" adıyla anılan yaklaşımlardır.

⁶² Edward H. Frazelle, a.g.e., s.91.

değerlendirmeler her zaman önemli olmaktadır. İşletmelerin rekabetçiliği dikkate alındığında, birbirlerini destekleyen veya birbirlerine entegre olmuş üretim ve dağıtım faaliyetlerinin varlığı önemlidir. Stok takibine ilişkin pek çok karmaşık değerlendirmenin ortak olarak yapılması, stok takip teçhizatlarına ilişkin pek çok maliyetin geniş bir tabana yayılmasını mümkün kılmaktadır.

4.4.4. Tedarik Yönetimi

Tedarik, lojistik planında tespit edilen faktörlerin edinilme sürecidir. Tedarik süreci ile ilgili planların yapılmasıyla işletme içi lojistiğe esas olacak noktalar tespit edilecek ve ulaşım kararlarının alınması için gerekli ortam hazırlanmış olacaktır.⁶³

Firmalar, satın alma ve küresel tedarik kararlarının firma hedeflerine yönelik etkilerini değerlendirmek zorundadır. Böylece tedarikçi ilişkilerine temel olacak hedefler tayin edilmesi ve ilişkilerin geliştirilmesi mümkün olur.

Tespit edilen hedeflerin maliyet etkin olarak gerçekleşmesi, tedarik zinciri üyelerinin ortak hareket etmelerini gerektirmektedir. Tedarik zinciri üyeleri arasında yeni işbirlikleri ile bir entegrasyonun sağlanması, stratejik işbirliği yapılarına ilişkin bazı yönetsel ve fiziksel gereksinimlerin karşılanmasına bağlıdır.

4.4.5. Ulaşım ve Dağıtım Yönetimi

Lojistik faaliyetler arasında genel olarak maliyeti en yüksek olan faaliyetler ulaşım ve dağıtım faaliyetleridir. Buna dayanarak pek çok nakliye şirketi de geçmişte kendini lojistik şirketi olarak tanıtabilmiş ve bu, iş çevrelerinde bir miktar kabul de görmüştür. Diğer taraftan ulaşım ve dağıtım faaliyetlerinin lojistik faaliyetler sıralamasındaki yerinden de görülebileceği gibi, ulaşım faaliyetleri, iyi işleyen bir müşteri yanıtı planı, etkin bir stok planı ve etkin bir tedarik planı sonucunda başarılı olabilecektir.

⁶³ Edward H. Frazelle, a.g.e., s.146.

Lojistik ulaşım faaliyetleri şöyle sıralanır:⁶⁴

- Ulaşım Şebekesi Dizaynı,
- Sipariş Yönetimi,
- Filo/Konteynır Yönetimi,
- Taşıyıcı Yönetimi,
- Yük Yönetimi.

4.4.6. Depolama İşlemleri

Lojistik faaliyetlerinde depo operasyonlarının rolü, gelişen iş süreçlerinin getirdiği yeni dinamikler ile ön plana çıkmaktadır. Müşteri yanıtı, stok yönetimi, tedarik ve ulaşım ile dağıtım yönetimi kararları ne kadar rasyonel hazırlanırsa o kadar az depolama gereksinimi ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla depolamanın başarısı bütün tedarik zincirinin başarısını göstermektedir.

Diğer taraftan, günümüz iş dünyasında depolama operasyonlarının işletmelerin başarısındaki rolü oldukça değişmiştir. Elektronik ticaret, tedarik zinciri işbirlikleri, küreselleşme, çabuk yanıt ve tam zamanında üretim tekniklerinin etkisiyle bugün depolar,⁶⁵

- Sayıca fazla fakat hacmi küçük işleri yapmakta,
- Daha fazla mamul saklamakta ve aktarmakta,
- Daha fazla müşteri ve ürün farklılaştırması,
- Daha fazla katma değerli hizmet,
- Daha fazla çıktı işlenmesini sağlamakta,
- Daha fazla uluslar arası sipariş çekmekte ve işlemektedir.

Lojistik merkezlerin gelişen ve değişen iş süreçlerinin yanıtlanması ile ilgili olarak uzmanlık alanları şeklinde gelişmesinde, gelişmiş depolama hizmetleri sunabiliyor olmalarının rolü büyüktür.

⁶⁴ Edward H. Frazelle, a.g.e., s.175.

⁶⁵ Edward H. Frazelle, a.g.e., s.224.

4.5. Lojistik Merkezlerin Geliştirilmesi

Belirli yüklerin hızla nakledilmesinin sağlanması bir lojistik merkez için yeterli olmamaktadır. Lojistik merkezler, farklı iş fonksiyonlarının yerine getirildiği iş, bilgi, iletişim, Ar-Ge, üretim, turizm ve eğlence merkezleri olarak geliştirilebilmektedir.⁶⁶

Bir lojistik merkezin iş ve lojistik çözümleri üreterek başarılı bir üs haline gelebilmesi için gerekli faktörler şunlardır:⁶⁷

- Lojistik faaliyetlerin istenen kalite, hız ve maliyetle yerine getirilebilmesi; farklı ulaşım yöntemleri kullanarak kombine taşımacılık yapılabilmesi için gerekli altyapı tesislerinin oluşturulması,
- Hizmetleri ve altyapı olanaklarını kullanan lojistik hizmet sağlayıcılar ile bu hizmetlerden yararlananlar için sağlanacak hükümet düzenlemeleri,
- Üslerin işletilmesinde rekabete duyarlı ve aktif pazarlama stratejileri izlenmesi,
- Lojistik temelli veri tabanlarının ve iletişim ağlarının varlığı lojistik merkezlerin başarısı için önemlidir. Dolayısıyla internet kanalının kullanılması için iletişim teknolojilerinin kullanılması,
- Yatırımcılar için uygun bir yatırım ortamı sağlanması,
- Finans ve sigortacılık dahil müşteri odaklı çalışacak hizmet vericilerin varlığı.

Lojistik merkezler çeşitli küresel ve bölgesel işletmeleri coğrafyalar ötesi geniş ağlar oluşturacak şekilde dış pazarlara ulaştıracak güçlere sahiptir. Örneğin et endüstrisinde karşılaştırmalı üstünlüklere sahip olan bir bölgede işletmeler dış pazarlarda etkili olmak için pazar araştırmaları ve Ar-Ge faaliyetleri yürütebilecek finansal ve beşeri donanıma sahip olmayabilir. Bu durumda, fiziki erişim ve depolama hizmetleri konusunda da yetersiz olan bölge ekonomisi dış pazarlara sınırlı bir düzeyde erişebilecektir. Diğer taraftan, lojistik merkezler bu tip işletmelerin farklı işletmeler ile işbirliği geliştirmesine olanak vermekle birlikte bölge ekonomisi için küresel pazarlara açılan bir kapı olabilmektedir.

⁶⁶ Hunsoo Lee, Han Mo Yang, a.g.e., s.115.

⁶⁷ Hunsoo Lee, Han Mo Yang, a.g.e., s.115.

Lojistik merkezler, özellikle küçük ve orta büyüklükteki işletmelere internet kanalıyla farklı piyasalarda da etkili olma fırsatı vermektedir. İş merkezi olarak desteklenen bu merkezler tüm bunları aşağıdaki özellikleri ile sağlamaktadır.⁶⁸

- Farklı lojistik hizmet sağlayıcıların ve bu hizmetlerden yararlananların ortak yapılandıkları ve aralarında stratejik işbirlikleri kurabildikleri merkezlerdir.
- Büyük bir lojistik hizmet sağlayıcısının ya da farklı lojistik firmalarının oluşturduğu bir konsorsiyumun varlığı farklı lojistik çözümlerin tek elden temin edilmesine izin vermektedir.
- Bölgede oluşturulacak lojistik karar destek sistemi ilgili bölgenin dışında ülkenin geri kalanı ile ilgili analiz ve alternatifler üretebilmektedir.
- Bölgedeki faaliyet alanına ilişkin olarak tespit edilen lojistik temelli bilgilerin farklı endüstriler için de kullanılması mümkün olabilmektedir.
- Pazar araştırmaları, danışmanlık ve eğitim gibi hizmetler lojistik hizmet alanların, özellikle internet kanalıyla yaptıkları ticaretin uzun vadeli destekleyicisi olmaktadır.

4.6. Dünyada Lojistik Merkezler

Malların küresel hareketi uluslararası ticaretin temeli ve gelecekteki ekonomik büyümenin önemli bir unsurudur. Malların küresel dolaşımı dayanıklı ve dayanıksız malların uluslararası mekanlara, iş sahalarına ya da devletlere teslim edilmesi anlamına gelmektedir.⁶⁹

Lojistik merkezler farklı ulaşım yöntemlerine ait tesislerin etrafında yapılanmaktadır. Başka bir deyişle lojistik merkezler, destekleyen ulaşım üssü çevresinde belirli endüstriyel ve ticari faaliyetlerin iş merkezi olarak kurulmaktadır.

Kansai Havaalanı, Rinku Kasabası, Şangay Pudong Havaalanı, Changai Havaalanı, Yeni Kuala Lumpur Havaalanı, Dallas Ft. Worth Havaalanı ve Las

⁶⁸ Hunsoo Lee, Han Mo Yang, a.g.e., s116.

⁶⁹ Uluslararası Nakliyeciler Derneği, a.g.e., s.3.

Colinas, Yeni Denver Havaalanı, Charles de Gaulle Havaalanı ve Roisypole bu tip merkezlere birer örnektir.⁷⁰

Hollanda'daki Rotterdam Limanı ve Schiphol Havaalanı Bölgesi sadece bir sevkiyat noktası olmaktan öte, katma değerli lojistik hizmetlerin sunulduğu birer üs haline gelmiştir. Bu hizmetler sayesinde Apple Computer, Packard Bell, Hewlett Packard, Outokumpu Steel Processing gibi çokuluslu firmalar kendilerine sunulan dağıtım parkları sayesinde ülkeye istediği miktar ve zamanda gelen malları işlemekte ve ülke dışına sorunsuz bir şekilde göndermektedir. Bu merkezler, konumlanan çokuluslu lojistik firmalarının faaliyet göstermesi için uygun ortamlar hazırlamakta ve tedarik zinciri yönetimine ilişkin en yeni tekniklerin uygulanarak üretici işletmelerin en uygun maliyetle üretim yapma hedefine odaklanmalarına imkan vermektedir.⁷¹ Bu merkezlerde akılcı lojistik çözümlerin elde edilebiliyor olması büyük dünya devlerinden pek çoğunu Hollanda'ya yatırım yapmak konusunda ikna etmiştir.

Malezya'da kurulan Multimedya Süper Koridoru, multimedya endüstrisinde bilgi temelli yatırımların ülkeye çekilmesi amacıyla, Kuala Lumpur şehir merkezi ile havaalanı arasında bağlantı kurmaktadır. Koridor adıyla faaliyet gösteren yapı, küresel ulaşım ağları ile multimedya endüstrisinin dağıtım ağlarını desteklemek için faaliyet göstermektedir.⁷²

Havaalanlarının endüstrileşme için kullanılması konusunda diğer bir örnek ise Singapur, Malezya ve Tayland'ın uçak gövde ve motorları üretimi ile ilgili endüstrilerin lojistik merkezleri ile desteklenmesi kararı almalarıdır.⁷³

Singapur, Tayland ve Malezya, geleneksel şehir merkezleri ile havaalanları arasında geliştirilecek iş merkezlerini kullanarak yeni mega şehirler dizayn etmeyi planlamaktadır.⁷⁴

⁷⁰ Hunsoo Lee, Han Mo Yang, a.g.e., s117.

⁷¹ Uluslararası Nakliyeciler Derneği, a.g.e., s.9.

⁷² Bowen, J., "Airline hubs in Southeast Asia: National Economic Development and Nodal Accessibility", *Journal of Transport Geography*, Pergamon Press, 8 (2000), s.36.

⁷³ Bowen, J, a.g.e., 37.

⁷⁴ Olds, K, "Globalization and Production of New Urban Spaces: Pacific Rim Megaprojects in the Late 20th Century". *Environment and Planning*, Graduate School of Business Administration, Harvard University, A27 (1995), s.1718.

4.7. Lojistik Merkezlerle İlişkin Vergisel Teşvik Taleplerinin Gerekçeleri

Az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler, genellikle dengesiz kalkınma modeli izleyerek ülke içerisindeki tüm ekonomik faaliyetleri kapsayan bir kalkınma modeli olan dengeli kalkınma modelinden kaçınmaktadır. Zira gelişmiş ülkelerin aksine bu ülkelerde sınırlı olan üretim faktörlerinin en uygun şekilde dağıtılabilmesi için belirli sürükleyici sektörler önemli rol oynamaktadır. En uygun tesis ölçeğinde faaliyette bulunarak etrafındaki endüstrileri belirli kanallar ile destekleyen sürükleyici sektörlerin çevre ile olan ilişkileri, gelişimin tüm sektörlerle yayılması konusunda anahtar rol oynamaktadır.⁷⁵

Diğer taraftan belirli ülkeler ve bölgeler buldukları coğrafya için stratejik konumlara sahip olabilirler. Üç kıtanın merkezinde olan Türkiye, Çin ve Japonya arasında bulunan Kore⁷⁶, Singapur, Malezya, Tayland bu ülkeler için önemli örneklerdir. Diğer taraftan lojistik faaliyetleri yerine getiren ekonomik birimlerin yeterli rekabet gücüne sahip olmamaları stratejik konumun hitap ettiği tüm coğrafya adına israf edilmesi anlamına gelebilmektedir.

Lojistik maliyetler ülkelerin bölgeler arası gelişmişlik farklarının ve erişilebilirlik dezavantajlarının temel belirleyicilerindedir. Bu maliyetlerin işletmelere olan yükünün vergisel araçlarla hafifletilmeye çalışılması, geri kalmış bölgelerin diğer bölgelerle daha adil koşullarda rekabet edebilmesine yani rekabetin kalite ve fiyat farklarına dayanmasına imkan verecektir.

Bu nedenle fiziksel erişim imkansızlıklarını hafifleterek geniş coğrafi mekanlar için ekonomik faaliyetlerin destekleyicisi olma niteliği taşıyan lojistik merkezler, mensuplarına yalnızca vergiden kaçınma olanağı sağladığı için cazip gözükken serbest bölge türü yapılanmaların alternatifleri arasında ön plana çıkmaktadır.⁷⁷

⁷⁵ Zeynel Dinler, *Bölgesel İktisat*, (Bursa: Etkin Kitabevi Yayınları, 2001),s.145.

⁷⁶ Kore'nin Stratejik Lojistik Konumu için Bkz:

Hunsoo Lee, Han Mo Yang, "Strategies for a global logistics and economic hub: Incheon International Airport", *Journal of Air Transportation*, 9 (2003), s.113.

⁷⁷ Vergi cenneti niteliğindeki bölgelerin tasfiye edilerek lojistik hizmet konularına önem verilmesi konusunda varılan uzlaşma niteliğindeki kararlara ilerleyen bölümlerde daha ayrıntılı olarak değinilecektir.

İKİNCİ BÖLÜM

DEVLET YARDIMLARI VE VERGİ TEŞVİKLERİ

1. DEVLET YARDIMLARI

1.1. Devlet Kavramı

Devlet kavramının ne zaman ve nasıl ortaya çıktığı kesin olarak bilinmemekle birlikte ilk çağlardan günümüze kadar bütün toplumlarda insanların toplu halde yaşamaları nedeniyle ortaya çıkan toplumsal nitelikteki bazı ihtiyaçları karşılamak amacıyla, bir örgütün veya otoritenin varolduğu bilinmektedir.⁷⁸

Devlet ile ilgili tanımlar, teorisyenlerin bakış açılarına ve zamanın koşullarına bağlı olarak şekillenmektedir. Özellikle birey, toplum, mülkiyet, egemenlik ve sosyal politika bakış açılarıyla bakıldığında devletin tanımında önemli farklılıklarla karşılaşmaktadır.

Eksik yönleri bulunmakla birlikte, “yerleşik bir topluluğun hukuksal ve siyasi açıdan örgütlenmesi sonucunda oluşan, niteliği gereği iç içe geçmiş bir sistemler bütünü, tüzel kişiliğe ve egemenliğe sahip bir örgütlenme” şeklinde bir devlet tanımı yapılabilir.⁷⁹

⁷⁸ Mustafa Duran, *Türkiye’de Uygulanan Yatırım Teşvik Politikaları (1968-1998)*, (Ankara: Hazine Müsteşarlığı Araştırma ve İnceleme Dizisi: 19, 1998), s.4.

⁷⁹ Nevzat Saygılıoğlu, Selçuk Arı, *Etkin Devlet: Kurumsal Bir Tasarı ve Politika Önerisi*, (İstanbul: Sabancı Üniversitesi Yayınları, 2002), s.26.

1.2. Devlet Yardımı Kavramı

Devletler, ulaşmaya çalıştıkları amaçlar için çeşitli ekonomi politika araçları kullanarak ekonomiye müdahale ederler.⁸⁰ Bu araçlardan biri de devlet yardımlarıdır.⁸¹

Küresel etki doğuran yapısal değişikliklerle ilgili olarak ülkeler, küreselleşme ile birlikte yoğunlaşan uluslar arası ekonomik rekabet sorunu ile karşı karşıyadırlar. Ülkeler eski koruyucu politikalarını, yeni küresel ekonomik ortamda kurumlarını daha rekabetçi ve etkin yapacak yöntemlerle değiştirme ihtiyacı içindedirler. Devletlerin yeniden inşası sürecinde en önemli unsur, ülkelerin yerel özelliklerinin dünyada gelişen yeni eğilimlerle uyumlu kılınmasıdır.⁸²

Serbest piyasa ekonomisinin geçerli olduğu ülkelerde devletin ekonomiye müdahalesi genellikle devlet yardımları yoluyla olmaktadır. Devletler, genel ekonomi politikası uygulamaları içerisinde belirli makroekonomik hedeflere ulaşmak amacıyla veya sanayi, teknoloji, çevre, eğitim, enerji politikaları ile sosyal ve bölgesel politika hedeflerine ulaşabilmek için devlet yardımlarına başvurmaktadır.

Devlet yardımı; kamu organları tarafından sağlanan, rekabeti ve ticareti etkileme potansiyeli bulunan yardımlardır. Örneğin, Avrupa Ekonomik Topluluğu'nu kuran Roma Anlaşması'ndaki devlet yardımı kavramı bir işletmede üretilen mal ve hizmetlerin maliyetini azaltan ekonomi politikası tedbirlerini kapsamaktadır.⁸³

Daha kapsamlı tanımıyla devlet kaynakları vasıtasıyla belirli bir işletmeyi veya üretimi, üretim yöntemini ya da faaliyet konusunu etkilemek, üreticileri teşvik ve himaye etmek, rekabet gücünün artmasına katkıda bulunmak, kuruluş yerini etkilemek suretiyle belirli bir bölgenin gelişmesini sağlamak amacıyla

⁸⁰ Günümüzde devletlerin ekonomiye müdahalesi küresel ekonomik işleyişe zarar vermeksizin beklenen ekonomik etkinin yaratılması hedefine yönelmiştir.

⁸¹ İsmail Aydoğuş, *Türkiye'nin Avrupa Birliği ile Bütünleşme Sürecinde Devlet Yardımları*, (Afyon: Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayın No:28, 2000), s.3.

⁸² Saygılıoğlu ve Arı, a.g.e., s.27.

⁸³ İsmail Aydoğuş, a.g.e., s.4.

denk bir karşılık beklemezsiniz her ne şekilde olursa olsun yapılan yardımlar⁸⁴ ile herhangi bir ürünün ihracatını artırmaya veya ithalatını azaltmaya yönelik gelir ve fiyat destekleri⁸⁵ ile ülkede kaynakların potansiyel olarak yeniden dağılımına yol açan ve devlet bütçesine yük getiren hükümet müdahalelerinin tamamı devlet yardımı olarak değerlendirilmektedir.⁸⁶

Rekabet politikası açısından değerlendirildiğinde devlet yardımları veya sübvansiyonlar bir disiplin altına alınmadığı takdirde rekabeti bozucu bir etkiye sahiptir.⁸⁷

Özellikle Avrupa Birliği gibi entegrasyonlarda devlet yardımları adil rekabet koşullarına zarar verebilmesi bakımından dikkat çekmektedir. Bu nedenle devlet yardımı kuralları pek çok Avrupa Birliği yönetmeliğine, çerçeve değerlendirmelere ve anlaşma maddesine konu olmuştur.⁸⁸

1.3. Devlet Yardımı Araçları

Devlet kaynaklarından tahsis edilen yardımlar çok çeşitli araçlar kullanılarak yapılmaktadır. Şirketlere yapılan doğrudan nakit yardımlar, emek ve sermaye faktörlerinin kullanımına yönelik yardımlar, vergi imtiyazları, sübvansiyonlu krediler, garantili borçlar, devletin bazı şirketlere ortak olması, tercihli devlet satın almaları ile ucuz kredi erteleme şeklinde sağlanan yardımlar uluslararası karşılaştırmalarda devlet yardımları kapsamına giren başlıca araçlar olarak kabul edilmektedir.⁸⁹

Ekonominin tamamını hedef alan yardımlar genel teşvik araçları olarak da bilinmektedir. Örneğin; gümrük vergisi oranlarında yapılan genel bir indirim ya da gelir ve kurumlar vergisi oranlarında yapılan genel bir indirim, faiz

⁸⁴ Barbaros İnceci, *Avrupa Topluluğu ve Türkiye’de Sübvansiyonlar*, (İstanbul: İso ve Marmara Üniv. Avrupa Topluluğu Enstitüsü, 1993), s.4.

⁸⁵ Rıdvan Karluk, *Dünya Ekonomisinde Uluslararası Ekonomik Kuruluş ve Birleşmeler*, (İstanbul: Bilim-Teknik Yayınevi, 1990), s124.

⁸⁶ Ziya Altınyıldız, *Türkiye’de Sanayi Sektöründe Devlet Yardımları ve Avrupa Topluluğu Uygulaması*, (Ankara: Başbakanlık Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı, 1992), s.5.

⁸⁷ İsmail Aydoğuş, *a.g.e.*, s:5.

⁸⁸ Avrupa Birliği’nde yürürlükte olan devlet yardımları mevzuatı için bkz; “State Aid Legislation: Rules Applicable to State aid”, (Erişim: 3.06.2004).
http://europa.eu.int/comm/competition/state_aid/legislation/

⁸⁹ Arif Esin, *Devlet Yardımları*, (İstanbul: İktisadi Kalkınma Vakfı Yayınları, 1989), s.18.

oranlarının düşürülmesi genel teşvik araçlarıdır. Ekonominin tamamını kapsamayan, belirli bir ekonomik faaliyeti veya ekonomik alanı hedefleyen ve seçicilik kriterleri olan teşvik araçları ise özel teşvik araçları yani devlet yardımlarıdır.⁹⁰

Ekonomide uygulanabilecek teşvik araçlarını “Yatırımlara Yönelik Teşvikler” ve “İhracata Yönelik Teşvikler” olarak iki ana başlıkta incelemek mümkündür.

1.3.1. Yatırımlara Yönelik Teşvikler

Teşvik tedbirleri ekonominin ihtiyaç duyduğu saha ve bölgelere çeşitli avantajlar sağlamaktadır. Bu durum yatırım kararlarını amaçlanan yöne kanalize etmekte ve böylelikle girişimcilerin ilgili yatırımlar için cesaretlendirilmesi amaçlanmaktadır. Yatırımlara yönelik vergisel teşvikler şöyle sıralanabilir:⁹¹

- Yatırımları teşvik fonundan kredi sağlanması,
- Finansal kiralama,
- Enerji desteği,
- Arsa sağlanması,
- Dış kredi teminat mektubu masraflarına katkı,
- Taşınma desteği,
- Kalite standardı sağlamak,
- Yatırımlara yönelik vergisel teşvikler.

Yatırımlara yönelik vergisel teşvikler sözkonusu teşvikler içerisinde kritik bir öneme sahiptir. Yatırımlara yönelik vergisel teşviklerin amacı, yatırımların

⁹⁰ Genel Teşvikler kavramını ifade etmek için kimi zaman “Genel Devlet Yardımları” ifadesi kullanılmaktadır. Bununla birlikte Roma Anlaşması’nın 87. maddesinde geçen devlet yardımı tanımı dikkate alındığında, bir teşviğin devlet yardımı olarak kabul edilebilmesi için belirlilik, seçicilik veya bölgesellik yoluyla ekonomik birimler arasında bir farklılaşma olması gerekmektedir. Bu nedenle “Genel Devlet Yardımları” kavramı yerine bu çalışmada “Genel Teşvikler” ifadesi, “Özel Teşvik Araçları” ifadesi yerine de “Devlet Yardımı” ifadesi aynı anlamda kullanılmaktadır.

⁹¹ İnci Aybükte ve Rövsen Şahbazov, “Globalleşme Sürecinde Teşviklerin Yeri ve Önemi: Avrupa Birliği ve Türkiye Açısından Genel Bir Değerlendirme”, **Vergi Dünyası**, S.227, Temmuz, 2000, s.148.

vergisel maliyetini hafifletmek ve bu şekilde yatırımları cazip hale getirmektir. Bu teşvikler şöyle sıralanabilir:⁹²

- Gümrük Vergisi ve fon muafiyeti,
- Yatırım indirimi,
- Finansman fonu,
- Bina inşaat harcı istisnası,
- Orta ve uzun vadeli yatırım kredilerine vergi, resim ve harç istisnası,
- Katma Değer Vergisi istisnası,
- Makine ve teçhizat alımlarında Katma Değer Vergisi desteği,
- Maliyet artış fonu,
- Küçük ve orta ölçekli işletmelere kredi teminatı sağlayan kurumlara tanınan muafiyet,
- Vergi erteleme,
- Yeniden değerlendirme,
- Hızlandırılmış Amortisman.

1.3.2. İhracata Yönelik Teşvikler

Ülke içerisinde faaliyet gösteren ihracatçıların teşvik edilmesi amacıyla aşağıdaki uygulamalara başvurulmaktadır.⁹³

- Vergi, resim ve harç istisnası,
- Gümrük vergisi ve fon muafiyeti,
- Destekleme ve fiyat istikrarı fonu,
- Enerji teşviki,
- Konut muafiyeti,
- Gümrük muafiyetli ithalat için döviz kullanımı,
- Geçici kabul rejimi ile mal ithalatı,
- Ar-ge yardımı,
- Çevre koruma yardımları,
- Pazar araştırmasına yönelik yardımlar,

⁹² İnci Aybüke ve Rövşen Şahbazov, a.g.m., s.148.

⁹³ İnci Aybüke ve Rövşen Şahbazov, a.g.m., s.149.

- Eğitim yardımları,
- Tarımsal ürünlerde ihracat iadesi yardımları
- Yabancı teknik personel çalışmalarında kolaylık sağlanması

1.3.3. Devlet Yardımları İçerisinde Vergisel Teşvikler

Devlet yardımı olarak vergi teşvikleri, yararlananların aksi takdirde kendi bütçelerinden karşılamaları gereken vergisel giderlerden kurtulmalarını sağlamaktadır.

Vergisel teşvikler ile mükelleflerin vergisel yükümlülüklerinin hafifletilmesi için aşağıdaki yöntemler kullanılmaktadır:

- Vergi kanunlarındaki çeşitli indirim, istisna ve muafiyetler,
- Vergi borcunun ertelenmesi, silinmesi veya yeniden yapılandırılması.

Bölgesel, seçici ve belirli vergisel teşvikler, kural olarak uluslar arası sermaye akışları ile ilgili olarak haksız vergi rekabeti oluşturdukları için OECD, Dünya Ticaret Örgütü ve Avrupa Birliği gibi kurumların rekabet politikalarına aykırılık taşımaktadır. Diğer taraftan özellikle gelişmekte olan ülkelerin dengeli kalkınma yaklaşımı yerine dengesiz kalkınma yaklaşımını izlemekte olmaları ve bu yaklaşım içerisinde endüstriyel kurumlarının güçlenmesine yetecek bir zaman boyunca belirli anahtar endüstrileri bölgesel kalkınma politikaları için "Kalkınma Kutbu" olarak kullanmaları, bu teşviklerin ülke içi ve uluslar arası ticaret grupları arasında pazarlık konusu olmasına neden olmaktadır.

Devlet kaynaklarını ilgilendirmesi ve uluslararası ticareti etkiliyor olması bakımından vergisel teşviklerin doğasının olabildiğince genel olması gerekmektedir. Bununla birlikte, endüstriyel ve yapısal gelişimini tamamlayamamış farklı ülkelerin ve hatta ülkeler içindeki farklı bölgelerin rekabet gücü oluşturabilmeleri için bir süre vergi teşviklerinden yararlanmaları uygun görülebilmektedir.⁹⁴

⁹⁴ Avrupa Birliği'nin "Maderia Özel Vergi Rejimi (Maderia Special Tax Regime)" ile ilgili kararı için Bkz: Carlo Pinto, a.g.e., (Part I), s.308.

2. VERGİ TEŞVİKLERİ

2.1. Vergi Kavramı

Devlet, faaliyetlerini yürütebilmek için ihtiyaç duyduğu gelirleri çeşitli şekillerde sağlayabilir. Daha önceleri mal ve hizmet şeklinde aynı olarak ödenen mali yükümlülüklerin sıkça görülmüş olmasına karşılık, günümüzde nakdi olarak tahsil edilen kamu gelirlerinin başlıca kaynakları, bir yandan devletin vergileme yetkisi dolayısıyla zora dayanarak aldığı vergiler (gümrükler dahil), harçlar, şerefiyeler, resimler, vb.; diğer yandan özel iktisadi faaliyetler, borçlanma, emisyon vb. yollardan sağlanan gelirlerdir.⁹⁵ Vergileme, vergilerin bütününe kapsayan üst bir kavramdır. Bu anlamda vergi, resim ve harç türündeki ödentileri de kapsar.⁹⁶

Devletin egemenlik gücüne dayanarak elde ettiği gelirlerin en önemli kısmını oluşturan verginin temel özelliği, herhangi bir karşılığa, bir kamu hizmetine bağlı olmaksızın birtakım parasal değerlerin geri verilmemek üzere, kesin bir biçimde kamu kesimine aktarılmasıdır.⁹⁷

Devlete yapılan zorunlu bir ödeme olarak vergi, örgütlenmiş bir devlet biçiminin bulunduğu bütün toplumlarda varolagelmiş ve demokratikleşme sürecinde en çok vurgu yapılan konulardan birisi olmuştur. Mutlakiyet yönetimlerinin zayıflatılması büyük ölçüde vergileme yetkisinin sınırlandırılması ile başlamış ve tipik demokrasilerde vergileme harcamalara göre daha zor değişebilen anayasal düzenlemelere bağlanmıştır.⁹⁸

Bugün pozitif hukuk bakımından anayasa hükümleri temel norm niteliği taşımaktadır. Türkiye’de, 1982 Anayasasının hukuk devleti, sosyal devlet, kanunların anayasaya uygunluğu gibi genel ilkelerinin yanı sıra, vergilerin yasallığı ilkesini öngören 73 üncü maddesinin 3. üncü fıkrası hükmü vergi hukukunun birincil ilkesini oluşturmaktadır. Anayasanın “Vergi Ödevi” başlığını taşıyan 73. maddesi hükmü şöyledir:

⁹⁵ Salih Turhan, *Vergi Teori ve Politikası*, (İstanbul Filiz Kitabevi, 1993), s.20.

⁹⁶ Halil Nadaroğlu, *Kamu Maliye Teorisi*, (İstanbul: Beta Yayınları, 2000), s.211.

⁹⁷ Özhan Uluatam ve Yaşar Methibay, *Vergi Hukuku*, (Ankara: İmaj Yayıncılık, 1999), s7.

⁹⁸ Abuzer Pınar, “Vergilemenin Siyasi İktisadı”, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 55-2, s.98.

“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir”.

2.1.1. Vergileme İlkeleri

Ne tür kanun hazırlanırsa hazırlansın, ya da varolan kanunlar analiz edilmeye çalışılsın, bunu yaparken hep bir değerlendirme kriterine ihtiyaç duyulur. Bu kriter öncelikle o ülkenin gerçekleridir. Ülke gerçekleriyle örtüşmeyen ya da vatandaşlara hizmet etmeyen kanunlar yararsız hale gelirler.⁹⁹ Hükümetlerin karşılaştıkları sorunların aciliyeti çoğu zaman hazırlanan kanunların detaylı bir analizinin yapılamamasına sebep olmaktadır.

Vergileme ilkeleri, vergiden beklenen fonksiyonların gerçekleştirilebilmesi için vergilerin seçiminde, tekniğinde ve uygulamasında dikkate alınması gereken hususları ifade eder.¹⁰⁰

Ekonomik ve sosyal hayatta meydana gelen değişmelerin vergilerden beklenen fonksiyonları değiştirmiş olması vergileme ilkelerinin de paralel bir değişime uğramasına neden olmuştur. Dolayısıyla günümüzde vergileme ilkeleri denilince mali politika ile ilgili ilkelerin yanında ekonomik ve sosyal politika ile ilgili ilkelerin de anılması kaçınılmaz olmuştur.

⁹⁹ Akın Akbulut, “İyi Bir Vergi Politikasının Temel İlkeleri”, *Vergi Dünyası*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Kasım, 2003, S.267, s.36.

¹⁰⁰ Halil Nadaroğlu, a.g.e., s.299.

2.1.1.1. Vergilemenin Klasik İlkeleri

Belirsiz oldukları yönünde çeşitli eleştirilere maruz kalmalarına rağmen, mali literatürde en geniş kabul görmüş ilkeler Adam Smith tarafından ortaya atılmıştır. Bu ilkeler, adalet ve eşitlik, belirlilik, uygunluk ve iktisadilik ilkeleridir.

1. **Adalet İlkesi:** “Bir devletin tebasının her biri, hükümetin devamına iktidarı oranında yani, devletin himayesi altında elde ettiği gelirle orantılı olarak iştirak etmelidir”. Adam Smith, bu kuralın açıklamasını yaparken, devlet harcamalarını birçok hissedarı bulunan büyük bir mülkün idare giderlerine benzetmekte ve hissedarların bu mülkten sağladıkları menfaatle orantılı olarak harcamalara da katılmaları gerektiğini ifade etmektedir. Görülüyor ki, A. Smith’in ileri sürdüğü kural bugünkü anlamda bir “adalet-equity” değil, iktisadi anlamda bir “eşitlik-equality” dir.¹⁰¹
2. **Belirlilik (Kesinlik) İlkesi:** “Herkesin ödeyeceği vergi veya borç keyfi olmayıp belirli olmalıdır. Ödeme zamanı, ödeme şekli, ödenecek miktar yükümlü için olduğu kadar diğer bütün herkes için de açık ve belirli olmalıdır”. Bu ilke ile keyfi ve rasgele vergi uygulamalarının yanlışlığı vurgulanmaktadır.
3. **Uygunluk İlkesi:** “Vergi, yükümlü için en uygun şekilde ve en az rahatsızlık verecek zamanda tahsil olunmalıdır”. Bu ilke ile yükümlülerin güç duruma düşürülmemeleri gerektiği ifade edilmektedir.
4. **İktisadilik İlkesi:** “Her vergi, hazineye girenin dışında halkın elinden kabil olduğu kadar az bir para çıkmasını mümkün kılacak ve halkın elinden çıkmasıyla girmesi arasında geçecek sürenin mümkün olduğu kadar az olmasını sağlayacak bir şekilde tahsil olunmalıdır”.

2.1.1.2. Vergilemenin Mali İlkeleri

Vergilendirmenin en önemli amacı, devletin kamu bütçesi ile belirlemiş olduğu mal ve hizmetlerin üretimi için gerekli olan finansal kaynağı sağlamaktır.

¹⁰¹ Halil Nadaroğlu, a.g.e., s.301.

Kamu bütçesi ile finansmanı öngörülen mal ve hizmetlerin başında, tüketicilere bir fiyat karşılığı sunulamayan mal ve hizmetler gelir. Toplumsal mal ve hizmet olarak da nitelendirilen bu mal ve hizmetlerin fiyatının yararlananlara ödettirilmesi mümkün olmadığından, bunlar için yegane finansal kaynak vergilerdir. Fertlerin toplumsal mal ve hizmetlerin finansmanına vergi ödemek suretiyle katılmamaları, bunların söz konusu mal ve hizmetlerin tüketiminden vazgeçmelerini gerektirmez. Söz konusu mal ve hizmetlerin finansmanına toplum fertlerinden sadece ödeme gücüne sahip olanlar vergi ödemek suretiyle katılırlar. Vergi ödeyenlerle ödemeyenler kamu hizmetlerinden eşit şekilde yararlanma hakkına sahip bulunmaktadır.¹⁰²

Vergileme ile güdülen mali amacın özü, vergiden en uygun gelirin sağlanmasıdır. Nitekim A. Wagner'e göre "devletin varlığı ve hayatiyeti bireylerinkinden daha önemlidir. Bireylerin hakları ancak, devletin varlığı ile korunabilir". Bu sebeple de, iyi bir vergi sistemi:¹⁰³

- Verimli (productive) olmalıdır yani, kamu harcamalarını karşılayacak bütün gerekli gelirleri sağlamalıdır;
- Esnek (elastique) olmalıdır yani, olağanüstü ihtiyaçları dahi kolayca karşılayacak bir niteliğe sahip bulunmalıdır.

2.1.1.3. Vergilemenin Ekonomik İlkeleri

Asıl ortaya çıkış sebebi mali olmakla birlikte, vergi aynı zamanda iktisadi bir olaydır. Zira devletler vergi toplamakla kaynak dağılımını, ekonomik istikrar ve ekonomik büyümenin teminini sağlamaya çalışmaktadır.

2.1.1.4. Vergilemede Adaletin Sağlanmasına İlişkin İlkeler

Vergileme alanında devletle ilgili en önemli beklentilerden birisi, adil bir vergi sistemi oluşturulmasıdır. Toplum fertleri üzerindeki egemenlik haklarına

¹⁰² Osman Pehlivan, **Kamu Maliyesi**, (Derya Kitabevi: Trabzon, 2000), s.190.

¹⁰³ Halil Nadaroğlu, a.g.e., s.302.

dayanarak yapılan kamu hizmetlerinin finansmanını sağlamak amacıyla vergi alma yetkisini elinde bulunduran devlet, alacağı verginin oluşturacağı yükün bireyler arasında adil bir biçimde bölüştürülmesi için gerekli düzenlemeleri yapmak zorundadır.

“Vergilemede Adalet” kavramı, benzer durumdaki mükelleflerin benzer vergilendirilmesini gerektirmektedir. “Benzer durumlardaki mükellefler benzer vergilendirilmelidirler” ilkesi, tipik olarak eşitlik ilkesi ile açıklanır. Yatay eşitlik kavramı, eşit durumdaki iki mükellefin eşit vergi ödemesi anlamına gelir. Eğer bir vergi mükellefi, diğerinden daha büyük bir ödeme gücüne sahipse bu durumda dikey eşitlik kavramı öncelik kazanır. Bu da, daha fazla vergi ödeme gücüne sahip mükellefin daha fazla vergi ödeyeceği anlamına gelir.

2.1.2. Vergi Rekabeti

Vergiler tarih boyunca kamu harcamalarının finansmanında kullanılan en önemli ve sağlam gelir kaynağı olma özelliğini günümüzde de korumaktadır. Kamu hizmetlerinin gerçekleştirilebilmesi için gerekli finansmanı sağlamak vergi sisteminin temel fonksiyonu olmakla birlikte, tasarrufların ve sermaye birikiminin artırılması yoluyla ekonomik büyümenin teşviki de vergi sistemin üstlendiği diğer bir fonksiyondur.

Diğer taraftan devletler, küresel ortamda makroekonomik dengelerin sağlanması için özellikle para ve kur politikalarını politika aracı olmaktan çıkarmışlardır. Bu durumda devletin hedeflerinin gerçekleştirilmesinde maliye politikası ön plana çıkmış olmakla birlikte maliye politikasında devlet giderleri küçük ve denk bütçe hedefi ile kısılmıştır. Böylelikle vergi sistemlerinin iktisadi ve sosyal hedefler için önemi artmıştır.

Küreselleşme ile birlikte teknolojik yeniliklerin ve dış piyasalara erişim imkanlarının artması sonucu uluslararası piyasaların entegrasyonu artmıştır. Bu gelişmeler serbestleşme eğilimlerinin nispeten yüksek olduğu enerji, iletişim ve finansal hizmetler sektörlerinde etkisini sürdürmekle birlikte, farklı devletler

arasında da rekabetin etkisini artırmasına neden olmaktadır. Ülkeler arasındaki bu rekabetin en belirleyici şekillerinden biri vergi rekabetidir.¹⁰⁴

Vergi rekabeti, bir ülkedeki işletme faaliyetlerinin dış ülkelerdeki işletmelerden daha başarılı olması için desteklenmesi veya ülkeye yabancı sermaye çekilmesi amacıyla ulusal ekonomik birimlerin vergi yüklerinde bir azaltma yapılması sonucunda ortaya çıkmaktadır.¹⁰⁵

2.2. Vergi Teşviki Kavramı

Ekonomik literatürde teşvik kavramı, belirli ekonomik faaliyetlerin diğerlerine oranla daha hızlı gelişmesini sağlamak amacıyla, kamu tarafından çeşitli yöntemlerle verilen maddi ve gayri maddi destek, yardım ve özendirmeler olarak tanımlanabilir.¹⁰⁶

Vergiler tarih boyunca kamu harcamalarının finansmanında kullanılan en önemli ve sağlam gelir kaynağı olma özelliğini günümüzde de korumaktadır. Kamu hizmetlerinin gerçekleştirilebilmesi için gerekli finansmanı sağlamak vergi sisteminin temel fonksiyonu olmakla birlikte, tasarrufların ve sermaye birikiminin artırılması yoluyla ekonomik büyümenin teşviki de vergi sisteminin üstlendiği diğer bir fonksiyondur.

Bununla birlikte vergi kanunlarının genel hükümleri karşısında zaman zaman bazı özel durumdaki mükelleflerin dikkate alınması ve bunlara uygun düzenlemeler yapılması zorunluluğu ortaya çıkmaktadır. Bu zorunluluk kişisel, bölgesel veya ülke çapında olabilir. Bu ihtiyacı karşılamak üzere vergi mevzuatında indirim ve istisnalar öngörülmektedir.¹⁰⁷

Gelişmekte olan ülkelerde vergi teşvik tedbirleri uygulanmakla birlikte gelişmiş kapitalist ülkelerde de bu tedbirlere rastlanmaktadır. Hükümetler

¹⁰⁴ European Commission, **Company Taxation in the Internal Market** (Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities, 2002), s.62.

¹⁰⁵ Carlo Pinto, "EU and OECD to Fight Harmful Tax Competition: Has the Right Path Been Undertaken?", *Intertax*, Kluwer Law International V.26, I.12, 1998, p.386.

"Tax Competition in Europe: Spanish National Report" s.1'den alıntı. (Erişim: 2.3.2004).

<http://www.eatlp.org/lausanne/Spain02.PDF>

¹⁰⁶ Ahmet İncekara, **Türkiye'de Teşvik Sistemi**, (İstanbul: İstanbul Ticaret Odası Yayını, 1995), s.9.

¹⁰⁷ Recep Bıyık ve Aydın Kıratlı, **Vergi Teşvik ve Korumaları**, (İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2001), s.6.

stratejik sanayi politikaları kapsamında özel önem taşıyan bazı endüstrilere ait üretim faaliyetlerini desteklerken, küme yaklaşımı ile belirli faaliyet alanlarına ait cazibe merkezleri meydana getirmek istemektedirler. Diğer taraftan vergi teşviklerinin belirli faaliyetleri veya belirli tip işletme yapılarını ayrıcalıklı olarak desteklemesi ile ilgili girişimler OECD ve AB gibi uluslar arası örgütler tarafından dikkatle incelenmektedir. Hükümetlerin, ilke olarak, vergisel teşvikleri tüm girişimciler ve tüm faaliyet alanları için eşit şartlar taşıyan genel vergi teşvikleri olarak uygulamaları beklenmektedir.

Devletlerin vergi teşvikleri ile işletme faaliyetlerine yaptıkları katkılar farklı stratejik sanayi politikalarının ve/veya küme yaklaşımının gereklerinin yerine getirilmesi olarak değerlendirilmektedir.

2.2.1. Vergi Teşviklerinin Sınıflandırılması

Vergi kanunlarına ilişkin genel değerlendirmeler ülkelerin ekonomik ve sosyal politikalarının bir sonucu olarak, çeşitli durumlarda uygulanmayabilmektedir. Takip edilen politikanın kısa ve uzun vadeli hedeflerine göre bu teşvikler aşağıda inceleneceği gibi farklı karakteristiklerle ortaya çıkmaktadır.

2.2.1.1. Belirli Seçici ve Bölgesel Vergisel Teşvikler

Belirli seçici veya bölgesel vergisel teşvikler, uygulama şekilleri belirli sektörlerle, belirli tip işletmelerle veya belirli bölgelerle ilgili olarak farklılaşan vergisel teşviklerdir.¹⁰⁸ Buna göre belirli teşvikler, tespit edilen bazı mükelleflerin ayrıcalıklı vergi teşvikleri ile donatılmasını sağlamaktadır. Seçici teşviklerde ayrıcalıklı vergisel teşvikler, saptanmış bazı örgütler veya iş kolları lehine farklılaştırılmaktadır. Bölgesel teşvikler ise ekonomik, sosyal ve stratejik nedenlerle bazı bölgelerdeki faaliyetlerin ayrıcalıklı vergilendirilmesi şeklinde karşımıza çıkmaktadır.

Belirli, sektörel veya bölgesel vergisel teşvikler vergi teşviklerinin bazı politika hedefleri doğrultusunda farklılaştırılmak istenmesi sonucu ortaya

¹⁰⁸ Carlo Pinto, "EC State Aid Rules and Tax Incentives: A U-Turn in Commission Policy? (Part I)", *European Taxation*, International Bureau of Fiscal Documentation, (September 1999), s.299.

çıkmaktadır. Bu uygulamalar, uluslararası rekabet şartlarına zarar verip vermedikleri ile ilgili olarak uluslar arası ekonomik örgütler tarafından izlenmektedir.

Diğer taraftan, ülkelerin bu vergisel teşviklerle ulaşmak istedikleri ekonomik ve sosyal politika hedeflerinin istihdam ve kalkınma üzerinde önemli ölçüde etkili olması ve diğer ülkelerin sanayi ve ticaret politikalarına zarar verilmemesi durumunda bu tip vergisel teşvikler de uluslararası örgütlerin onayını alabilmektedir.¹⁰⁹

2.2.1.2. Genel Vergisel Teşvikler

Genel vergisel teşvikler, ekonomik faaliyette bulunan tüm kesimlerin eşit olarak yararlanabildiği vergisel teşviklerdir.

Vergisel teşviklerin genel niteliği, kapsamının devlet tarafından hiçbir surette daraltılmaması, etkisinin vergi idarelerinin ihtiyari uygulamaları sonucunda azaltılmaması ve bütün firmaların eşit olarak etkin bir şekilde yararlanabilmesine açık olmasına bağlıdır.¹¹⁰

Bununla beraber bu şart, devletlerin uygun gördükleri ekonomik politikaları belirleme ve vergi yükünü üretim faktörleri arasında uygun gördükleri şekilde dağıtma konusundaki güçlerini sınırlandırmamaktadır.

Örneğin, devlet yardımlarının genel niteliğinin dikkatle incelendiği Avrupa Birliği'nde şu vergisel teşvikler devlet yardımı olarak değerlendirilmemektedir:

- Tamamen teknik mahiyetteki vergi düzenlemeleri (vergi oranlarının tespiti, amortisman kuralları, sonraki yıllara devir edilen zararlara ilişkin kurallar, çifte vergilendirmeyi ve vergiden kaçınmayı önleyici hükümler vb.)

¹⁰⁹ Avrupa Komisyonu, İspanya'da Ceuta ve Mellila Bölgeleri'ne sağlanan ve bölgesel kalkınma hedefi taşıyan vergisel teşvikler için inceleme yapmıştır. Yapılan inceleme sonucunda bu teşviklerin, İspanya'nın bu bölgesindeki kalkınma çabalarına destek sağladığı ve diğer ülke ekonomileri üzerinde zararlı bir etkiye neden olmadığı tespit edilmiştir.

Kaynak: "Tax Competetion in Europe: Spanish National Report", (Erişim: 02.03.2004).

<http://www.eatlp.org/lausanne/Spain02.PDF>

¹¹⁰ İbrahim Sepici, *İşletmelerin Doğrudan Vergilendirilmesi ve Avrupa Birliği Devlet Yardımları Mevzuatı*, (Ankara: Hazine Müsteşarlığı Teşvik ve Uygulama Genel Müdürlüğü, 2003), s.92.

- Genel ekonomik hedeflerin gerçekleştirilmesine yönelik olarak belirli üretim maliyetleri üzerindeki vergi yükünün düşürülmesi (Ar-Ge, çevre, eğitim, istihdam vb)

Avrupa Birliği'nde vergisel düzenlemelerden sektördeki bazı firmaların diğerlerine göre daha fazla yararlanıyor olması, sözkonusu tedbirlerin devlet yardımları bağlamında rekabet kurallarını ihlal etmesi anlamına gelmemektedir. Bu bağlamda, işgücü üzerindeki vergi yükünü düşürmeyi amaçlayan vergi düzenlemelerinin emek/yoğun sektördeki firmalara, sermaye/yoğun sektördeki firmalara göre daha fazla fayda sağlayacak olması, sözkonusu vergisel tedbirin devlet yardımı sayılmasını gerektirmemektedir. Benzer şekilde çevre, Ar-Ge, eğitim gibi konulardaki vergisel teşvikler sadece bu konularda yatırım yapan firmaları etkilemesine rağmen serbest rekabet şartlarına zarar verici devlet yardımı sayılmamaktadır.¹¹¹

2.2.2. Vergi Teşviklerini Yönlendiren Politikalar

2.2.2.1. Stratejik Sanayi Politikaları

Sanayileşme sürecinde bazı ülkeler diğerlerine göre erken davranarak rekabet avantajı elde etmiştir. Bu durum gelişmekte olan pek çok ülkeyi yerli sanayileri destekleme konusunda cesaretlendirmektedir.

Stratejik sanayi politikası, ekonominin sadece belirli bir bölümünü hedef alması nedeniyle genel ekonomi politikasından ayrılmaktadır. Makro ekonomik politika, sektörleri veya firmaları birbirinden ayırmazken, sınıai politikalar bazı sektörleri veya firmaları diğerinden ayırarak avantajlı duruma getirebilmektedir.¹¹² Özellikle ABD, Japonya ve AB arasında katma değeri yüksek sanayi ürünlerinin üretimi konusunda rekabet yaşanmaktadır.

Vergi teşvikleri, stratejik sanayi politikaları tarafından yönlendirildiğinde, desteklenmesi öngörülen bölge, sektör ve hatta firmalara yönelik farklı vergisel değerlendirmeler ortaya çıkabilmektedir.

¹¹¹ İbrahim Sepici, a.g.e., s.92.

¹¹² Mustafa Duran, Teşvik Politikaları ve Doğrudan Sermaye Yatırımları, (Ankara: TC Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı Araştırma ve İnceleme Dizisi No.33, 2003), s.6.

2.2.2.2. Küme Yaklaşımı Tarafından Yönlendirilen Teşvik Politikaları¹¹³

Bölgesel kümeler çoğunlukla, ilgili doğal kaynaklar ile satıcı-alıcı ilişkileri geliştirildikçe ve ilgili endüstriler kuruldukça kalkınabilecek alanlar etrafında kurulmaktadır. Kalkınma, endüstriye özgü teknik bilgi birikimiyle hızlandırılmakta, satıcı-alıcı ağları kurulmakta ve bölge içi yapıcı rekabet hızlanmaktadır. Bölgelerdeki şirket karlarını artırmak için altyapı iyileştirmeleri, aktif stratejik işbirlikleri ve pazar araştırmalarında sıkı işbirlikleri, promosyon, ar-ge ve diğer pazarlama faaliyetleri gibi faktörler önemlidir.¹¹⁴

Yeni Ticaret yaklaşımına göre ticaret, ülkelerin yoğun olarak sahip oldukları üretim faktörlerindeki farklılıklardan çok uzmanlık derecelerinin ve eğilimlerin farklılaşmasından kaynaklanmaktadır. Bu yaklaşıma göre, gelişme ve çevreye pozitif dışsal etkiler sağlama potansiyeli nispeten yüksek olan sektörler desteklenerek, faktör verimliliği ülke ortalamalarının üzerine çıkartılabilmekte ve böylelikle ekonominin geri kalanının da bu sürükleyici sektörler etrafında geliştirilmesi sağlanabilmektedir.

Vergi teşvikleri, saptanan bu ekonomik hedeflerin gerçekleştirilmesi adına özendirici tedbirlerdendir ve pek çok vergisel teşvik tedbirinin yürürlüğe girişine ilişkin gerekçe küme yaklaşımının ifade ettiği hedeflere atfı yapmaktadır.¹¹⁵

¹¹³ Bölgesel kümeler, modern iş modelinde Michael Porter (1990) tarafından ortaya konulmuş ve belirli anahtar endüstrilerin coğrafi kümeler oluşturmaya yönelmesi fikrine dayanmıştır. Bu küme örnekleri arasında Hollywood'un film endüstrisi, Silikon Vadisi, Rochester'ın optik araç endüstrisi, Basel'in yük forwarding hizmetleri endüstrisi ve Karrara'nın mermer ustalık endüstrisi sayılabilir.

Ayrıntılı bilgi için bkz:

Michael E. Porter., *The Competitive Advantage of Nations*, (New York: The Free Press, 1990), s.7.

¹¹⁴ Hunsoo Lee, Han Mo Yang, a.g.e., s.114.

¹¹⁵ Örneğin, destekleyen üretim fonksiyonları ile birlikte işletmeler arasında işbirliği faaliyetleri geliştirmek amacıyla organize sanayi bölgelerine yönelik farklılaştırılmış vergi teşvikleri uygulanabilmektedir. Başka bir örnek ise teknoloji geliştirme bölgelerindeki ortak araştırma-geliştirme faaliyetlerini teşvik etmeyi hedefleyen teşviklerdir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

AVRUPA BİRLİĞİNDE DEVLET YARDIMLARINA İLİŞKİN SINIRLAMALAR VE VERGİ TEŞVİKLERİ

1. ÜYE ÜLKELER ARASINDAKİ REKABETE ETKİLERİ BAKIMINDAN AVRUPA BİRLİĞİNDE VERGİ POLİTİKASI

1.1. Genel Hatlarıyla Avrupa Birliği Vergi Hukuku

Avrupa Birliği¹¹⁶ vergi politikasında genel kural, ulusal egemenliğin ön planda olmasıdır. Üye ülkeler vergi sistemlerini nasıl yapılındıracaklarına kendileri karar verip, mevcut farklılıkları korumak istemektedir. Avrupa Para Birliği'nin doğuşu ve ortak para birimi Euro'nun işlerlik kazanması bu durumu değiştirmemiştir.¹¹⁷

Avrupa Birliği'ne üye ülkeler, vergi tahsilatını ekonomik kalkınmalarını etkileyecek bir finansal-ekonomik araç olarak kullanmaktadır. Diğer taraftan, ulusal egemenlik kavramı vazgeçilmez niteliğini korumaktaysa da, Avrupa vergi sistemi değişim geçirmektedir. Avrupa'nın bir bütün olmasına yönelik hazırlanan tezler daha sık duyulmaktadır. Avrupa Para Birliği'nin etkisiyle, bu tezlerin daha fazla ekonomik koordinasyon gerekliliği inancı üzerine kurulu olması dikkat

¹¹⁶ Avrupa Birliği terimi ilk kez 1992'de Maastricht Anlaşması'nda kullanılmış, 1999 ve 2001 tarihli Amsterdam ve Nice Anlaşmaları ile vurgulanmıştır. Avrupa Birliği, 1957'de ilan edilen Roma Anlaşması'ndaki ifadesi ile "Avrupa Ekonomik Topluluğu" teriminden daha sıkı bir ekonomik işbirliğini ifade etmektedir

Kaynak; Goede, Jan de, "European Integration and Tax Law", *European Taxation*, June, 2003, s.203.

Avrupa Birliği'nde, topluluk anlaşmaları üye ülkelerin topluluk çıkarları için belirli konulardaki egemenliklerinden fedakarlıklar yapmalarını gerektirmektedir. Uluslararası (supranasyonel) bir yasal düzenleme olan Roma Anlaşması da, vergilendirme üzerindeki etkisiyle, Avrupa Birliği hukukunun önemli bir boyutunu oluşturmaktadır.

Diğer taraftan birincil Avrupa Birliği mevzuatının yanı sıra, yaptırım gücü olan yönergeler, yasal düzenlemeler, bunlar hakkında yayınlanan Avrupa Adalet Divanı kararları,... gibi yaptırım gücü olan ve Komisyon tarafından yaptırım gücünden yoksun olarak yayınlanan öneriler ve tavsiye kararları da Avrupa Birliği hukukunun ikincil mevzuatını oluşturmaktadır.

¹¹⁷ W.J. Bos, "The Changing World of European Tax Policy", *European Taxation*, International Bureau of Fiscal Documentation, (September 2000), s.409.

çekicidir. Sonuç olarak üye ülkeler, Avrupa Vergi Politikası'nın şekillendiriciliğinde bir yandan kendi egemenliklerini korurken diğer yandan bütünleşmeye yönelik görevlerini de yerine getirme çabasıdadır.¹¹⁸

Avrupa vergi politikasını oluştururken, vergi paketleri gibi tartışmalar gündeme gelmektedir. Fakat üye ülkelerin uzun vadeli hedeflerini belirlemeleri de aynı düzeyde önemlidir. Ekonomik büyüme, tatmin edici bir istihdam seviyesi ve rekabetçilik gibi ulusal boyutu olan konular halen çözülmeyi bekleyen sorunlar arasındadır. Bununla birlikte, iç pazarın doğru işlemesi ve dünyanın geri kalanı ile rekabet edebilirliğin korunması Avrupa Birliği'nin uzun vadeli hedefleri arasındadır. Tüm bunlar, Avrupa Vergi Politikasınının gelişiminin etkin bir şekilde gerçekleşmesini uğraştırıcı bir sorun haline getiren konulardır.¹¹⁹

Üretimin, hizmetlerin ve ticaretin hızla uluslararası hale gelişi, sermayenin ardından diğer üretim faktörlerinin hareketliliğinin artması nedeniyle uluslar arası rekabeti de etkilemiştir. Üretime dayalı teknik bilgi düzeyi ve diğer fikri sermaye hakları maddi sermaye kadar hareketli durumdadır. Kalifiye personel küresel bir pazarda hareket etmektedir. Bu ortamda, iş faaliyetlerinin yerleşimi ile ilgili olarak yeni vergi faktörleri önemli rol oynamaktadır. Diğer taraftan, vergi sistemlerindeki çeşitli düzenlemeler ile uluslar arası iş ortamında karşılaştırmalı bir avantaj elde etmek haksız vergi rekabetine yol açabilmektedir.

Bir vergi sisteminin rekabetçiliği ile ilgili olarak Kurumlar Vergisi ile ilgili dört ana faktör ön plana çıkmaktadır:¹²⁰

- Vergi Matrahları: Özel hükümler ve tercihli değerlendirme kuralları ile vergi matrahları genel muhasebe ilkelerine aykırı olarak daraltılıp genişletilebilmektedir. Son 15 yıldır yürütülen çalışmalar, çeşitli indirimler ile genel olarak daraltılan vergi matrahlarının genişletilmesini sağlamak; buna karşılık vergi oranlarında genel bir düşüş sağlamak amacıyla. Mali karın, başka bir deyişle vergi matrahının ticari esaslarla bulunan kardan çok fazla düşük olmaması vergi oranlarında genel bir gerilemenin

¹¹⁸ W.J. Bos, a.g.e., s.410.

¹¹⁹ W.J. Bos, a.g.e., s.411.

¹²⁰ Sven-Olof Lodin, "The Competitiveness of EU Tax Systems", *European Taxation*, International Bureau of Fiscal Documentation, (May 2001), s.166.

toplam vergi gelirinde bir gerileme nedeni olmamasını, hatta vergi gelirlerinin artmasını sağlayabilecektir.

- Vergi Oranları: 1970'li yıllarda dünyada vergi oranları oldukça yüksek seyretmiş ve bu durum önemli vergi kaçaklarına neden olmuştur. 1980'li yıllarda, bu konuda genel eğilim vergi oranlarını düşürerek vergi hasılatını artırmak olmuştur. Vergi oranları verginin rekabetçiliği için belirleyici bir faktördür.
- Kar Paylarının Vergilendirilmesi: Yurt içinde ve yurt dışında dağıtılan kar paylarının gelir vergisine tabi tutulması yatırımcılar için caydırıcı olabilmektedir. Diğer taraftan kar paylarına ilişkin vergiler nedeniyle hissedarların işletmeden beklediği kazanç beklentisi de artmaktadır. Bu nedenle işletmeler finansman amacı ile hisse senedi ihraç etmekten kaçınabilmektedir.
- Sermaye kazançlarının vergilendirilmesi: Ülkeler vergi sistemlerinin rekabetçiliğinin artırılması amacıyla sermaye kazançları üzerindeki vergi yükünü hafifletmek istemektedir. Özellikle sermaye piyasası işlemlerinde elde edilen alım satım kazançlarının vergilendirilmemesi ve acil fon ihtiyaçları nedeniyle hisse senedi ile özel ve kamu kesimi tahvillerinden elde edilen sermaye kazançları üzerindeki vergi yükü hafifletilmektedir.

1980'li yılların ortalarında Avrupa Birliği'nde önemli vergi teşvikleri ile vergi yükleri önemli ölçüde hafifletilmiştir. Buna karşılık yüksek vergi oranları dikkat çekmiş; bu durum yatırımcıların yatırım yeri seçim kararlarında daha rasyonel seçimler yapmak yerine en az vergi ödenecek yerleri aramalarına sebep olmuştur.

1980'lerin sonundan itibaren, pek çok ülke vergi sisteminde özel vergi teşvikleri ve ayrıcalıklı vergisel değerlendirmeler yapılması hükümetlerin gözünde arzu edilmeyen bir durum haline gelmiş; diğer taraftan vergi oranları genel bir eğilim olarak düşürülmüştür. Böylece, dışa açık bir serbest piyasa ekonomisinde belirli teşviklerin etkisiyle bazı firma, sektör ve bölgelerin ön plana çıkmasını engellemeye dönük bir yaklaşımla vergi matrahları genel olarak genişletilmek istenmiştir.

Avrupa Birliği'nde ulusal vergi sistemleri çeşitli faktörlerle birlikte daha adil bir rekabet ortamı sağlayacak şekilde geliştirilmiştir. Tek pazarın etkin işleyebilmesi adına vergilendirme alanında ortaya çıkan bu sorunların çözülebilmesi için önemli ölçüde devletlerarası işbirliği gereklidir.

Dış ticarete açık olmayan ekonomilerin oluşturduğu bir çevrede vergi oranları, kamu harcamaları, vergi matrahının tespitinde her bir vergi türünün ağırlığı ve vergi muafiyet mekanizmalarının uygulanmasında dış etkenler dikkate alınmayabilir. Sonuç olarak böyle kararların diğer ülkelerin vergi sistemlerinde sınırlı bir etkisi olacaktır.

Bununla birlikte, geçmişte dış ticarete açık olmayan pek çok ülke gelişen küreselleşme, ekonomik serbestleşme ve sermaye pazarlarının artan entegrasyonu sonucu değişmiş; küresel rekabete dahil olan ülkelerin vergi sistemleri arasındaki rekabet hızlanmıştır.¹²¹

Her devletin kendi egemenliğinin simgesi olan bir vergi sistemi vardır. Bu sistemler doğal olarak, sadece ülkelerin kendi ulusal sınırları içinde hüküm ifade etmektedir. Diğer yandan uluslar arası ekonomik ilişkiler zamanımızda öylesine gelişmiş ve öylesine karmaşıklaşmıştır ki her ülkede ayrı bir vergi sisteminin olması birçok vergisel problemin doğmasına neden olmaktadır. Örneğin çokuluslu şirketlerin faaliyetleri, yabancı ülkelerdeki işçi sayılarının süratle çoğalması gibi sebepler önce vergilendirme yetkisinin hangi ülkeye ait olduğu sorununu gündeme getirmiştir. Ayrıca, her ülkenin kendi vergi sistemini uygulaması sonucu ortaya çıkan çifte vergileme, özellikle gelişmekte olan ülkelerin ithal yabancı sermaye politikaları üzerinde olumsuz sonuçlar yaratmıştır. Bütün bu sakıncaların ya ikili, ya da çok taraflı uluslar arası anlaşmalarla giderilmesine çalışılmaktadır.¹²²

Avrupa vergi politikasının farklı aşamaları vergi hukukunun farklı konuları üzerinde çalışmalar yapılmasını gerekli kılmıştır. Diğer taraftan, vergi uyumlaştırmasının yasal temelleri ise Roma Anlaşması'nın 93. ve 94. maddeleri ile atılmıştır.¹²³

¹²¹ Parly Florence "The Code of Conduct and the Fight Against Harmful Tax Competetion", **European Taxation**, International Bureau of Fiscal Documentation, (September 2000), s.406.

¹²² Halil Nadaroğlu, **a.g.e.**, s.392.

¹²³ Kirsten Borgsmidt, "European Tax Policy and Characteristics of EU Secondary Tax Law", **European Business Law Review**, Kluwer Law International, (May 2003), s.161.

1.2. Avrupa Tek Senedi Sonrası Mali Engellerin Kaldırılması

Avrupa Birliğinin genişlemesi sonucunda, özellikle yeni katılan ülkelerden bazılarının gelişmişlik düzeylerinin birlik ölçülerinin altında olması nedeniyle birliğin ekonomik bakımdan güç kaybetme ihtimali vardır. Bu nedenle birlik düzeyinde bazı önlemlerin alınması gerekmektedir.¹²⁴ Diğer taraftan, genişleme süreci nedeniyle saptanan hedeflere ulaşmak konusunda gecikmeler yaşamak istemeyen Avrupa Birliği, kurucu anlaşmada değişiklik getiren Avrupa Tek Senedi'ni kabul etmiş ve 29 Haziran 1987 tarihli Avrupa Birliği Resmi Gazetesi'nde yayımlayarak yürürlüğe sokmuştur.

Roma Anlaşması'nda değişiklik yapan Avrupa Tek Senedi, Avrupa vergi politikasının diğer bir aşamasını oluşturmaktadır. Malların, kişilerin, hizmetlerin ve sermayenin serbest dolaşımına ilişkin esaslar daha önce Roma Anlaşması'nda belirtilmiş olmakla birlikte, Avrupa Tek Senedi ile birlikte güçlendirilmiştir.

Avrupa Tek Senedi, beraberinde sermaye hareketlerinin serbestleşmesi sonucunu ortaya çıkardığı için ortak bir mali alan oluşturulabilmesi adına Kurumlar Vergisi uygulamalarının uyumlaştırılması konusu da Avrupa Tek Senedi sonrası üye ülkelerin gündemine oturan konulardan biri olmuştur.

¹²⁴, Yaşar Methibay, *Avrupa Topluluğu'nda Vergi Uyumlaştırması ve Türk Kurumlar Vergisi*, (Ankara: Turhan Kitabevi, 1996), s.129.

1.3. İşletme Faaliyetlerinin Vergilendirilmesinde Ortak Eylem Kodu¹²⁵

Ortak Eylem Kodu¹²⁶, işletmelerin¹²⁷ kuruluş yeri seçim kararlarını etkileyen veya etkilemesi muhtemel vergi kanunlarını, düzenlemeleri ve idari uygulamaları konu almıştır. Dolayısıyla, uluslar arası yatırımları etkiliyor olması bakımından önemli ölçüde düşük veya sıfır oranlı vergi uygulamalarını ve üye devletlerde genel olarak uygulanan vergi düzenlemelerinden sapmaları konu almaktadır.

Düzenlemede vergisel hükümlerin şu durumlarda ortadan kaldırılacağı belirtilmiştir:¹²⁸

- Vergi kanunlarında, sadece yerleşik olmayan vergi mükellefleri için özel avantajlar bulunması,
- Genel vergi sisteminde muafiyetler sağlayan vergiden muaf bölgelerin, bulunduğu bölgelerin rekabetçiliğine önemli bir katkısı olmadığı durumlar,
- Fiilen faaliyette bulunmayan işletmelere mali avantajlar sağlanması,

¹²⁵ Vergi politikasına yönelik küresel bir yaklaşım 1996'da Verona'da başlatılmış ve üye ülke Maliye Bakanları tarafından desteklenmiştir. Zararlı vergi rekabetine ilişkin tartışmalar Komisyon'un "Avrupa Birliği'nde Vergilendirme" başlıklı genelgesi ile birlikte başlamıştır.

Maliye Bakanları'nın Nisan 1996'da Verona'daki gayri resmi toplantıları sonrası Komisyon, tartışma gerekliliğini Eylül 1997'de Mondroff-les-Bains'de düzenlenen gayri resmi toplantıları sırasında belirtmiştir. Bu tartışmalar, zararlı vergi rekabetine karşı topluluk seviyesinde koordinasyon gereksinimine odaklanmıştır. Bu da ECOFIN tarafından 1 Aralık 1997'de işletme faaliyetlerinin vergilendirilmesine yönelik olarak hazırlanan Eylem Kodu da dahil "Vergi Politikası" sonuçlarının arka planını oluşturmaktadır. Bu çalışmalar, Ortak Eylem Kodu'nun temellerinin atılmasında etkili olmuştur.

Ayrıntılı Bilgi İçin Bkz:

"Code of Conduct on Business Taxation/Primorolo Group", (Erişim: 01.01.2004).

http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/law/primarolo/primarolo_en.pdf

¹²⁶ Avrupa Birliği'nde haksız vergi rekabetiyle mücadele amacıyla oluşturulan bu metnin başlığı "Code of Conduct on Business Taxation" dır ve doğrudan bir çeviri yapıldığı takdirde "İşletme Faaliyetlerinin Vergilendirmesinde Ortak Eylem Kodu" olarak ifade etmek doğrudur.

Avrupa Konseyi Topluluk düzeyinde haksız vergisel rekabetin önüne geçmek amacıyla, işyerlerinin doğrudan vergilendirilmesine ilişkin kanun ve düzenlemeleri içeren ve yürütmeye ilişkin esasları Ortak Eylem Kodu ile kabul etmiştir.

¹²⁷ Metinde kullanılan "business taxation" terimi gelir ve kurumlar vergisini yada ilgili üye devletlerde uygulanan işletme karlarının vergilendirilmesine yönelik veya şirket ve teşebbüslerin kuruluşlarında uygulanan diğer vergileri kapsar. Yani metinde dolaysız vergi teriminin seçilmemesi, metnin vergi türlerine göre değil vergilendirilen faaliyete göre kurulmuş olmasından kaynaklanmaktadır.

Kaynak:

Billur Yaltı Soydan, *Avrupa Birliği'nde Dolaysız Vergiler*, (İstanbul: Beta Yayınları, 2002) s.39.

¹²⁸ Hubert Hamaekers, "Tackling Harmful Tax Competition – a Round Table on the Code of Conduct", *European Taxation*, International Bureau of Fiscal Documentation, (September 2000), s.398.

- Çokuluslu işletmelerin karlarının hesaplanması için getirilen kurallarda, OECD'nin haksız vergi rekabetine yönelik tesis ettiği kurallara aykırılık bulunması,
- Vergi düzenlemelerinin vergi otoriteleri tarafından gevşek şekilde uygulanması.

2. AVRUPA BİRLİĞİ DEVLET YARDIMI İLKELERİ

Devlet yardımlarının Avrupa Birliği rekabet politikası üzerinde doğrudan etkileri vardır. Temel olarak, devlet yardımlarının yasaklanması gibi bir karar bu olumsuz etkinin ortadan kaldırılmasını sağlayabilir. Diğer taraftan, bazı durumlarda devlet yardımları Birliğin uzun vadeli hedefleri açısından etkili olmaktadır. Roma Anlaşması, Avrupa Birliğinin uzun vadeli hedefleri açısından sürdürülmesi uygun olan yardımların saptanması ve onaylanması; diğer taraftan birlik içi rekabet koşullarına zarar verici nitelikleri ağır basan yardımların yasaklanması konusunda Avrupa Komisyonu'nu yetkilendirmiştir.¹²⁹

Diğer taraftan, Avrupa Birliği üye ülkeleri, 1990 yılında yayımlanan bir bildiri¹³⁰ ile birlikte işletme faaliyetlerinin vergilendirilmesi ile ilgili konularda birlik kurallarının ikincilliği ilkesini¹³¹ benimsemiştir. Bu ilkenin uygulanması, Avrupa Birliği hukukunun başka alanlarında da görülen soft-hukuk kurallarının¹³²

¹²⁹ "European Competition Policy – in particular developments in policy on State aid control", (Erişim: 3.5.2004).

http://europa.eu.int/comm/competition/speeches/text/sp1997_020_en.html

¹³⁰ Sözkonusu Bildiri için Bkz:

Communication from the Commission to the Council and the European Parliament on "Guidelines on Company Taxation", SEC (90) 601 final, Brussels: 20.04.1990

¹³¹ İkincillik ilkesi ilk kez 7.02.1992'de yayımlanan ve Roma Anlaşması'nda bazı değişiklikler yapan Maastricht Anlaşması'nda ifade edilmiştir. Buna göre, özel birlik yetkilerinin gerekmediği bazı konularda Topluluk, ancak üye ülke iç düzenlemeleri yeterli olmadığında ve kendi müdahalesi daha etkili sonuçlar verebileceği zaman müdahale edecektir.

Kaynak: LİER, A.P., van Vliet D.G., Heering, A.D.G., ZEVENBOOM, G.H., **Tax and Legal Aspects of EC Harmonisation**, Kluwer Law and Taxation Publishers, Deventer, The Netherlands, 1993, s.8.

¹³² Soft-hukuk kurallarının anlamı, yasal olarak bir bağlayıcılığı bulunmamakla birlikte pratikte etkili olan kurallardır. Roma Anlaşması, Avrupa Komisyonu'na, üye ülkelerin topraklarında faaliyet gösteren kuruluşlara uyguladığı devlet yardımları ile ilgili olarak önemli yetkiler vermiştir. Buna göre Anlaşmanın 88. madde hükmü, 87. maddesinde belirtilen durumlarda ilgili değerlendirmeleri yapmak konusunda Komisyona tam yetki vermiştir.

Kaynak: JIMENEZ, Adolfo J. Martin, a.g.e., s.310.

kurumların vergilendirilmesi ile ilgili olarak da uygulanması anlamına gelmektedir.¹³³ Buna göre topluluk içi rekabetin etkin işleyişi esas kabul edilirken, üye ülkelerin de politika belirleyerek bu politikaları Avrupa Komisyonu'nun onayına sunmaları mümkündür. Bu sayede topluluğun uzun vadeli hedefleri bakımından faydalı olabilecek düzenlemelerin yürürlükte kalması mümkün olmaktadır.

2.1. Avrupa Birliğinde Devlet Yardımlarının Önemi

Serbest piyasa düzeni Avrupa ekonomisinin temelini oluşturmaktadır. Birliğin temel politikalarından biri, mal ve hizmetlerin herhangi bir engelle karşılaşmadan serbestçe hareket edebilecek, üretim faktörlerinin birlik sınırları içinde en etkin biçimde kullanılacağı yerlere yönelebilecek, işletmelerin Avrupa'nın herhangi bir yerinde yerleşip diğer işletmelere yakın rekabet koşulları altında faaliyet gösterebilecek ve tüm ekonomik birimlerin aynı yasal çerçeveye tabi olacak olmasıdır.¹³⁴

Diğer taraftan Avrupa Birliği'nde devletler tarafından sağlanan bazı yardımlar, bunlardan yararlanan firma, sektör veya bölgelere, yararlanmayanlara göre karşılaştırmalı bir üstünlük sağlamaktadır. Bu durumda ticari ve endüstriyel faaliyetlerin adil olmayan rekabet koşullarına sürüklenmesi ihtimali vardır. Bununla birlikte, ticarete ve rekabete zarar veren fakat yine de ekonomik ve sosyal bakış açısıyla bakıldığında kabul görebilen devlet yardımları da vardır.¹³⁵

Roma Anlaşması hükümleri üye ülkelerdeki vergi sistemleri üzerinde birinci derecede etkilidir ve Avrupa Adalet Mahkemesi tarafından dikkate alınır. Diğer taraftan, Avrupa Birliği Hukuku'nun diğer bir kaynağı da Avrupa Komisyonu tarafından yapılan değerlendirmelerdir.¹³⁶ Avrupa Komisyonu, üye ülkelerde ekonomik birimlerin desteklenmesi konusunda yapılan yardımların

¹³³ JIMENEZ, Adolfo J. Martin, a.g.e., s.300.

¹³⁴, Mustafa Duran, *Türkiye'de Uygulanan Yatırım Teşvik Politikaları*, (Ankara: Hazine Müsteşarlığı Araştırma ve İnceleme Dizisi: 19, 1998), s.31.

¹³⁵, Carlo Pinto, "EC State Aid Rules and Tax Incentives: A U-Turn in Commission Policy? (Part 1)", *European Taxation*, International Bureau of Fiscal Documentation, August, 1999, s.295.

¹³⁶ Adolfo Jimenez and J. Martin, *Towards Corporate Tax Harmonization in the European Community*, (London: Kluwer Law International, Series on International Taxation: No 22, 1999), s.299.

izlenmesi, kontrol edilmesi ve gerektiğinde ortadan kaldırılması konusunda önemli yetkilerle donatılmıştır. Buna göre Avrupa Birliği'ne üye ülkelerde devlet kaynakları yoluyla doğrudan veya dolaylı olarak desteklenen bir proje, Avrupa Komisyonu tarafından Avrupa Birliği'nde devlet yardımları konusunda tespit edilmiş olan ilkelere uymak zorundadır.¹³⁷ Diğer taraftan, bu değerlendirmeleri yapmak konusunda tam yetkili olan Avrupa Komisyonu geniş bir hareket alanına sahiptir.

Bir yandan Roma Anlaşması hükümlerine göre, üye ülkeler arasındaki rekabetin işleyişine aykırı düzenlemeler ortak pazar ile bağdaşmazken, diğer taraftan söz konusu yardımlar bazı gerekçelerle kabul edilebilmektedir. Bu gerekçelerin başlıcaları; çevresel koruma faaliyetleri, işletmelerin araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin teşvik edilmesi, küçük ve orta ölçekli işletmelerin güçlendirilmesi gibi hedeflerdir. Bu bakış açısı Avrupa Komisyonu tarafından çıkarılan yayınlarla da ifade edilmiştir.¹³⁸

2.2. Roma Anlaşması'nın Devlet Yardımlarını Etkileyen Düzenlemeleri

2.2.1. Devlet Yardımı Kavramının Tanımlanması

Avrupa Topluluğu'nda, devlet yardımı ilkeleri ile bağdaşmayan teşvikler Roma Anlaşması'nın 87/1. maddesinde düzenlenmiştir. Madde, "*İş bu anlaşmada aksine hüküm bulunmadıkça, bir üye devlet tarafından, devlet kaynakları kullanılarak herhangi bir şekilde yapılan ve belirli teşebbüsleri veya belirli malların üretimini kayıracak rekabeti bozan ya da bozmakla tehdit eden her türlü yardım üye devletler arasındaki ticareti etkilediği ölçüde, ortak pazarla bağdaşmaz.*" hükmünü içermektedir.

Bu maddenin analizinde ilk adım "Yardım" teriminin anlamını açıklamak olmalıdır. Zira, bu hüküm herhangi bir özel tarif içermemektedir. En basit tanım,

¹³⁷ "European Community State Aid Rules", (Erişim: 2.04.2004).
http://www.hillfields.org.uk/Objective_2/EC%20State%20Aid%20Rules.doc

¹³⁸ "EC State Aid Rules", (Erişim: 3.4.2004);
<http://www.scotland.gov.uk/library5/finance/spfm/spfm-43.asp#KeyPoints>

Komisyonun “Devlet Yardımları Üzerine Araştırmalar” adlı çalışmalarında bulunabilir. Bu çalışmalarda yardım, “*kamu otoritelerinde bir maliyet ya da gelir kaybına neden olurken, kullanıcılara fayda sağlayan her önlem...*” olarak tanımlanmıştır. Böyle bir tanımın faydası, kapsamlı bir ifade olması kadar kısa ve basit olmasında yatmaktadır. Aslında Avrupa Adalet Mahkemesi tarafından ayrıntılarıyla hazırlanmış olan yardım tanımını da özetlemektedir. Bu tanıma göre yardım, “Firmalar tarafından herhangi bir ödeme ve ilgili harcama yapılmaksızın veya devletin ilgili gelirlerinde bir eksikliğe neden olacak biçimde kaynak transferi yapılmak suretiyle elde edilen her avantaj” olarak tespit edilmiştir.¹³⁹

Madde 87(1)'in ifadesine göre, bir düzenlemenin devlet yardımı olarak değerlendirilmesi için 4 şart gereklidir. Bunlar:

- Firma ya da firmalara avantaj sağlanması,
- Devlet kaynaklarının kullanılması,
- Rekabetin zedelenmesi ve Topluluk ticaretine etki edilmesi,
- Belirlilik (belirli girişimlerin seçimi) veya seçicilik (belirli malların seçimi) koşullarının oluşması.

Maddede ifade edilen ilk şarta göre, belirli girişimlerin veya bazı genel toplulukların belirli yükleri, vergi teşvikleri veya sübvansiyonlar ile hafifletilmelidir. Bu hafifletme işlemi vergi matrahından indirim, vergi miktarından sağlanan istisna ve muafiyetler ya da vergi tahsilatında sağlanabilecek kolaylıklar olabilir.

87/1. maddede ifade edilen ikinci şarta göre, alınan önlemler merkezi hükümet, yerel idareler veya kamunun kontrolünde olan kuruluşlar aracılığıyla kaynak aktarımına neden olmalıdır.

Topluluk içerisinde ilgili yardımlardan yararlanan yatırımcılar ile bunlardan yararlanmayan yatırımcıların elde ettikleri getiriler farklı olmaktadır. Bundan dolayı topluluk içi rekabet olumsuz etkilenmekte ve bu yardımlardan faydalanan firma ya da gruplar faaliyet gösterdikleri pazarlarda bunlardan yararlanmayanlara göre daha avantajlı olmaktadır.

Son şartta ifade edilen “Belirlilik” ve “Seçicilik” kriterlerine göre ise, 87/1. maddede adı geçen “belirli teşebbüsleri veya belirli malların üretimini...”

¹³⁹ PINTO, Carlo, a.g.e., s.298.

ifadesine göre, yardımdan belirli sektörlerin, yatay teşvikler ile belirli faaliyetlerin ya da belirli bölgesel teşvikler ile belirli alanların desteklenmesi devlet yardımı olarak değerlendirilmektedir.

2.2.2. Otomatik Muafiyetler

87/1. maddenin gereklerinin yerine getirilmeyişi, anlaşma hükümlerine aykırı şartların mevcut olması anlamına geleceğinden ilgili düzenlemelerin yürürlükten kaldırılması gerekmektedir. Diğer taraftan bu maddenin takip eden bendlerinde 1. bendin uygulaması ile ilgili istisnalar vardır.

Madde 87/2 hükmüne göre, aşağıdaki yardım türleri ortak pazar ile bağdaşmaktadır:

- İlgili ürünlerin menşesine bağlı bir ayırım gözetmeksizin verilmesi koşuluyla bireysel tüketicilere verilen sosyal nitelikli yardımlar;
- Doğal afetler veya olağanüstü olayların neden olduğu zararları karşılamak için yapılan yardımlar;
- Federal Almanya Cumhuriyeti'nin bölünmesinden etkilenen belirli bölgelerinin ekonomisine bölünmeden doğan ekonomik dezavantajları gidermek için gerekli olduğu ölçüde yapılan yardımlar.

Bu hükümlerin otomatik muafiyetler olarak tanımlanmasının sebebi, Komisyon tarafından yalnızca sınırlı bir değerlendirmeye tabi tutulmasıdır. Buna göre bu yardımlar topluluk iznine tabi olmayacak fakat Komisyon tarafından maddenin yorumu ve uygulaması denetlenebilecektir.

2.2.3. Komisyon Analizi Gerektiren Yardımlar

Bazı yardımlar, Anlaşmanın 87/2. maddesinin aksine, belirli şartların yerine gelmesi halinde, üye ülkeler arası ticareti etkiliyor olsalar, rekabeti bozuyor veya bozma tehlikesi gösteriyor olsalar dahi, ortak pazar ilkeleri ile bağdaşır yardımlar olarak kabul edilebilmektedir. Bu duruma ilişkin takdir yetkisi Komisyon ve Konseye bırakılmıştır. Anlaşmanın 87/3. maddesinde bu gruba giren yardımlar sıralanmıştır:

- a. Yaşam standardının anormal ölçüde düşük olduğu veya ağır bir işsizliğin hüküm sürdüğü bölgelerin ekonomik kalkınmalarına tahsis edilen yardımlar,
- b. Avrupa'nın ortak yararına hizmet eden önemli projelerin gerçekleşmesini kolaylaştırmaya veya üye devletlerin herhangi birinin ekonomisindeki ağır bozuklukları düzeltmeye ayrılan yardımlar,
- c. Ticaret şartları topluluğun ortak çıkarlarına aykırı olacak ölçüde bozulmadıkça, bazı iş kollarının yahut bazı ekonomik bölgelerin kalkınmasını kolaylaştırmaya ayrılmış yardımlar,
- d. Komisyonun önerisi üzerine, Konseyin nitelikli çoğunluğu sonucu alınacak kararlarla belirlenebilecek diğer yardım türleri.

Buna göre, bazı devlet yardımları AB ortak pazar hedeflerine erişim konusunda ekonomik ve sosyal politika hedefleri sayesinde uygun görülebilmektedir. Diğer taraftan bu maddeye ilişkin değerlendirmelerinde Komisyonun uyması gereken kurallar, 88. maddede belirlenmiştir.

2.2.4. Yardımın Analizi Sırasında Komisyonun Uyması Gereken Kurallar

Anlaşmanın 88. maddesindeki usul kuraları sebebiyle Komisyon, rekabeti bozan ve üye devletler arasındaki ticareti etkileyen, fakat 87. maddenin 2. bendindeki tarife uymayan yardımların, aynı maddenin 3. bendinde öngörülen istisnalar temelinde ortak pazar ile bağdaşabilir olup olmadıkları hakkında karar vermek durumundadır. Anlaşma bu konuda Avrupa Komisyonu'na geniş bir takdir yetkisi tanımıştır. 88. madde Komisyonun yetki ve sorumluluk alanını üç ana başlık altında belirlemiştir;¹⁴⁰

- Komisyon, üye devletlerle işbirliği içinde, bu devletlerde mevcut olan tüm yardım sistemlerini sürekli olarak inceler; üye devletlere ortak pazarın sürekli gelişimi ve işleyişi için gereken tedbirleri önerir,
- Eğer Komisyon, ilgili taraflara kendi görüşlerini bildirmeleri için uyarıda bulunduktan sonra, devlet kaynakları vasıtasıyla sağlanan yardımların

¹⁴⁰ Mustafa Duran, a.g.e., s.33.

87. maddeye göre ortak pazarla bağdaşmadığını veya bu tür yardımların kötüye kullanıldığını tespit ederse, ilgili devletlerin yine Komisyon tarafından saptanacak süre içinde bu yardımı kaldırmaları veya değiştirmeleri gerekir. Söz konusu devletin öngörülen süre içinde bu karara uymaması halinde Komisyon veya ilgili devlet, doğrudan Adalet Divanına dava açabilir. Bir üye devletin başvurusu üzerine Konsey, istisnai durumlar gerektirdiği takdirde, bu devletin verdiği veya vereceği yardımın, 87. madde hükümlerine veya 89. maddede belirtilen tüzüklere uyulmaksızın, ortak pazarla bağdaştığına oy birliği ile karar verebilir. Söz konusu yardımla ilgili olarak Komisyonun bu paragrafın birinci bendinde belirtilen süreci başlatmış olması yani bir ülkedeki devlet yardımı uygulamalarının araştırılması halinde, ilgili devletin Konseye yapacağı başvurunun Konsey tutumunu belirtinceye kadar söz konusu süreci durdurucu etkisi vardır. Ancak eğer Konsey söz konusu başvurunun yapılmasını izleyen üç ay içinde tutumunu belirtmezse, Komisyon bu konuda kendisi karar verir.

- Komisyon, görüşlerini bildirebilmesi için, yardımın yapılması veya değiştirilmesi ile ilgili ülke hükümetince hazırlanan tasarımlardan zamanında haberdar edilebilir. Eğer Komisyon bu tür bir tasarının 87. maddeye göre ortak pazarla bağdaşmadığını tespit ederse, 2. paragrafta belirtilen süreci gecikmeksizin başlatır. İlgili üye devlet, bu süreç nihai bir kararla sonuçlanmadan tasarlanan tedbirleri yürürlüğe koyamaz.

2.2.5. Devlet Yardımı Olarak Değerlendirilmeyen Genel Vergisel Düzenlemeler

Genel vergisel düzenlemeler, bir üye devlet içerisinde ekonomik faaliyette bulunan herkese eşit şartlarla uygulanmaktadır.

Söz konusu genel tedbirlerin kapsamının devlet tarafından hiçbir surette daraltılmaması, etkisinin vergi idarelerinin ihtiyari uygulamaları sonucunda azaltılmaması ve bütün firmaların eşit olarak etkin bir şekilde yararlanabilmesine açık olması zorunluluğu bulunmaktadır.

Bununla beraber bu şart, üye devletlerin uygun gördükleri ekonomik politikaları belirleme ve vergi yükünü üretim faktörleri arasında uygun şekilde dağıtmaları konusundaki gücünü sınırlandırmamaktadır. Bütün firmalara ve malların üretimine fark gözetilmeksizin uygulanması kaydıyla, aşağıda belirtilen önlemler devlet yardımı sayılmamaktadır:¹⁴¹

- a) Tamamiyle teknik mahiyetteki vergi düzenlemeleri,
- b) Genel ekonomik hedeflerin gerçekleştirilmesine yönelik vergi teşvikleri.¹⁴²

2.2.6. AB Komisyonunda Politika Değişimi

AB devlet yardımı kurallarının mali alana uygulanması ile ilgili özel olarak hazırlanan ilk doküman, Komisyon tarafından 1998 Kasımında yayınlanan "Devlet Yardımı Kurallarının Doğrudan İşletme Vergilerine Uygulanması Hakkında Genelge" olmuştur. Bu genelge, Avrupa'da zararlı vergi rekabetini önleme süreci çerçevesinde çıkarılmış ve temelini Konsey'in şu değerlendirmelerinden almıştır:¹⁴³

"...Konsey, işletme vergileri ile ilgili devlet yardımı kurallarının uygulanmasına dair rehber yayınlar çıkarmayı taahhüt etmektedir."

Bu genelge kapsamında devlet yardımı kavramı açıklanmış ve devlet yardımına ilişkin nitelikler sıralanmıştır. Daha önce de belirttiğimiz gibi getirilen bir düzenlemenin devlet yardımı olarak nitelendirilebilmesi için aşağıdaki şartlardan en az birinin mevcut olması gerekmektedir:

- 1) Firma ya da firmalara tanınan bir avantajın varlığı,
- 2) Bu avantajı sağlamak için devlet kaynaklarının kullanılmış olması,
- 3) Rekabetin ve topluluk içi ticaretin zarar görmesi,

¹⁴¹ Bkz. Üçüncü Bölüm 4.2. Genel Vergisel Teşvikler (s.46).

¹⁴² Daha önceki bölümlerde de bahsedildiği gibi, Avrupa Birliği'nde vergisel düzenlemelerden sektördeki bazı firmaların diğerlerine nazaran daha fazla yararlanması, sözkonusu tedbirlerin devlet yardımı olarak rekabet kurallarını ihlal etmesi anlamına gelmektedir. Bununla birlikte özellikle genel ekonomik hedefleri gerçekleştirirken tüm firmalar için eşit yararlanma imkanı sağlıyor olması nedeniyle Ar-Ge, eğitim ve istihdam üzerindeki vergi yüklerinin hafifletilmesi devlet yardımı olarak değerlendirilmemektedir.

¹⁴³ Carlo Pinto, "EC State Aid Rules and Tax Incentives: A U-Turn in Commission Policy? (Part II)", *European Taxation*, International Bureau of Fiscal Documentation, (September 1999), s.343.

- 4) Belirli girişimlerin veya belirli mal ve hizmetlerin seçilmesi (belirlilik veya seçicilik)

Avrupa Komisyonu tarafından 1998 yılının Kasım ayında yayımlanan "Devlet Yardımlarının Doğrudan İşletme Vergilerine Uygulanması Hakkında Genelge"ye göre, bir mali değerlendirmenin Avrupa Topluluğu Anlaşmasınının 87. maddesinin ihlali anlamında bir devlet yardımı olarak araştırılmasında yukarıda adı geçen dört madde koşullarının birlikteliği halinde, Komisyon tarafından ilgili mali değerlendirmenin genel vergi sisteminde bir farklılaşma yapıp yapmadığı araştırılacaktır.¹⁴⁴

Genelgeye göre, getirilmek istenen seçici nitelikteki düzenlemelerin vergi sisteminin doğasına uygun olduğunun ispatı, Komisyon yerine üye devletlere bırakılmıştır. Buna göre, üye devletler tarafından, iç ekonomik politika veya vergi sistemine ait gerekçelerle yasalaştırılan vergisel teşviklerin gerekçeleri üye devletler tarafından açıklanmalıdır. Getirilmek istenen mali düzenleme ile amaçlanan ekonomik politika hedefleri, vergi sisteminin etkinliğine katkı sağlamak zorundadır.¹⁴⁵

3. AVRUPA BİRLİĞİ'NDE VERGİ TEŞVİKİ OLARAK SERBEST BÖLGELER

3.1. Genel Olarak

Serbest bölgeler; ülkenin siyasi sınırları içinde olmakla beraber gümrük bölgesi 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 yerlerdir.¹⁴⁶

Serbest bölgeler, vergi teşvikleri şeklinde yürürlüğe giren devlet yardımlarının en sık görülen örneklerinden biridir. Ülkede faaliyet gösteren diğer firmaların aksine serbest bölgelerde faaliyet gösteren firmalar ve çalışanlar, bu

¹⁴⁴ Carlo Pinto, a.g.e., s.345.

¹⁴⁵ Carlo Pinto, a.g.e., s.345.

¹⁴⁶ "Serbest Bölgenin Tanımı", (Erişim: 18.12.2003).

<http://www.foreigntrade.gov.tr/sb/Atinterb.htm>

bölgelerdeki faaliyetlerden kaynaklanan vergisel yükümlülükler konusunda çeşitli avantajlar elde etmektedir. Serbest bölgelerde ülke içerisinde etkili olan mevzuattan farklılaşmalarla ortaya çıkan vergisel teşvikler, belirli ekonomik hedeflere daha kolay ulaşılmasını sağlamaktadır. Bununla birlikte iş dünyasında yaşanan yoğun rekabet ve firmalar arası işbirliği gereksinimleri serbest bölgelerin adil rekabet koşulları üzerindeki etkisinin sorgulanmasına neden olmaktadır.

Dünya ekonomisinde artan küreselleşme ile birlikte firmalar, üretim faaliyetlerinin çeşitli aşamalarını kendileri için en akılcı imkanları sağlayan bölgelere aktarmak istemektedir. Küreselleşme ön plana çıkmadan önce de uzmanlaşma ve ölçek ekonomilerine ulaşma niyetinde olan firmalar, farklı coğrafyalara erişim kolaylıklarının artması ile birlikte küresel yayılım stratejilerini benimsemiştir. Diğer taraftan, devletler de bu global sermayenin yerleşim kararlarını etkilemek istemektedir. Serbest bölgeler, böyle bir ortamda firmalar ile devletlerin ortak çıkarlarına yönelik bölgeler olarak kurulmaktadır.¹⁴⁷

Günümüzde dünya serbest bölgeliliği yeni bir süreçten geçmektedir. Dünya Ticaret Örgütü, OECD, Avrupa Birliği (AB) gibi uluslar arası örgütler, dünya ticaretini son derece detaylı kurallarla düzenlemektedir. Bu çalışmalar çerçevesinde ulusal hükümetlerce uygulanan teşvik sistemlerinde de, vergisel ve nakdi teşviklerin yerini altyapı, hizmet ve ürün kalitesini artıran dolaylı teşvik mekanizmaları almaktadır.

Dünya Ekonomik İşleme Bölgeleri Birliği (WEPZA) tarafından 2000 yılında Tayvan'ın Kaohsiung kentinde ve 2001 yılında Londra'da yapılan yıllık konferanslarda sırasıyla "Gelişme Sürecinde Ekonomik Bölgelerin Dinamik

¹⁴⁷ Serbest bölgelerin kuruluş amaçlarının, fonksiyonlarının, kanuni temellerinin ve bölgede yer alan sanai ve ticari faaliyetlerin özelliklerinin farklı olması, serbest bölgeyle ilgili literatürde büyük bir çeşitliliğe neden olmuştur. Gümrüksüz bölgeler (duty-free zones), serbest ekonomi bölgeleri (free economic zones), endüstriyel serbest bölgeler (industrial free zones), serbest işleme/imalat bölgeleri (free processing zones), serbest ihrac bölgeleri (free export zones), ihrac serbest bölgeleri (export free zones), ihrac işleme/imalat bölgeleri (export processing zones), yatırım teşvik bölgeleri (investment promotion zones), serbest limanlar (free ports), serbest bankacılık bölgeleri (free banking zones) veya kıyı bankacılığı (off-shore banking), serbest sigorta bölgeleri (free insurance zones), serbest girişim bölgeleri (free enterprise zones), serbest kumarhane bölgeleri (free gambling zones) ve serbest tıbbi bölgeler (free medical zones) hep aynı düşüncenin ürünü olan ve bu nedenle de birbirine çok benzeyen, fakat içlerinde yapılan etkinliklerin kapsamı açısından farklılaşan serbest bölgelerdir. Literatürde bazen birbiri yerine geçecek biçimde kullanılan bu kavramlar kimi zaman, Avrupa Serbest Ticaret Alanı (EFTA) veya Kuzey Amerika Serbest Ticaret Alanı (NAFTA) gibi çeşitli ülkelerin gümrüksüz mal ticareti konusunda kendi aralarında anlaşarak oluşturdukları serbest ticaret alanları (free trade areas) ile karıştırılmaktadır

Dönüşümü” ve “Kurallara Bağlı Ticaret Çağında İhraç İşleme Bölgelerinin Rolü” konuları ele alınmış ve ,

1. Serbest bölgelerde gelişmiş ve özel alt yapı hizmetlerinin sunulması,
2. Ucuz işçilik ve vergi indirimlerini ön plana çıkaran teşvik sistemlerinden vazgeçilerek lojistik konularına önem verilmesi, düzenli ulaşım ağlarının oluşturulması, rekabetin “hizmetin kalitesi” düzeyine taşınması, işçi verimliliğinin artırılması ve işgücünün eğitilmesi,
3. Vergi rekabeti konusunda üye ülkelerce araştırmalar yapılması ve uluslar arası standartlara uygun yeni politikalar üretilmesi konularına dikkat çekilerek geleceğe yönelik uyarılarda bulunulmuştur.¹⁴⁸

3.2. AB’de Serbest Bölge Uygulamaları

Avrupa’da orta çağdan beri dış ticareti kolaylaştırmak amacıyla özel statülerin tanındığı bazı bölgelerin kurulması ihtiyacı hissedilmiştir. Bu özel statüler özellikle ekonomik yönden gelişmeye başlayan şehir ve limanlara tanınmıştır. Gümrük hattı dışı olarak düşünülen bu alanlarda yapılan ticari faaliyetler vergilerden muaf tutulmuştur. Bu vergiler, şehirler arasında yapılan ticari faaliyetler üzerine konan vergiler, lordlara kazanılan gelirler üzerinden verilen vergiler gibi çeşitli özellikteki vergilerden oluşmaktadır.¹⁴⁹ Orta çağda serbest bölgeler serbest şehir, depo ve antrepolar şeklinde kurulmuşlar ve daha çok Batlık, Kuzey Denizi limanları ile Akdeniz’de, Venedik ve Cenova gibi İtalyan şehirlerinde yer almışlardır.¹⁵⁰

1547’de kurulmuş olan ilk serbest liman Livorno’dan 20. yüzyılın ortalarına değin kurulan pek çok serbest bölge, özellikle ticari amaçlar ön plana çıkmıştır. Bazı vergilerden muafiyet sağlanmakla birlikte depolama, materyal aktarma işlemleri ve ulaşım kolaylıkları sayesinde bu bölgelerin dış ticaret hacmini desteklemesi sağlanmıştır.¹⁵¹

¹⁴⁸ İbrahim Organ, “Avrupa Birliği ve Türkiye’deki Serbest Bölge Uygulamalarının Karşılaştırılması”, *Vergi Dünyası*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, S.266, (Ekim 2003), s.144.

¹⁴⁹ Ingrid Shaerlaeckens, *European Community Legislation on Free Trade Zones, Free Trade Zones in the New Europe*, (Arizona: A Publication of Flagstaff Institute, 2000), s.39.

¹⁵⁰ İbrahim Organ, *a.g.e.*, s.144.

¹⁵¹ İbrahim Organ, *a.g.e.*, s.144.

Avrupa, 20. yüzyılın ortalarına kadar endüstrileşmesini tamamlamış ve yeni bir serbest bölge tipi geliştirmiştir. Önceleri ticari amaca yönelik olarak kurulan serbest bölgeler zamanla üretim ağırlıklı serbest bölgelere dönüşmüştür. Bu dönüşüm sürecinde özellikle yabancı sermayeli üretimin bu bölgelere çekilmesi amaçlanmıştır. 1929'da İspanya'da kurulan Barselona Serbest Bölgesi ve 1959'da kurulan Shannon Serbest Bölgesi üretim ağırlıklı serbest bölgelerin en tanınmış olanlarıdır.¹⁵²

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

3.3. AB'de Serbest Bölgelere Sağlanan Vergisel Teşvikler

AB'de serbest bölgelere, ülkede uygulanan yatırım teşvikleri kapsamında sağlanan vergisel ve vergisel olmayan devlet yardımlarının yanı sıra, AB Genel Bütçesi ve Avrupa Yatırım Bankası tarafından çeşitli yardımlar sağlanmaktadır. Birlik genelinde serbest bölgelere yönelik olarak sağlanan bu yardımlar nakdi yardımlar, düşük faizli krediler, devlet garantileri ve vergisel teşviklerdir.

Serbest bölgelerde gümrük vergisi, KDV, Özel Tüketim Vergileri ve Dolaylı Vergilere ilişkin sağlanan yardımların Roma Anlaşması'nın devlet yardımlarına ilişkin değerlendirmeleri nedeniyle Komisyon değerlendirmesi olmaksızın kullanılması mümkün değildir. Bu nedenle serbest bölge ve serbest antrepo yapılanmaları genel olarak bir gümrük rejimidir. Ticaret amaçlı olarak işleyen bu yapılar, önemli lojistik noktaları olarak işlemektedir. Diğer taraftan Roma Anlaşması'nın, devlet yardımlarının ortak pazar ile bağdaşır kabul edilmesi için tespit edilmiş olan 87/3. maddesi ile ilgili istisnai durumlarda serbest bölgelerin üretim üssü olarak işleyebilmesi de uygun görülebilmektedir.

1998 yılında AB Komisyonu tarafından, belirli bir bölge ile sınırlı devlet yardımlarının uygulanması konusunda etkili olacak iki ayrı belge, "Devlet

¹⁵² Ingrid Shaerlaeckens, a.g.e., s.40.

Yardımları Kurallarının Doğrudan İşletme Vergileri'ne Uygulanmasına İlişkin Genelge" ve "Ulusal Bölgesel Yardımlar Rehberi" adıyla yayınlanmıştır.

Komisyon tarafından yayımlanan bu iki belge arasında karşılıklı bir ilişki vardır. Dolayısıyla özellikle Roma Anlaşması'nın 87/3. maddesinin "a" ve "c" bendlerinin uygulanması konusunda bu iki yayının ortak verileri Komisyon ve üye devlet tarafından değerlendirilecektir. Yapılan yardımın Roma Anlaşması ile bağdaşabilirliği konusunda 3 aşamalı bir hareket planı tanımlanmıştır.

İlk olarak Komisyon, verilen vergi teşvikinin Anlaşmanın 87/1. maddesinde öne sürülmüş anlamda bir devlet yardımı olup olmadığını tespit edecektir. Eğer durum böyleyse, yayınlanmış olan raporlar doğrultusunda teşvikin bölgesel niteliği tespit edilecek ve son aşamada ise teşvikin bölgesel kalkınma ve istihdama, bir bölgenin dezavantajlı niteliğini değiştirme ve diğer ülkeler üzerinde zararlı bir etki yaratmaksızın topluluk ekonomisine pozitif etki etme durumuna göre karar verilecektir.¹⁵³

3.4. AB'de Serbest Bölgelere İlişkin Vergisel Teşviklerin Geleceği

3.4.1.Ulusal Bölgesel Yardımlar Rehberi ¹⁵⁴

Hükümleri

Rehberin giriş bölümü, 87/3. maddenin geniş niteliğinden ve bunun daraltılmasının gerekliliğinden bahsetmektedir. Rehberde, özellikle gelişmemiş yörelerdeki yatırımları teşvik edecek önlemlerin, aynı zamanda bölgede kurulacak işletmelerin genişlemesini, modernizasyonunu ve faaliyetlerinin çeşitlenmesini sağlaması gerektiği vurgulanmaktadır.¹⁵⁵

¹⁵³ İspanya'da Kanarya Adaları Serbest Bölgesi'nde uygulanan %1'lik Kurumlar Vergisi oranı zarar verici vergi rekabeti oluşturmaktadır. Diğer taraftan, Avrupa Komisyonu ilgili yardımın bölge ekonomisine olumlu bir kalkınma etkisi sağladığı gerekçesi ile bu yardımı onaylamıştır.

Kaynak: "Tax Competetion in Europe: Spanish National Report", (Erişim: 14.5.2004)

<http://www.eatlp.org/lausanne/Spain02.PDF>

¹⁵⁴ "Commission Guidelines: Guidelines on National Regional State Aid Rules", (Erişim: 12.04.2004)

http://www.stateaidscotland.gov.uk/state_aid/SA_MainView.jsp?pContentID=344&p_applic=CCC&p_service=Content.show&

¹⁵⁵ Carlo Pinto, a.g.e., s.347.

Rehberin asıl içeriği, Avrupa Topluluğu Anlaşması'nın 87. maddesinin 3. paragrafına ait değerlendirmelere odaklanmıştır. İlgili maddenin a bendinde belirtilen muafiyetlerden¹⁵⁶ yararlanabilecek bölgelerin yerel GSYİH'sının son 3 yıl boyunca AB ortalamasının %75'inden daha düşük olması gerektiği belirtilmiştir. Diğer taraftan aynı maddenin c bendinde belirtilen muafiyetle ilgili yeni bir değerlendirme ortaya konulmuştur.

Özel olarak, c bendi¹⁵⁷ ile ilgili ilk değerlendirme aşamasında Komisyon, yardımdan faydalanacak olan bölge nüfusu ile ilgili en yüksek rakamları tespit etmek ve bunun çeşitli üye ülkeler arasındaki nihai dağılımını dikkate alarak karar vermek durumundadır.¹⁵⁸ Başka bir deyişle, bir bölgenin kalkındırılma çabaları Komisyon tarafından incelenirken, o bölgeye ilişkin nüfus rakamları önemli bir değerlendirme kriteri olacaktır.

3.4.2. Devlet Yardımı Kurallarının Doğrudan İşletme Vergileri'ne Uygulanmasına İlişkin Genelge Hükümleri

AB Anlaşması'nın 87/3. maddesindeki muafiyetlerden yararlanmak isteyen bölgeler ile ilgili olarak, "Doğrudan Devlet Yardımlarının İşletme Vergilerine Uygulanması Hakkındaki Genelge" hükümleri, getirilecek düzenlemelerin şu özelliklere sahip olmasını gerektirmektedir:¹⁵⁹

1. Bölgesel kalkınma ve istihdam üzerinde olumlu etkileri olması,
2. Bölgesel dezavantajları giderebilecek potansiyel etkilere sahip olması,
3. Diğer ülkelerin ekonomilerinde önemli negatif etkiler yaratmaksızın pozitif etkiler yaratması.

Genelgede Komisyon, bu hükümlerin ardından iki önemli ekleme yapmıştır. Buna göre, özellikle vergiden muaf alanların ekonomik gelişime yarattığı pozitif dışsallıklar oldukça düşüktür. Diğer taraftan, bölgeler için hangi

¹⁵⁶ "Yaşam standardının anormal ölçüde düşük olduğu veya ağır bir işsizliğin hüküm sürdüğü bölgelerin ekonomik kalkınmalarına tahsis edilen yardımlar"

¹⁵⁷ "Ticaret şartları topluluğun ortak çıkarlarına aykırı olacak ölçüde bozulmadıkça, bazı iş kollarının yahut bazı ekonomik bölgelerin kalkınmasını kolaylaştırmaya ayrılmış yardımlar"

¹⁵⁸ Carlo Pinto, a.g.e., s.351.

¹⁵⁹ Ayrıntılı Bilgi için Bkz.: "Comission Notice on the Application of the State Aid Rules to Measures Relating to Direct Business Taxation", Official Journal of the European Communities, December, 1998, C 384/3.

dezavantajların ne ölçüde önemli olduğu açıkça ortaya konulmalıdır. Zira nispi önemi düşük faaliyetlerin belirli bölgelerde teşvik edilmesi anlamsızdır.¹⁶⁰

Örneğin Avrupa Komisyonu'nun İtalya Trieste bölgesinde kurulan offshore finans merkezleri hakkındaki değerlendirmesine göre bu merkezlerdeki vergiden-muaf bölgeler, Doğu Avrupa'da etkin işleyen bir sermaye piyasası kurulması amacına hizmet etmektedir. Buna göre bu finans merkezleri, bölgenin sermaye gereksinimlerinin karşılanması konusunda kamu bütçesinin yetersiz kalmasından kaynaklanan bir eksiği tamamlamakta; böylece topluluk hedeflerine katkı sağlamaktadır.

4. AVRUPA BİRLİĞİ'NDE LOJİSTİK MERKEZLERE YÖNELİK VERGİSEL TEŞVİKLER

4.1. Genel Olarak

Avrupa lojistik pazarı 710 milyar Euro'luk hacmiyle toplam Avrupa GSYİH'sının %8'ini oluşturmaktadır. Yalnızca Fransız lojistik hizmetler pazarının değerinin 120 milyar Euro olarak tahmin edilmesi¹⁶¹ ve sektörün Avrupa Birliğinde 5 milyon kişiye istihdam yaratmış olması, lojistik merkezlerinin ülkeler için önemini artırmaktadır. Bu nedenle Avrupa Birliği'nde lojistik merkezler geliştirme eğilimi artmaya başlamış; Fransa ve Belçika hükümetleri bu merkezlerin cazibesini artırmak adına vergisel teşviklere başvurmuşlardır. Buna göre Fransa'da, lojistik merkezlerdeki firmalara, kurumlar vergisinden muaf olma imkanı tanınmıştır. Belçika'da ise, lojistik merkezlerde yalnızca dağıtım faaliyetleri ile uğraşan firmalara, gerçekleşen maliyetlerini vergiye tabi gelirlerinden önemli ayrıcalıklarla indirme imkanı sağlanmıştır.

Lojistik faaliyetlerin genel niteliğini tüm firmalar için ortak esaslarla belirlemek yerine belirli firma ya da etrafı çevrili bölgeleri farklılaştırma eğilimi Fransa Lojistik Merkezleri ile ilgili olarak Avrupa Komisyonu'nun dikkatini

¹⁶⁰ Carlo Pinto, a.g.e., s.347.

¹⁶¹ Uluslararası Nakliyeciler Derneği, a.g.e., s.17.

çekmiştir.¹⁶² Diğer taraftan Belçika'daki dağıtım merkezlerinin, vergisel teşviklerden yalnızca belirli tip işletmelere yönelik cazibe merkezlerinin yararlandığı merkezler haline gelmesi OECD'nin dikkatini çekmiş; buna karşılık her iki bölgede de teşvikleri haklı çıkaracak ölçüde etkili bir kalkınma hareketi oluşmasına ilişkin bir beklenti olmadığı, gerek OECD ve gerekse AB Komisyonu tarafından ortaya konmuştur.

4.2. Fransa'da Kurulu Lojistik Merkezler

Lojistik, 5 milyonun üzerinde istihdam sağlayan ve bir milyondan fazla şirkete sahip endüstriyel sektörlerden biridir. Fransa'da lojistik pazarının toplam değeri 120 milyar Euro olarak tahmin edilmektedir.

Stratejik pozisyonu Avrupa'nın merkezinde olan Fransa, 380 milyonun üzerindeki potansiyel pazarı ile Avrupa Birliği'nin genişleme sürecinden ve özellikle merkezi Avrupa ülkelerinin muhtemel katılımından karlı çıkacak ülkelere biridir¹⁶³. Bu potansiyelin değerlendirilmesi amacıyla, Fransa'da kurulu olan lojistik merkezleri için genel merkezler (headquarters) rejimi ile birlikte tercihli bir vergi uygulaması getirilmiştir.

Tercihli vergi rejimi altında, uluslararası genel merkezlerdeki ve lojistik merkezlerindeki firmalar, elde ettikleri karlara rağmen kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlardır.

4.3. Belçika'da Kurulu Lojistik Merkezler

Belçika'da dağıtım merkezleri, bir şirketler grubu içerisinde asıl karakteri belirli malları şirketler grubu içerisinde dağıtmaya odaklanmış olan şirketlerdir. Dağıtım merkezi olarak işleyen şirketler, gerçekleşen maliyetlerinin belirli bir yüzdesini vergiye tabi gelirlerinden indirebilmektedirler. Böylelikle vergisel teşvikten yararlanabilecek kesim dağıtım faaliyetlerine odaklanmış firmalar olarak tespit edilmiştir.

¹⁶² "Logistics Hubs in France", (Erişim: 3.02.2004).

<http://www.afii.fr/France/KeySectors>

¹⁶³ "Logistics: France – a Choice Position", (Erişim: 17.11.2003).

<http://www.afii.fr/France/KeySectors/Operations/?p=logistics&l=en>

Belçika'da 1 Ocak 2002 tarihinden bu yana hiç yeni dağıtım merkezi kurulmamıştır. 1 Ocak 2001 tarihinden önce dağıtım merkezleri rejiminden yararlanmakta olan şirketler 2005 yılına kadar bu uygulamaya devam edebileceklerdir.

Dağıtım merkezleri rejimi, 3 Mayıs 1999 tarihli OECD'nin transfer fiyatlamaları hakkındaki kararı nedeniyle daha fazla sürdürülemeyecektir.¹⁶⁴

4.4. AB Komisyonu'nun Lojistik Merkezlere Bakışı

Genel olarak, AB Komisyonu, vergisel teşviklerle ilgili olarak devlet yardımı değerlendirmelerinde vergilere özgü farklı görüşler benimsememiştir. Bunun yerine, sözkonusu vergisel teşviklerin vergi dışı teşviklere (sübvansiyonlar, garantiler,...vs.) ilişkin rehber yayınlara uygun olarak değerlendirilmesini uygun bulmuştur. Öyle ki Komisyon, pek çok vergisel yardım planını temel olarak bölgesel yardımlara ilişkin rehberlere dayanarak onaylamıştır.¹⁶⁵

Diğer taraftan, pek çok örnekte, özellikle geri kalmış yörelerin desteklenmesinde, genel teşvikler vergi teşviklerinin yanında nakit teşviklerle uygulanmış bile olsa bölgelerin erişilebilirliği, rekabetçiliği ve istihdam hacmi geliştirilememektedir. Bu nedenle bölgesel kalkınma çalışmalarına etkisi Avrupa Komisyonu raporlarına¹⁶⁶ da yansımış olan lojistik çözümlerin vergisel teşviklerle desteklenmesi mümkün olabilecektir. Belirli bölgelerin belirli anahtar

¹⁶⁴ "Setting up in Belgium", (Erişim: 16.11.2003).

[http:// New Business - Information for Foreign Investors - Setting Up in Belgium - Corporate Tax Incentives.htm](http://New Business - Information for Foreign Investors - Setting Up in Belgium - Corporate Tax Incentives.htm)

¹⁶⁵ Örneğin, Kanarya Adaları Özel Ekonomik Bölgelerine ve Maderia Serbest Bölgelerine ilişkin değerlendirmelerinde Komisyon, bazı vergisel teşviklerin, belirli bölgelerin kalkınmasını desteklemesi adına Avrupa Topluluğu Anlaşması'nın 87/3. maddesinin "a" bendine dayanarak kabul edilebilir olduğuna karar vermiştir.

Kanarya Adaları Ekonomik Bölgesi'ne ilişkin kararda Komisyon, Devlet Yardımlarının Doğrudan İşletme Vergilerine Uygulanması Hakkında Genelge metninin 33. paragrafına göre, bölgesel kalkınma hedeflerine uygun olarak özellikle kurumlar vergisi oranında indirim sağlanmasını uygun bulmakla birlikte, bölgesel kalkınmaya katkısı nispi olarak düşük olan offshore finans işlemlerine ilişkin vergisel teşviklerin iptalini istemiştir.

Kaynak:

Carlo pinto, a.g.e., s.308

¹⁶⁶ Ayrıntılı Bilgi için Bkz:

"Structural Funds and their Coordination with the Cohesion Fund, Guidelines for Programmes in the Period 2000-06, Communication of the Comission", 1999.

<http://europa.eu.int/scadplus/leg/en/lvb/g24202.htm>

endüstriler etrafında yapılanmaları, ölçek ekonomilerine ve ihtisaslaşmaya ulaşmaları ve elde edilen katma değerın dünyanın geri kalanına sunulması AB'nin uzun vadeli hedeflerini desteklemektedir. Dolayısıyla lojistik merkezlere ilişkin teşvikler, konu ile ilgili raporları ile lojistiğin bölgesel kalkınma politikalarına etkisine ilişkin bilimsel literatürde ön plana çıkmış olan Komisyon tarafından kabul edilebilir bulunabilecektir. Zira lojistikle ilgili çalışmalar AB'nin 31 ortak politikasından biri olan Ortak Taşımacılık Politikası kapsamında değerlendirilmiştir.

16 Mayıs 2003'te, Avrupa Komisyonu, Fransa'da kurulu lojistik ve genel merkezler rejiminin Roma Anlaşması'na göre kabul edilemeyecek bir devlet yardımı olduğuna karar vermiştir. Bu karar Komisyon'un 12 üye devlette yürüttüğü geniş araştırmanın bir sonucudur ve Belçika Koordinasyon merkezleri ile ilgili olarak alınan kararlarla ilgili vergisel değerlendirmelerin bir devamıdır.

Komisyon'un kararına göre Fransa'da lojistik merkezlerdeki şirketlerin kurumlar vergisinden muaf olması kabul edilebilir değildir.¹⁶⁷ Zira lojistik maliyetlerle ilgili olarak desteklenmeleri tüm firmalar için önemlidir ve aynı zamanda lojistik çözüm üreten firmaların bir araya gelmesi önemli ölçek ekonomileri oluşturmaktadır. Diğer taraftan lojistik çözümlerin tüm firmalar için genel olarak ve eşit imkanlarla vergisel avantajlar sağlanması yerine etraflı çevrili bir bölgede yalnızca belirli Fransız firmaların bu teşviklerden yararlanmaları bu firmalar için Fransız Vergi Hukuku'nun farklılaştırılması anlamına gelmektedir.

Bununla birlikte, söz konusu merkezlerin Avrupa Birliği'nin geri kalanına oranla çeşitli nedenlerle geri kalmış bulunan yerlere kalkınma etkisi sağladığını ve ilgili teşviklerin de bu amaca hizmet ettiğini söylemek mümkün değildir. Zira Fransa lojistik merkezleri sayesinde Fransa zaten önemli ölçüde uluslararası yatırım çekmiş bir ülkedir.

¹⁶⁷ "EU Rejects French Tax Benefits for International Headquarters", (Erişim: 17.11.2003).

http://www.ffhsj.com/cmemos/030523_french_tax_bens.pdf+france%2Blogistic+centers%2Btax&hl=tr&ie=UTF-8

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE LOJİSTİK FAALİYETLERE YÖNELİK VERGİSEL TEŞVİKLER

1. TÜRKİYE'DE VERGİ TEŞVİKLERİ

1.1. Genel Olarak

Türkiye'de teşvik uygulamaları, tek merkezden yani Ankara'dan yürütülmektedir.¹⁶⁸ Teşviklerin amacı genelde, yurt çapında yatırımları artırmak ve bütünsel kalkınma olmakla birlikte, özelde bölgesel gelişmişlik farklılıklarının azaltılarak gelişmemiş bölgelerin de kalkınmasını sağlamaktır. Bu amaçla, Türkiye'de kalkınmada öncelikli yöreler (KÖY) uygulaması başlatılmış ve bu bölgelerde farklılaştırılmış teşvikler uygulanmıştır. Ancak, bu uygulama daha sonra alınan siyasi kararlarla genişletilmiş ve 50 il KÖY olarak nitelendirilmiş; üstelik zamanla bu bölgeler arasındaki derecelendirmeler de kaldırılmıştır.

¹⁶⁸ Türkiye'de teşvik sisteminde başlıca etkili birimler Hazine Müsteşarlığı Teşvik ve Uygulama Genel Müdürlüğü, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü ve Gümrük Müsteşarlığıdır. Uygulamada zaman zaman koordinasyon eksikliklerinin yaşandığı bu birimlerden Hazine Müsteşarlığı Teşvik ve Uygulama Müdürlüğü'nün görevleri aşağıdaki gibi tanımlanmıştır: Kalkınma planları ve yıllık programlardaki ilke, hedef ve politikalar yönünde yatırımların ve döviz kazandırıcı hizmetlerin ihracat ve ithalat politikalarının hedefleri de gözetilerek desteklenmesi ve yönlendirilmesi konularında teşvik tedbirlerini hazırlamak, uygulamak, uygulamayı takip etmek ve değerlendirerek gerekli tedbirleri almak, yatırımları teşvik mevzuatı çerçevesinde yatırım projelerini değerlendirerek uygun görülenleri teşvik belgesine bağlamak, teşvik tedbirlerini uygulamakla görevli kuruluşlar arasında koordinasyonu temin etmek, uygulamada çıkan ihtilaflarla ilgili kuruluşlara görüş vermek, "Yatırım Teşvik Belgesi" şart ve niteliklerine uygun olarak gerçekleşen yatırımlarla ilgili kapatma işlemlerini yapmak, yatırım teşvik belgesi şart ve niteliklerine aykırı davranan yatırımcılara gerekli müeyyideleri uygulamak, yatırım teşvik tedbirlerinin uygulanmasıyla ilgili olarak mevzuat ile verilen görevleri yapmak, yatırımları mahallinde tetkik etmek, değerlendirmek ve Müsteşarlıkça verilecek diğer görevleri yerine getirmek. Diğer taraftan 24.4.2003 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanan 4842 sayılı kanunla Yatırım İndiriminden yararlanmak için Teşvik Belgesi alma şartı kaldırılmıştır.

(Kaynak: www.aso.org.tr/asomedy/subat2001-ft.html, Erişim: 04.03.2004)

Bunun sonucu olarak, farklı teşviklerin uygulanması gereken gelişmişlik seviyeleri farklı illere aynı teşvikler uygulanmaya başlanmıştır.¹⁶⁹

Diğer yandan 2 Şubat 2004 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren "Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" uyarınca, milli geliri 1500 doların altına olan illere ayrıcalıklı vergi teşvikleri uygulanmaya başlanmıştır.

1.2. Gelir Vergisi Kanununda Vergi Teşvikleri

Gelir Vergisi Kanununda "Esnaf Muafılığı, Diplomat Muafılığı ve Yabancı Elçilik ve Konsolosluklarda Çalışanların Ücret İstisnası, Telif Kazançları İstisnası, PTT Acentelerinde Kazanç İstisnası, Konut Kira Geliri İstisnası,...Yatırım İndirimi, Araştırma ve Geliştirme Vergi Ertelemesi,..." gibi pek çok istisna, indirim ve muafiyet yer almıştır.

Çalışmanın bu bölümünde Türkiye'de lojistik yatırımlarına ve lojistik merkezlerin gelişimine etkileri de dikkate alınarak Yatırım İndirimi İstisnası, Ar-Ge Vergi erteleme ve 2004 yılında yürürlüğe giren geri kalmış yörelerin teşvikine ilişkin yasal düzenleme ele alınmıştır.

Yatırım İndirimi, entegre lojistik yatırımları için ayrıcalıklı olarak uygulanmış bir teşviktir. Ar-Ge vergi erteleme düzenlemesi, lojistik faaliyetler gibi, belirli firmaları ayırt etmeksizin ülkelerin genel ekonomik hedeflerine genel anlamda katkı sağlayan Ar-Ge faaliyetlerini konu edinmektedir. 2004 yılının Şubat ayında yürürlüğe giren Teşvik yasası ise, geri kalmış yörelerin yatırım kapasitelerinin güçlendirilmesi amacıyla hazırlanmış; vergi dışı pek çok teşvik ile de takviye edilmiş bir yasadır.

1.2.1. Yatırım İndirimi

Yatırım İndirimi müessesesi, özel yatırımları teşvik etmek, ekonomide sermaye birikimini artırarak bu yolla kalkınmayı hızlandırmak amacıyla 1963 yılında Türk vergi sistemine girmiştir.¹⁷⁰

¹⁶⁹ "Teşvik Sistemimiz: Öneriler", (Erişim: 7.11.2003)
<http://www.aso.org.tr/asomedyas/subat2001-ft.html>

Yatırım indirimi, özel işletmelerin vergiden sonraki karlılığını ve likiditesini artırarak yatırımları teşvik eden bir vergi istisnasıdır. Vergi uygulamalarında yatırım indirimi ile ilgili olarak farklı yöntemler uygulanabilmektedir. Bunlar;¹⁷¹

1. Yatırım indiriminin belirli kayıt ve şartlara bağlı olarak uygulanması,
2. Yatırım indiriminin kayıtsız şartsız vergiden istisna edilmesi,
3. Kar paylarına istisna ve indirim uygulanabilmesi,
4. Yatırım indirimi yerine vergi oranlarının düşük tutulması veya yatırımlar bakımından farklı oranlar uygulanması.

Türk vergi sisteminde yatırım indirimi, ticari veya zirai kazançları bilanço esasına göre tespit edilen gelir vergisi mükelleflerin; yaptıkları yatırımlara isabet eden indirim tutarlarını, kanunla belirlenen şartları yerine getirmek koşuluyla ilgili kazançlarından indirmeleri şeklinde uygulanmaktadır.¹⁷² Türk vergi sisteminde yatırım indirimi belirli kayıt ve şartlara bağlı olarak uygulanmaktadır.

Türkiye’de 1980 sonrası yatırım indirimi, ithal ikameci yaklaşım yerine dışa açılma çabaları ile birlikte değişim geçirmiştir. 1980’li yılların başında ülke içinde ihracat yapmak isteyen işletme yapıları önemli ölçüde oligopol ve monopol yapılardan oluşmakta ise de bu yapıların dış ülkelerdeki rakipleri ile karşılaştırıldığına önemli ölçüde küçük ve zayıf kalmaları nedeniyle, vergi politikası dahil olmak üzere pek çok teşvik tedbiri bu yapıların rekabet güçlerinin korunmasına adanmıştır. Diğer taraftan güçlü firmalar ve finans sistemi oluşturulması adına vergisel teşviklerin KOBİ’lerden ve üretici kesimden giderek mahrum edilmesi, üretken kesimlerin rekabet avantajlarını sınırlamıştır.¹⁷³

¹⁷⁰ 1.1.1963 tarihinde Gelir Vergisi Kanunu’na eklenen 6 maddeden oluşan vergisel teşvik paketi ile desteklenen Yatırım İndirimi düzenlemesi, o dönemde Türkiye’de etkili olan ithal ikameci politikalarda etkili olmuştur. Kanunun gerekçesinde bu düzenlemenin amacı “genel kalkınma planları ve yıllık uygulama programlarında ön görülmüş bulunan sahalara yapılacak yatırımları özendirme ve kalkınmayı hızlandırmak” olarak ifade edilmiş olup; bu teşvik müessesesinin işleyiş esası ise, gerçekleştirilecek yatırımların belirli bir yüzdesine tekabül edecek kazancı, gelir ve kurumlar vergisinden istisna etmektir¹⁷⁰. Böylelikle, yatırımların net maliyeti ortaya çıkan vergi tasarrufu kadar azaltılarak mükelleflere bir devlet yardımı sağlanmış olmaktadır.

¹⁷¹ Vergi Reform Komisyonu Raporları, (İstanbul: Damga Matbaası Cilt 1, 1969), s. 29.

¹⁷² Recep Bıyık, Aydın Kıratlı, a.g.e., s.15.

¹⁷³ Yatırım indirimi ile ilgili olarak 1980 sonrası kapsayan yıllarda izlenen bu programlar arasında genelde bir devamlılık vardır. Bununla birlikte, ekonomide giderek serbestleşme yaratan bu politikalar istikrarlı bir biçimde değil, deneme yanılma yöntemine göre uygulanmıştır. Örneğin; 2361 sayılı kanunla 1.1.1981 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yapılan değişikliklerle, bina harcamaları, yatırım indirimi uygulaması dışına çıkartılmıştır. 3946 sayılı kanunla¹⁷³ 1.1.1994 tarihinden itibaren yürürlüğe giren değişiklik ile, sadece turizm işletmeleri için inşa edilen binalar uygulama kapsamına alınmış; 4108 sayılı kanun ile 1.1.1995 tarihinde geçerli olmak üzere yapılan düzenlemeyle, bina harcamaları 1981 öncesinde

Diğer yandan, 24.4.2003 tarih ve 25888 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 4842 sayılı kanunla yatırım indirimi uygulamasında yine değişiklikler yapılmıştır. Bu kanunun ilk maddesiyle, 1963 yılından bu yana, Gelir Vergisi Kanununun Ek 1-6. maddelerinde yer alan yatırım indirimi kaldırılmış; aynı kanunun 19. maddesinde yeniden düzenlenmiştir. Bu yeni düzenleme ile yatırım indiriminden yararlanarak teşvik belgesi alma zorunluluğu kaldırılarak formaliteler azaltılmış ve uygulama kolaylaştırılmak istenmiştir. Diğer yandan, yatırım indiriminin yapılabilmesi için gerekli olan asgari yatırım tutarı sınırı kaldırılarak küçük yatırımların da teşvik edilmesi hedeflenmiş; stopaj uygulamasına son verilerek yatırımlar üzerindeki mali yükler hafifletilmiştir.

Yeni düzenleme ile yatırım indirimi istisnasının bir teşvik aracı olmaktan çıkarılmış ve amortisman tabi bazı iktisadi kıymetler için bir defaya mahsus amortisman indirimine olanak sağlamaktan başka etkisi kalmayan sıradan bir yapıya dönüştürülmüş olduğu şeklinde eleştiriler de yapılmaktadır. Bu eleştirilere göre;¹⁷⁴

1. Yatırım indiriminden faydalanmayacaklar sayılmak suretiyle kapsamı daraltılmıştır.¹⁷⁵
2. Daha önce mükelleflerin faaliyetlerinde kullanmak üzere satın aldıkları veya imal ettikleri amortisman tabi iktisadi kıymetler ve bunların maliyet bedellerinin tamamı vergi matrahından indirilmekte iken ve hatta bu oranın bazı durumlarda yükseltilmesi mümkün iken, indirim yeni düzenleme sonucunda %40 oranı ile sınırlanmıştır.¹⁷⁶
3. Eski düzenlemede yurt dışında kullanılmış olsa dahi Hazine Müsteşarlığınca uygun görülen makine ve tesislerin ithali halinde, bu aktif kıymetler yatırım indirimi kapsamı içinde tutulmuştur.¹⁷⁷

olduğu gibi tekrar yatırım indiriminin içine alınmıştır. Aynı şekilde yatırımlarla ilgili harcamalara uygulanacak yatırım indiriminin nispetinde ileri geri gitmeler ve organize sanayi bölgeleri ve kalkınmada öncelikli yöreler gibi sınıflandırmalar yapılarak uygulanacak nispetlerde farklılıklar yapılmıştır

Kaynak:

Yusuf İleri, "Yatırım İndirimindeki Kısımların Ekonomiye Etkileri", **Vergi Dünyası**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, S:267, (Kasım 2003), s.177.

¹⁷⁴ Yusuf İleri, **a.g.e.**, s.179.

¹⁷⁵ Bumin Doğrusöz, "Yatırım İndirimi Stopajı", **Dünya Gazetesi**, (26.5.2003), s.16.

¹⁷⁶ Veysi Seviğ, "Yatırım İndirimi Uygulamasında Yeni Dönem", **Dünya Gazetesi**, (8.5.2003), s.16.

¹⁷⁷ Türkiye sanayine herhangi bir yenilik getirmeyen, teknik bir aşama sağlamayan, üretimi yükseltici ve rekabet edici bir gelişme yaratmayan ve üstelik dış ticaret açığını körükleyen bu kullanılan makine ve tesisat; bu kez yüzer havuzlar ve on iki yaşından küçük gemilerle sınırlanmıştır.

4. Yatırım indirimiyle sektörel bazda özendirici roller ve uygulamalar yapmaya imkan veren hükümler kaldırılmıştır. Böylece bundan böyle bu müessesesyle; üretimi genişletmeye, verimi artırmaya, ihracatı geliştirmeye, tarıma, ilim ve teknik araştırmalara veya kalkınma planları ve yıllık programlarda belirtilen başka alanlara yönelik faaliyetlere yönelik yatırımları korumak ve teşvik etmek mümkün olamayacaktır.¹⁷⁸
5. Bölgesel olarak farklı yatırım indirimi sağlayan düzenlemeler de kaldırıldığı için bundan böyle bölgesel farklılıkları giderecek uygulamalar mümkün olamayacaktır.¹⁷⁹
6. Peşin indirim olarak bilinen öngörülen yatırım harcamalarının cari dönem matrahından düşürülmesini sağlayan uygulama kaldırılmıştır.¹⁸⁰
7. Petrol Kanunu ve Maden Kanununa göre yürütülen arama ve sondaj faaliyetleri için yapılan harcamaların tamamının yatırım indirimi istisnasından faydalanması kabul edilmiştir.¹⁸¹

1.2.2. Ar-Ge Vergi Ertelemesi

Türkiye’de Ar-Ge faaliyetlerinin teşvikine yönelik yasal düzenlemelerden en önemlisi 4691 sayılı Teknoloji Bölgeleri Geliştirme Kanunu’dur. Söz konusu kanunda göze çarpan en önemli mali teşvik; teknoloji bölgelerinde (teknoparklarda) faaliyette bulunan işletmelerin Ar-Ge niteliğindeki yatırımları üzerinden elde etmiş oldukları kazançların vergiden muaf tutulmasıdır.¹⁸²

Türk vergi mevzuatında, Ar-Ge faaliyetlerinin teşviki amacı güden diğer bir teşvik ise, Gelir Vergisi Kanunu’nun 89/2. ve Kurumlar Vergisi Kanunu’nun

¹⁷⁸ Diğer taraftan, ulusal ekonominin sanayileşerek üretimini çeşitlemesi için genellikle, daha önce sanayileşmiş ülkelerin rekabetinden korunması ve bunu sağlamak için de özellikli sektörlerle ve stratejik alanlara teşvikler yapması gerekebilmektedir.

¹⁷⁹ Yatırım indiriminde bölgesel farklılıkların azaltılması bölgelerarası gelişmişlik farklarının giderilmesini güçleştirebilecek bir uygulama olarak değerlendirilmektedir.

¹⁸⁰ Bu durum yatırımcılar için olumsuz bir gelişme gibi görünmektedir. Diğer taraftan, gerek makroekonomik dalgalanmalar ve gerekse başta imar olmak üzere çeşitli mevzuat değişiklikleri ile idari uygulamalar sonucu yatırımlar öngörüldüğü gibi gerçekleşmemektedir. Bu ortam ve iklim değiştirilemediğine göre; bu değişikliklerle mükellefler bundan böyle öngörüleceklerinden hiç olmazsa yanılgıya ve dolayısıyla cezalı duruma düşmeyeceklerdir.

¹⁸¹ Bu hüküm, tekel niteliğindeki bu kuruluşlara ait harcamaların ülke kaynaklarıyla finanse edilmesine neden olan bir ayrıcalık meydana getirmiştir.

¹⁸² Harun Kaynak, “Vergisel Bir Teşviğin Ayakta Kalma Mücadelesinin Adı: Ar-Ge Ertelemesi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, (Kasım 2003), S:267, s:40.

14/6. maddelerindeki birbirlerine paralel iki yasal düzenlemedir. Söz konusu düzenlemelere göre; gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri yapmış oldukları Ar-Ge harcamaları nedeniyle, bu harcamaların yapıldığı dönemin gelir ve kurumlar vergisini faizsiz olarak 3 yılda 9 eşit taksitte¹⁸³ ödeme imkanı bulmaktadır.¹⁸⁴

Gerek Gelir Vergisi Kanunu'nun 89/2. maddesi ve gerekse Kurumlar Vergisi Kanunu madde 14/6'da Ar-Ge ertelemesinden yararlanacak mükellefler ile ilgili bir sınırlama yapılmamıştır. Diğer taraftan Ar-Ge ertelemesine konu olacak harcamalarda temel olarak iki şartın birlikte gerçekleşmesi zorunluluğu vardır. Bu şartlardan ilki, Ar-Ge harcaması niteliğindeki harcamaların yeni teknoloji arayışına yönelik faaliyetlerle ilgili olması, ikincisi ise bu harcamaların işletmenin kendi bünyesinde yapacağı bir faaliyetle ilgili olmasıdır. Bir araştırma kurumuna veya başka bir işletmeye sipariş edilen iş nedeniyle yapılan ödemelerin ertelemeye esas harcama olarak kabul edilmesi mümkün değildir. Bir başka ifadeyle, Ar-Ge faaliyetinin ertelemeden yararlanacak işletme bünyesinde yapıyor olması gerekmektedir.¹⁸⁵

1.2.3. Teşvik Yasası Sonrası Gelir Vergisi Stopajı Teşviki

Küreselleşme eğilimleri sonucu ortaya çıkan yeni iş hedefleri doğrultusunda ülkeler, sınırları içerisinde faaliyet gösteren firmaların iç pazarlar için üretim yapmaktan çok dış pazarlara açılmalarını arzu etmektedir. Diğer taraftan dış pazarlar için gerekli rekabet gücü önemli ölçüde teknoloji kullanımına ve bunun yönetimine bağlı hale gelmiştir.

Türkiye'de de Anadolu imalat sanayinin¹⁸⁶ güçlendirilmesi adına yeni makine ve kaynak kullanımı olanaklarının artırılması, diğer taraftan teknolojinin

¹⁸³ 1.1.2004 tarihinden itibaren taksit ödeme vadelerinin değiştirilmekte olması dolayısıyla gelir vergisi yönünden 3 yılda ve 6 eşit taksitte, kurumlar vergisi yönünden 3 yılda ve 3 eşit taksitte ödeme yapılması gerekmektedir.

¹⁸⁴ Harun Kaynak, a.g.e., s:40.

¹⁸⁵ Aydın Kıratlı, "Gelir ve Kurumlar Vergisi Kapsamında Ar-Ge Ertelemesi", *Vergi Dünyası Dergisi*, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, (Nisan 2001), S:236, s.49.

¹⁸⁶ Türkiye imalat sanayii ulusal gelirin yaklaşık %22'sini oluşturmaktadır. Toplam istihdam içerisinde imalat sanayinin payı ise %15 dolaylarındadır. Bu yapı önemli ölçüde küçük işletmelerin egemen olduğu bir yapıdır. Küçük işletmelerin toplam işletmeler içerisindeki payı %95, kayıtlı çalışanlar içerisindeki payı ise %35 düzeyindedir. Bu tür bir büyüklüğe sahip olan imalat sanayinin Türkiye'de oluşan toplam katma değer içerisindeki payı ancak %6 dolaylarındadır.

yönetilmesi adına insan kaynaklarının teşvik edilmesi amacıyla üretici birimlerin teşvik edilmesi gereksinimi doğmuştur.

Bu amaçla hazırlanan “Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” 2 Şubat 2004 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Kamuoyunda “Teşvik Yasası” tabiriyle de anılmakta olan yeni yasa, milli geliri 1500 doların altındaki 36 ili kapsamıştır. Buna göre, 2003 yılının Ekim ayından sonra işe başlayan vergi mükelleflerinin, çalıştırdıkları işçiler ile yeni işe aldıkları işçilerin ücretleri üzerinden hesaplanan gelir vergisinin organize sanayi veya endüstri bölgelerinde kurulu işyerleri için tamamı, diğer yerlerdeki işyerleri için yüzde 80’i alınmayacaktır.¹⁸⁷ Yasa ayrıca, bu vergisel teşviklerin bedelsiz arsa ve enerji teşviki gibi vergi dışı teşvik tedbirleri ile desteklenmesini de sağlamaktadır.

1.3. Kurumlar Vergisi Kanununda Vergi Teşvikleri

Kurumlar Vergisi mükellefleri, Gelir Vergisi Kanunu’nun 19. maddesinde düzenlenmiş olan Yatırım İndirimi teşvikinden ve aynı kanunun 89/2. maddesinde düzenlenmiş olan Ar-Ge vergi erteleme teşvikinden aynı koşullar ile yararlanma hakkına sahiptirler.

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun geçici 28. maddesi, gayrimenkullerin ve iştirak hisselerinin satışlarından elde edilen kimi kazançların işletmelerin mali durumlarının ve likidite durumlarının güçlendirilmesi amacıyla vergiden müstesna tutulmasını sağlamıştır.

Diğer yandan Kurumlar Vergisi Kanununun 24. maddesi ile yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerden sağlanan kazançlar belirli şartlara bağlı olarak vergiden müstesna tutulmaktadır.

Kaynak: “Türkiye’de Sanayileşme Deneyimi”, (Erişim: 11.05.2004),
<http://www.vergitürk.com/makaleler.htm>

¹⁸⁷ Bununla birlikte vazgeçilemeyecek vergi tutarı, organize sanayi ve endüstri bölgelerindeki işyerlerinde yeni işe alınan işçi sayısı ile asgari ücret üzerinden ödenmesi gereken verginin çarpımı sonucu bulunacak tutarın yüzde 80’ini aşmayacaktır. Vazgeçilemeyecek vergi tutarı diğer işyerlerinde ise sözkonusu çarpım sonucu bulunacak miktarın üzerinde olamayacaktır.

Kurumlar Vergisi Kanunu ile düzenlenmiş olan vergi teşvik ve koruma önlemleri, kanunun “Muafliklar ve İstisnalar” başlıklı ikinci bölümünün yanı sıra, Yatırım İndirimi ve Ar-Ge Vergi Ertelemesi imkanı, yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerden sağlanan kazançlarla ilgili istisna, gayrimenkul ve iştirak satışlarından kaynaklanan istisnalardır.

1.3.1. Muafiyetler

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 7. maddesi ile belirli kurumların Kurumlar Vergisinden muaf tutulmaları sağlanmıştır. Bu madde Darphane ve Damga Matbaası, Milli Piyango İdaresi ve askeri fabrika ve atölyelere ait muafiyet, Kamu İdare ve Müesseselerine ait bazı kurumlara tanınan muafiyet, sergi ve panayirlara ait muafiyet, dernek veya kamu idare ve müesseselerine ait, idman ve spor müesseselerine, kanun ile kurulmuş sosyal güvenlik şirketlerine ait muafiyet,...gibi muafiyetler içermektedir.

1.3.2. İstisnalar

Kurumlar Vergisi Kanununun “İstisnalar” başlıklı 8. maddesi ile, belirli kurum kazançlarının kurumlar vergisinden istisna edilmesi sağlanmıştır. Buna göre tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine iştiraklerden elde edilen kazançlara, belirli şartlara sahip olmak üzere kooperatiflerin ortakları için hazırladıkları kar paylarına ve rüçhan hakkı kuponlarının satışlarından doğan kazançlara ilişkin istisnalar,...gibi istisnalar getirilmişken, vergi ertelemesine yönelik bir fon uygulaması olan “Finansman Fonu” uygulamasına 1998 yılında son verilmiştir.

1.4. Katma Değer Vergisi Kanunu’nda Vergi Teşvikleri

Katma Değer Vergisi Kanunu’nda düzenlenmiş olan vergi teşvik ve koruma önlemleri, Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 11. maddesi ile düzenlenmiş olan İhracat İstisnası, İhraç Kaydıyla yapılan mal teslimlerinde

tecil-terkin uygulaması, 13. madde ile düzenlenmiş olan yatırım malı teslimlerinde katma değer vergisi istisnasıdır.

1.5. Vergi Usul Kanunu'nda Vergi Teşvikleri

Vergi Usul Kanunu içerisinde yer alan vergi teşvikleri, ilgili kanunun 298. maddesi ile düzenlenmiş olan Yeniden Değerleme, 328.madde ile düzenlenmiş olan Yenileme Fonu, 320. madde ile düzenlenmiş olan Azalan Bakiyeler Yoluyla Amortisman imkanı, 317. madde ile düzenlenmiş olan "Fevkalade Amortisman" imkanı ve vergi borçlarının terkinine ilişkin 115. maddedir.

1.7. Endüstriyel Birlikteliklerde Vergi Teşvikleri

1.7.1. Serbest Bölgeler

Serbest bölgeler, bir ülkenin siyasi sınırları içinde olmakla birlikte dış ticaret, vergi ve gümrük mevzuatının uygulanması bakımından gümrük hattı sınırları dışında sayıldığından ülkede geçerli ticari, mali ve ekonomik alanlara ilişkin yasal düzenlemelerin ya hiç uygulanmadığı ya da kısmen uygulandığı bölgelerdir. Serbest bölgelerde sınai ve ticari faaliyetler için daha geniş kapsamlı teşvikler ve muafiyetler uygulanmakta olup bu bölgelerde ticari, endüstriyel ve hizmet temelli faaliyetler yapılmaktadır. Serbest bölgeler ülke coğrafyasından fiziki olarak ayrılmış bulunmaktadır.¹⁸⁸

1959 yılında İrlanda'da Shanonn Serbest Bölgesi'nin kurulmasına kadar uluslararası mal ticaretinin serbestçe yapıldığı bölgeler olarak bilinen serbest bölgeler, özellikle 1970'li yıllarda uzak doğudaki başarılarının ardından gelişmekte olan ülkelerin dikkatini çekmiş ve bir çok gelişmekte olan ülke ihracata yönelik sanayileşme çabalarında bu bölgelere tamamlayıcı bir rol vermiştir. Serbest bölgelerin göreceli de olsa bu politikaların gerçekleştirilmesine katkı sağlamaları, gelişmekte olan ülkeleri serbest bölgeler oluşturmak konusunda cesaretlendirmiştir. Son yıllarda eski Sovyetler Birliği

¹⁸⁸ M. Vefa Toroslu, *Serbest Bölgeler*, (İstanbul: Beta Yayınları, 2000), s.1.

ülkeleriyle Afrika kıtasındaki bir çok gelişmekte olan ülke bu tür uygulamalara yer vermektedir. Sonuç olarak, günümüzde 100'e yakın ülkede sayıları 700'e yaklaşan serbest bölge, halen bir çok gelişmekte olan ülke için ihracat ve istihdam açısından önemini korumaktadır.

Türkiye ile Avrupa Birliği arasında 01.01.1996 tarihinde gerçekleştirilen Gümrük Birliği çerçevesinde yeniden düzenlenen gümrük mevzuatında serbest bölgeler; Türkiye gümrük bölgesinin parçaları olmakla beraber serbest dolaşımda olmayan malların herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmamak ve serbest dolaşıma girmemek kaydıyla yürürlüğe konulduğu, gümrük vergisi ile ticaret politikası önlemlerinin ve kambiyo mevzuatının uygulanması bakımından Türkiye gümrük bölgesi dışında bulunduğu kabul edilen, serbest dolaşımdaki malların ise ihracat rejimi hükümlerine tabi tutulduğu yerler olarak tanımlanmıştır.¹⁸⁹

Serbest Bölgelerin kurulmasında temel amaç, ülke içindeki ekonomik faaliyetlerin miktar ve kalitesini artırmaktır. Bu genel amaç çerçevesinde benimsenen diğer amaçlar şunlardır:¹⁹⁰

- İhracata yönelik yatırımların genişletilmesi ve sanayi mallarının ihracatının artırılması.
- Dış ticaret ve yatırımlar ile ilgili bürokrasinin azaltılması.
- İthalatın daha ucuz ve kolay gerçekleşmesi
- Üretim ve istihdam olanaklarının artırılması.
- Uluslararası ticarete yeni boyutlar kazandırılması.

Diğer taraftan OECD, Dünya Ticaret Örgütü (WTO), ve Avrupa Birliği gibi uluslar arası organizasyonların dünya ticaretini düzenleme çabaları kapsamında Türkiye'deki serbest bölge uygulamalarının devam ettirilebilmesi mümkün değildir.

Türkiye ile AB üyesi ülkelerde mevcut olan serbest bölge uygulamaları karşılaştırıldığında şu farklar ortaya çıkmaktadır:¹⁹¹

1. AB'de serbest bölgeler ve serbest antrepolar bir gümrük düzenlemesi iken ve AB Gümrük Kanunu ve uygulama yönetmeliği ile

¹⁸⁹ M. Vefa Toroslu, a.g.e., s.1.

¹⁹⁰ M. Vefa Toroslu, a.g.e., s.1.

¹⁹¹ İbrahim Organ, a.g.e., s148.

düzenlenmişken, Türkiye’de serbest bölgeler ekonomi ve dış ticaret politikası olarak işlemektedir.

2. Türkiye’de, AB’dekinin aksine serbest bölgelerden ülkenin diğer kesimlerine yapılan ticaret dış ticaretle ilgili düzenlemelere tabi tutulmaktadır.
3. AB’deki serbest bölgeler tam anlamıyla ticaret ağırlıklı serbest bölgeler iken, Türkiye’deki serbest bölgeler aynı zamanda üretim ve ticaret ağırlıklı serbest bölgelerdir.
4. AB genelinde toplam 32 adet serbest bölge varken Türkiye’de bu sayı 24’tür.
5. AB’de serbest bölgelere gümrük vergisi, KDV ertelemesi ve son derece basitleştirilmiş gümrük formaliteleri dışında bir vergisel teşvik tanınmamışken Türkiye’deki serbest bölgeler şu vergisel teşviklerle adeta vergisiz alanlara çevrilmiştir:
 - Tam ve dar mükellef, gerçek ve tüzel kişiler, serbest bölgelerde elde ettikleri kazançlar, mal teslim ve ifaları dolayısıyla Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, KDV dahil tüm vergilerden muaftırlar.
 - Serbest Bölgelerde elde edilen ücret gelirleri Gelir Vergisi’nden muaftır.
 - Yatırım amacıyla üçüncü ülkelerden serbest bölgelere getirilen makine ve teçhizatlar gümrük vergisi, KDV ve bağlı mükellefiyetlere tabi değildir.

15.06.1985 tarih ve 18785 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren Serbest Bölgeler Kanunu’nda, 06.02.2004 tarih ve 25365 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak aynı gün yürürlüğe giren 5084 sayılı “Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” ile vergisel teşvikler açısından yeni düzenlemeler yapılmıştır. Söz konusu değişiklik çerçevesinde;¹⁹²

¹⁹² “Serbest Bölgelerde Sağlanan Teşvik ve Avantajlar”, (Erişim: 13.04.2004).
<http://www.foreigntrade.gov.tr/sb/Atinterc.htm>

1. Anılan Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce serbest bölgede faaliyet ruhsatı almış olan gerçek ya da tüzel kişiler;
 - a) Faaliyet ruhsatı süreleriyle sınırlı olmak üzere, gelir veya kurumlar vergisi istisna ve muafiyetlerinden yararlanmaya devam edeceklerdir,
 - b) Çalıştırdıkları işçilerin ücretleri üzerinden 2009 yılına kadar gelir vergisi ödemeyeceklerdir,
 - c) Bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri ile ilgili olarak yaptıkları işlemler nedeniyle doğan her türlü vergi, resim ve harçtan 2009 yılına kadar muaf tutulacaktır.
2. 06.02.2004 tarihinde ve bu tarihten sonra serbest bölge kullanıcısı olan gerçek ya da tüzel kişilerden sadece üretim ruhsatı ile faaliyet gösterenlerin imal ettikleri ürünlerin satışından elde edilen kazançlar, Avrupa Birliği üyeliğinin gerçekleşeceği yılın vergileme dönemi sonuna kadar gelir veya kurumlar vergisinden muaf olacaktır.

1.7.2. Organize Sanayi Bölgeleri

Organize Sanayi Bölgeleri, birbiri ile uyumlu üretim yapan küçük ve orta büyüklükteki sanayi kuruluşlarının planlı bir alanda ve ortak alt yapı hizmetlerinden yararlanacak biçimde, standart fabrika binaları içinde toplanmalarıdır.¹⁹³

Organize Sanayi Bölgeleri'nin bu tanımında ön plana çıkan noktalar şöyle sıralanabilir:

- Organize Sanayi Bölgeleri'ndeki kuruluşlar birbirleri ile uyumlu üretim yaparlar,
- Bu bölgelerde yer alan kuruluşlar küçük ve orta boy kuruluşlardır,
- Organize Sanayi Bölgeleri'ndeki kuruluşlar planlı bir alana yerleştirilirler,
- Kuruluşlar ortak alt yapı hizmetlerinden yararlanırlar.

¹⁹³ Oktay Güvemli, Nurgül R. Chambers ve Mustafa İme, *Yatırım Projelerinin Düzenlenmesi, Değerlendirilmesi ve İzlenmesi*, (İstanbul : MÖDAV, 1997), s.232.

Türkiye'deki organize sanayi bölge uygulamaları da yukarıdaki koşullara uymaktadır. Diğer taraftan, birbirine uyum gösteren üretim yapılarını bir araya getirmek her zaman mümkün olmamaktadır.

Organize sanayi bölgeleri, aşağıdaki faydaları dolayısıyla Türkiye'de etkili olmuş ve daha fazla etkili olma potansiyeline sahip yapılardır:¹⁹⁴

- Tek bir işletme için oldukça yüksek maliyetlere neden olabilecek çevre temizliğine yönelik yatırımların, organize sanayi bölgelerindeki firmalar tarafından ortak olarak gerçekleştirilmesi mümkündür.
- Birden fazla işletme için karşılanması oldukça külfetli olabilecek altyapı yatırımları, organize sanayi bölgelerinde geniş bir tabana yayılmaktadır.
- Organize sanayi bölgelerinde kurulacak ortak eğitim alanları, araştırma ve geliştirme merkezleri, kütüphaneler, altyapı tesisleri ve parklar sayesinde ölçek ekonomilerine erişme imkanı sağlanmaktadır.
- Özellikle belirli üretim alanlarda kümelenme (cluster) oluşturan işletmeler için elde edilecek olan bilgi birikimine dayalı bir kalkınma kutbu oluşturulmaktadır.
- Organize Sanayi Bölgeleri, faaliyet gösterdikleri çevrede kentsel gelişmeyi de yönlendirmektedir.

Organize sanayi bölgelerinde firma yapılanması, bölgede oluşturulmak istenen kalkınma kutbunun karakteristik özelliklerine dayalı olarak yatay veya dikey bir dizayn çerçevesinde olabilecektir. Buna göre, üretim faaliyetlerinin ham madde safhasından pazarlama, satış ve dağıtım, hatta satış sonrası destek ve yeniden dönüştürme aşamalarına kadar olan tedarik zinciri üzerinde geniş bir yapılanma olarak oluşabilmesi mümkün olabileceği gibi, bölgedeki kümelenmenin bu zincirin belirli aşamalarına da odaklanması da mümkündür. Örneğin bir otomobil firması dizayn faaliyetlerini otomobil dizaynı konusunda yoğun bir bilgi birikimi sağlamış ve bu birikimi akademik örgütlerle desteklemiş bir bölgede konumlandırırken, montaj faaliyetlerini oto montaj faaliyetlerinde uzmanlaşma sağlamış başka bir bölgeye kaydırabilecektir. Bu durumda özellikle küçük ve orta ölçekli işletmeleri organize sanayi bölgelerinde konumlanmaları

¹⁹⁴ Güvemli ve diğerleri, a.g.e., s.:236.

için desteklemek isteyen bir hükümetin bölgede ortaya çıkacak katma değer in bileşenlerini dikkate alması gerekmektedir.

Türkiye’de Organize Sanayi Bölgelerine ilişkin fon kaynaklı kredi, arsa desteği ve taşınma desteği gibi yardımların yanında vergisel bir teşvik olarak yatırım indiriminden yararlanma imkanı sağlanmıştır.

Organize Sanayi Bölgelerinde yatırım indirimi, 1995 yılından itibaren gelişmiş yörelerdeki Sanayi Kuşağı kapsamına alınmıştır. 96 / 8639 Sayılı karar ile birlikte ise normal yörelerde yapılacak yatırımlar ve dolayısıyla, bu yörelerde bulunan Organize Sanayi Bölgeleri Sanayi Kuşağı yatırımı kabul edilmiştir. Buna göre, Sanayi Kuşaklarının da özel önem taşıyan sektörler arasına alınması ve bu sektördeki yatırımlara % 100 oranında yatırım indirimi bağışıklığı tanınması sonucunda, Organize Sanayi bölgeleri de söz konusu oran kadar yatırım indiriminden yararlanmıştır.¹⁹⁵

Kalkınmada öncelikli Yörelerde ise uzun yıllar boyunca en üst düzeyde yatırım indirimi bağışıklığı uygulanmıştır.

Diğer yandan, 24.4.2003 tarih ve 25888 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 4842 sayılı kanunla yatırım indirimi uygulamasında bazı değişiklikler yapılmıştır. Buna göre yatırım indiriminde oran farklılaştırması ve bölgesel farklılaştırmaların ortadan kaldırılması, yatırım indirimi bakımından organize sanayi bölgelerinin ayrıcalıklı olarak desteklenme durumunu ortadan kaldırılmıştır.

1.7.3. Endüstri Bölgeleri

Ülkelerin sağlıklı yabancı sermaye elde etmeleri ve bu sermayenin üretim ve ekonomik faaliyetlere yöneılması ülkeler içi önemli gereksinimlerdenidir. Bu nedenle, yabancı sermaye girişinin hızlandırılması ve yatırımların teşviki amacıyla “Endüstri Bölgeleri Kanunu” TBMM’nin 9 Ocak 2002 tarihli oturumunda görüşülmüş ve 19 Ocak 2002 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.

Marshall’ın 1890’larda ilk olarak bahsettiği endüstriyel yoğunlaşma kavramı, 1990’da Michael Porter’ın “Competitive Advantage of Nations”

¹⁹⁵ Güvemli ve diğerleri, a.g.e., s.:241.

kitabında, küme kavramı ile yeniden ve daha detaylı bir şekilde gündeme gelmiş ve günümüze kadar artan bir popülerite ile birçok ülkede yeni uygulama alanı bulmuştur. Kümeler, “Birbiriyle ilişkili firmaların, bilgi üreten örgütlerin (üniversiteler, araştırma enstitüleri, mühendislik şirketleri), aracı kurumların ve müşterilerin oluşturduğu ağın birbirine değer katacak şekilde yapılanması” olarak tanımlanan üretim zinciridir. Küme yaklaşımı, küme üyeleri arasındaki bağlantılar ve bağımlılıklara odaklanır. Kümelerin önemli faydaları yaratıcılığın artması, alt yapı maliyetlerini düşürmesi, kalifiye insan kaynaklarına daha kolay ulaşılabilmesi şeklinde özetlenebilir. Küme çalışmalarının diğer bir faydası da yatırımcıları yatırım yapılabilecek alanlar konusunda bilgilendirmesidir. Bu sebeple de hem kredi kuruluşları hem de yatırımcılar için net bir yatırım potansiyeli içerirler.¹⁹⁶

Dünyada şimdiye kadar kırk kadar ülkede Porter’ın yaklaşımı ile küme çalışmaları çeşitli ölçeklerde yapılmış ve yapılmaktadır. ABD’de Harvard Üniversitesi bütün ülkenin küme haritasını çıkarmış, eyaletler de kendi gelişme stratejilerini tamamen kümeler üzerine bina etmeye başlamışlardır. İngiltere’de de bu konu aynı şekilde önem kazanmış ve kümelerin gelişme stratejileri bizzat kamu kurumları tarafından desteklenmeye başlanmıştır. 1997 yılında Danimarka, Finlandiya, İsveç, Belçika, ABD, İngiltere, Hollanda, Kanada, Meksika, İspanya ve İtalya temsilcileri küme çalışmalarının teorik alt yapısının geliştirilmesi konusunda ortak hareket etme kararı almışlardır. Henüz teorisi tam oturmamış olmakla birlikte pratik kazanımları çok açık olan küme yaklaşımı gelecek yıllarda kalkınma girişimlerinin temel modellerinden biri olacaktır.

Türkiye’de küme yaklaşımını temel alan rekabet artırıcı çalışmalar 1999 yılında Ali Koç’un öncülük ettiği ve Porter’ın ekibinin desteklediği Türkiye’nin Rekabet Avantajı Projesi CAT ile başlamıştır. Araya giren deprem ve ekonomik krizlerden etkilenen proje, günümüzde ağırlıklı olarak gönüllü bazda devam etmektedir. Şimdiye kadar turizm ve tekstil sektörlerinde detaylı analizler yapılmış, Türkiye için belirlenen stratejiler sektörle birlikte uygulanmaya başlanmıştır.

¹⁹⁶ “Endüstri Bölgeleri ve Küme Yaklaşımı” . (Erişim: 17.11.2003).
http://www.activefinans.com/activeline/sayi23/endustri_bolgeleri.html

Turizm sektöründe Sultanahmet'te yapılan küme çalışması bölgedeki turizm kümesinin rekabet gücünün artırılmasına öncülük etmiştir. Benzeri bir küme çalışması tekstil sektörü için Çorlu bölgesinde yürütülmekte ve bu kapsamda CAT çalışmalarında saptanan kalifiye iş gücü eksiğinin kapatılması için bir tekstil üniversitesi açılması çalışmaları devam etmektedir. CAT gelecekte kaynaklar elverdiği ölçüde otomotiv ve elektronik sektörlerini de incelemeye almak ve küme çalışmalarını bu sektörlerde de başlatmak niyetindedir.¹⁹⁷

1.7.4. Teknoloji Geliştirme Bölgeleri

21. yüzyılın başında küreselleşme eğilimleri halen etkisini artırmaktadır. Yoğun rekabetin yaşandığı uluslar arası piyasalarda ülkelerin yer edinebilmeleri ve bunu rekabet gücü olarak taşıyabilmeleri, sektörlerin ülke şartları ve sanayi yapısına en uygun ve ileri teknolojileri kullanabilmelerine bağlıdır.¹⁹⁸

İleri teknoloji üretimini hızlandırmak, özgün ürün tasarımları ve üretim yöntemleri keşfetmek amacıyla özellikle üniversitelerin destekleriyle geliştirilecek KOBİ'ler geliştirmek için, organize sanayi bölgeleri ile altyapı destekleri sağlamak istenirken teknoloji üretimi ve bu teknoloji üretiminin sanayide ürün haline dönüştürülmesi amacıyla "Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Yasası"¹⁹⁹ yürürlüğe girmiştir.

Bu kanuna göre, teknoloji geliştirme bölgelerinde yönetici şirket, bu kanunun uygulanması ile ilgili işlemlerde her türlü vergi, resim ve harçtan muaf tutulmuştur. Atık su arıtma tesisi işleten bölgelerden, belediyelerce atık su bedeli alınmamaktadır. Bölgede yer alan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu bölgedeki yazılım ve Ar-Ge'ye dayalı üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar, faaliyete geçilen tarihten itibaren beş yıl süre ile gelir ve kurumlar vergisinden muaftır. Bakanlar Kurulu, bu süreyi

¹⁹⁷ "Endüstri Bölgeleri ve Küme Yaklaşımı". (Erişim: 17.11.2003).

http://www.activefinans.com/activeline/sayi23/endustri_bolgeleri.html

¹⁹⁸ Ahmet Kenan Tanrıkulu, "Üç Yasa ile Türkiye'de Yeni Yatırım Ortamı", *Made in Turkey Dergisi*, Yabancı Sermaye Derneği Yayını, (Mart/Nisan 2002), s:13.

¹⁹⁹ Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Yasası, 6 Temmuz 2001 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.

seçilen, hedef alınan belirli teknolojik alanlar ve ürünler için on yıla kadar uzatılabilir.

Bölgede çalışan araştırmacı, yazılımcı ve Ar-Ge personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri bölgenin kuruluşu ile ilgili ücretleri, bölgenin kuruluş tarihinden itibaren on yıl süreyle her türlü vergiden istisnadır.

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

2. TÜRKİYE'DE ENTEGRE LOJİSTİK YATIRIMLARIN VERGİSEL TEŞVİKİNE İLİŞKİN DÜZENLEME

Türkiye'de lojistik ve tedarik zinciri yönetimi faaliyetlerinin teşvikine ilişkin esas düzenleme, 9.7.2002 tarih ve 24810 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 10.06.2002 tarih ve 2002/4367 sayılı "Yatırımlarda Devlet Yardımlar Hakkında Karar" ve bu karar ilişkin 2002/1 sayılı tebliğ ile yürürlüğe girmiştir. Bu tebliğe göre lojistik yatırımları;

"Gümrükleme ve sigortacılık hizmetlerinin sunulduğu antrepo, elleçleme-paketleme, ithalat ve üretime yönelik otomasyon hizmetlerini birlikte içeren, asgari kapalı alanı 10.000 metrekare olan, uluslar arası yük taşımacılığına yönelik treyler ve çekiciler ile tır parkını da içerebilen entegre yatırımlar" olarak tanımlanmıştır.

Yukarıda belirtilen karara dayanılarak teşvik belgesine bağlanabilecek Lojistik yatırımlarına aşağıdaki vergisel teşvikler sağlanmaktadır:

1. Yatırım İndirimi,
2. Gümrük Vergisi ve Toplu Konut Fonu İstisnası,
3. Katma Değer Vergisi İstisnası,
4. Vergi, Resim ve Harç İstisnası.

Bu teşvikler arasında en etkili düzenleme yatırım indirimidir. Yatırım indirimi sayesinde, yapılan yatırıma karşılık belirli bir bedelin vergiye tabi gelirden indirilmesi mümkündür. Diğer taraftan, entegre lojistik yatırımlarının yapıldığı işletmelerde yatırımın yapılmasını izleyen ilke yıllarda çok yüksek kar oranlarına erişilememesi bu teşvikin etkisini hafifletmektedir. Bununla birlikte lojistik teçhizatların sürekli yenilenmesinin gerekmesi, yatırım indiriminin işletmeler için önemli bir teşvik mekanizması olmaktan çıkmasına engel olmaktadır.

2.1. Yatırım İndirimi

8.5.2003 tarih ve 4842 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Bazı Kanunlar Hakkında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" uyarınca gelir vergisinde yapılan değişiklikler sonrasında, yatırım indiriminden yararlanabilmek için teşvik belgesi alma zorunluluğu kaldırılmış ve yatırım indirimi oranları sabitlenmiştir. Bu kanun uyarınca, işletmenin esas faaliyet alanı ile ilgili olmak üzere bazı araçların yatırım indiriminden faydalanması esası değişmemiştir. Diğer taraftan yatırım indiriminde teşvik belgesi şartı kaldırılmıştır. Böylece; yatırım indiriminden yararlanma imkanı, lojistik alanı ile ilgili gerçek entegre yatırımlar için ya da işletmelerin basit araç yatırımları için farklı bir değerlendirmeye tabi olmamaktadır. Bu durum yatırım teşvik düzenlemelerinden yararlanan kalemler bakımından hep ilk sıralarda bulunan ulaşım yatırımları bakımından özellikle önemlidir. Ulaşım yatırımlarının entegre nitelik taşımamasızın genel olarak uygulanması geçmişte ekonomide ulaşım faaliyetleri esas faaliyet konusu olmayan işletmelerin de bu yatırımlardan yararlanmasına ve sonuç olarak büyük ihtiyaç dışı araç potansiyelinin ekonomiye ağır yükler yüklemesine neden olmuştur. Araç yakıt ve yedek parça gereksinimleri, konsolide edilmemiş yük taşımacılığı nedeniyle trafik yoğunluğunun artması, ekonomik birimlerden özellikle geri kalmış bölgelerde konumlanmış olan firmaların erişilebilirlik sorunu yaşamaları, bu bölgelerdeki sanayi ve ticaret hareketini baltalamış, genel vergi teşvikleri ve büyük kamu yatırım programları bu hareketin önüne geçememiştir.

2.2. Gümrük Vergisi ve Toplu Konut Fonu İstisnası

Teşvik belgesindeki makine ve teçhizat ithalatı, yürürlükteki İthalat Rejimi Kararı gereğince ödenmesi gereken Gümrük Vergisi ve Toplu Konut Fonundan istisnadır. Ancak, binek araçları, otobüs, çekici (Euro I, Euro II, Euro III veya Euro IV normlarına uygun yeşil motoru haiz olanlar hariç), yedek parça, treyler (frigorifik olanlar hariç), mobilya, yat, motorbot, kamyon (off road-truck tipi ile karayoluna çıkması mümkün olmayan kaya tipi damperli kamyonlar hariç), transmikser, kesintisiz güç kaynağı, beton santrali, forklift, beton pompası, inşaat malzemeleri, porselenden ve seramikten mamul sofr ve mutfak eşyasının teşvik belgesi kapsamında ithal edilmesi halinde yürürlükteki İthalat Rejimi Kararında öngörülen oranlarda Gümrük Vergisi ve Toplu Konut Fonu tahsil edilir.²⁰⁰

2.3. Katma Değer Vergisi İstisnası

Katma Değer Vergisi İstisnası yeni ve kullanılmamış olarak alınan makine ve teçhizatın ithal ve yerli teslimleri için geçerlidir.

25.10.1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu gereğince, teşvik belgesini haiz yatırımcılara teşvik belgesi kapsamında yapılacak makine ve teçhizat ithal ve yerli teslimleri Katma Değer Vergisinden istisnadır.²⁰¹

Katma Değer Vergisi istisnasına ilişkin düzenleme lojistik ve tedarik zinciri ağlarının kurulması için yapılan makine ve teçhizat alımlarına ilişkin yatırımlarda lojistik ağların kurulması ve işletilmesi için katlanılan maliyetleri hafifletmesi bakımından önemlidir. Diğer taraftan, tıpkı yatırım indirimine ilişkin düzenlemede olduğu gibi, sözkonusu teşvikin entegre ve kapsamlı nitelik taşıyan lojistik yatırımlarına yani filo, depolama, malzeme ve veri aktarım teçhizatlarına dahil olacak yatırımlar yerine basit nakliye araçlarına verilmesi ekonomide konsolide edilmemiş yük trafiğini artırabilecektir. Oysa entegre nitelik taşıyan lojistik yatırımlarının amacı daha az taşıma yaparak daha fazla materyal ve veri aktarımı yapmaktır. Lojistik yatırımları ancak uzun vadeli

²⁰⁰ “Gümrük Vergisi ve Toplu Konut Fonu İstisnası” Erişim: 14,10,2003. <http://www.hurriyetim.com.tr/haber/0,,sid~343@nvid~162300,00.asp>

²⁰¹ Katma Değer Vergisi Kanunu (3065 S.K.), Resmi Gazete. 9.07.2002.

yatırımlar için kendini finanse edebilecek yüksek maliyetli yatırımlardır. Bu yatırımların teşvik belgesine bağlanmış olması ve Katma Değer Vergisi istisnasından bu teşvik belgesi kapsamında yararlanılabilecek olması, düzenlemeyi hayata geçiren hükümetlerin konuyu dikkate aldıklarını göstermektedir.

2.4. Damga Vergisi İstisnası

Yatırımın tamamlanmasından sonra, ihracat taahhütlerine bağlı olarak Damga Vergisi ve harçlarla ilgili olarak getirilmiştir. 3505 Sayılı Kanun'un geçici ikinci maddesi gereğince yatırımcının, yatırımın tamamlanmasını müteakip 2 yıl içerisinde 10.000 ABD Dolar tutarı ihracat gerçekleştirmesi halinde aşağıdaki işlemler için tahakkuk eden Damga Vergilerinin 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu'na, harçların ise 492 Sayılı Harçlar Kanunu'na göre istisna edilmesini içermektedir:

- Şirket kuruluşu,
- Teşvik belgesinde öngörüldüğü kadar sermaye artırımını,
- Belge kapsamında kullanılan yatırım kredilerinin temini,
- Aynı hakların sermayeye ilave amacı ile şirket adına tapuya tescili.

Söz konusu teşvik ihracat şartına bağlanmıştır. Entegre lojistik yatırımları bakımından bu düzenleme ihracat yapan üretici birimlerin kendi bünyelerinde kurdukları lojistik birimlere ilişkin yatırımlar için etkilidir. Bununla birlikte, bağımsız lojistik firmaları için ya da iç pazarla çalışan çoğunlukla küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin oluşturduğu birlikler ya da kooperatifler için bu teşvik etkili olmamaktadır.

3. AB DEVLET YARDIMI İLKELERİNE UYUM SÜRECİNDE TÜRKİYE'DE VERGİ TEŞVİK UYGULAMALARININ SÜRDÜRÜLEBİLİRLİĞİ VE LOJİSTİK MERKEZLER GELİŞTİRİLME OLANAKLARI

3.1. Türkiye'de Vergi Teşvik Tedbirlerinin AB Devlet Yardımı İlkelerine Uyumu

Vergisel teşviklerin küresel rekabet ortamında haksız vergi rekabetine neden olması ile birlikte belirli ve seçici nitelikteki vergisel teşviklerin sürdürülebilirlik şansının ortadan kalkması, belirli sektörlerin ya da belirli nitelikteki firmaların vergisel teşvik araçları ile desteklenme şansını sınırlamıştır. Diğer taraftan genel nitelikteki teşvik mekanizmaları ile birlikte ekonominin geneli için gündemde olan bazı maliyetlerin ortadan kaldırılması eğilimi ise haksız vergi rekabeti yaratmıyor olması bakımından Avrupa Birliği'nde iç ticareti ve rekabeti zedelemiyor kabul edilmektedir. AB Komisyonu aşağıda belirtilen konularda devlet yardımı politikasını açıklığa kavuşturmak için çok sayıda rehber ve çerçeve metin yayınlamıştır:

- Kalkınmada geri kalmış bölgeler,
- Araştırma ve Geliştirme,
- İstihdam,
- Çevrenin Korunması,
- Güç durumdaki firmaların kurtarılması.

Lojistik faaliyetler ise vergisel teşviklere konu edilmesi bakımından bazen sektörel teşvik taleplerine konu olmakla birlikte bu faaliyetlerinin ekonominin geneli için stoklama, gümrükleme, depolama ve taşıma maliyetleri içermesi bakımından tüm işletmeler için ortak bir fonksiyon oluşturmaktadır. Diğer taraftan pek çok geri kalmış bölgenin pazara, nitelikli insan kaynaklarına, finans kaynaklarına yakınlık gibi kuruluş yeri seçim kriterleri bakımından uygun olmaması, bu bölgelerin istihdam ve rekabetçiliğini engellemektedir. Genel nitelikli teşviklerle bölgeye gelen yatırımcılar ise göstermelik, fizibl olmayan bazı projeleri başlatmakta ve yarıda bırakmaktadır. Diğer taraftan lojistik maliyetler bölgede fizibl olabilecek tüm üretim faaliyetleri için ortak ve yüksek maliyetler

teşkil etmektedir. Bu nedenle, kalkınma hareketi başlatılmak istenen bölgelerde kurulabilecek lojistik merkezlerde üretilecek lojistik çözümlerin işletmelerin kazançlarından ayrıcalıklı olarak indirilebilmesi ve bu bölgelerde lojistik temelli faaliyetlerin ihtiyaç duyduğu enerji ve yakıt maliyetlerindeki vergi yüklerinin geri kalmış bölgelere özgü olarak düşürülmesi, bu bölgelerin fiziki erişilebilirlik problemlerini azaltacaktır.

Geri kalmış bölgelerde insan kaynakları da önemli eksikliklerdendir. Günümüzde, üretilen ürünün dünya standartlarına ve farklı zevklere uygun hale getirilerek etkin işleyen pazarlama ve dağıtım kanalları ile dünyanın geri kalanına iletilmesinin gerekmesi, bazen insan kaynaklarını geri kalmış bölgeler için fiziki erişim imkanlarının da önüne çıkarmaktadır. Zira dünyada ön plana çıkan üretim modelleri, mal üretmek yerine müşteri çözümü üretme hedefine göre müşteri isteklerinin tam zamanında karşılanmasına yönelmiştir. Bu noktada lojistik çözümlerin rolü, bölgede hammadde tedarikinden satışa kadar uzanan zincir üzerinde, karşılaştırmalı üstünlüklere sahip üretim faaliyetlerinin tespiti olacaktır. Bu şekilde bölgenin üretim yapısına göre doğrudan işçilik ya da nitelikli işçilik ön plana çıkacak ve bölgeye özgü üretim faaliyetleri kalkınma kutbu olarak ön plana çıkacaktır. Lojistik merkezleri, devlet yardımları bakımından önemli kılan nokta ise, stratejik öneme sahip bu farklılaşmaların belirli sektörler veya belirli girişimlerin vergisel teşviki yerine ortak erişilebilirlik dezavantajlarının kaldırılması, kalkınma kutbunun oluşumunun ise lojistik faaliyetler önderliğinde piyasa güçlerine bırakılmış olmasıdır.

Örneğin Eskişehir'de pek çok hazır beton kaplama malzemesi üreten işletme, İstanbul piyasasında etkili olan firmalardan daha kaliteli, uzun ömürlü ve ucuz bordür üretebilmektedir. Zira gerek hammadde, gerek iklim, gerekse uzmanlaşmış işçilik nedeniyle Eskişehir'de kurulu bordür üreticileri İstanbul'daki rakiplerine göre karşılaştırmalı üstünlüklere sahiptir. Diğer taraftan birim ulaşım maliyetleri eklendiğinde İstanbul Belediyeleri'nde ihaleye giren firmaların fiyatları daha düşük kalmaktadır.

Açıkça ortadadır ki, etkin işleyen ve rekabetçi lojistik hizmetleri, Eskişehir'deki bordür üretici firmalara, hammadde tedarikinden satış sonrası hizmetlerine kadar müşteri ilişkileri, satın alma, tedarik, stok takibi, taşıma ve

depolama hizmetleri ile entegre olabilecektir. Bu şekilde, bir yandan firmaların tam zamanında, müşteriye özel üretim yapmaları, diğer yandan ise farklı pazarlara hatta yurt dışına açılmaları mümkün olabilecektir. Bu yapı Eskişehir’de kurulu üniversitelerin ilgili akademik birimler kurmalarını, firmaların özellikle pazarlama araştırmaları gibi tek başlarına önemli maliyetlere neden olacak maliyetleri geniş bir tabana yayarak ölçek ekonomilerine ulaşmalarını sağlayabilecektir. Dahası, tüm bunlar Eskişehir’de toprak temelli endüstrileri AB Devlet Yardımı ilkelerine aykırı olarak doğrudan bu endüstriye vergi teşviki sağlamaktan çok daha fazla “Faaliyet Odaklı” olarak destekleyen girişimler olacaktır.

Avrupa Birliği’nde sınırların kaldırılmasından sonra ortaya çıkması muhtemel sorunları gidermek amacıyla üye ülkelerde vergilerin koordinasyonu ve uyumlaştırılması yoluna gidilmiştir.

Üye ülkelerdeki vergi konuları ve oranlardaki farklılıkları gidermekle meşgul olan Avrupa Birliği, zarar verici vergi rekabeti ve tercihli vergi rejimlerinin sonlandırılması ile de yakından ilgilenmektedir. Zira, Avrupa Birliği ülkelerinin çoğunda (Belçika, Hollanda, İspanya, Portekiz, İrlanda, Lüksemburg, İtalya,...gibi) tercihli vergi rejimlerinden doğan zarar verici uygulamalar söz konusudur.

Bu nedenle Avrupa Birliği, OECD’nin çalışmalarını desteklerken diğer yandan da üye ülkelerde uygulanmakta olan tercihli vergi rejimlerine de kısa zamanda son verilmesi amacıyla girişimlerde bulunmaktadır. Her ne kadar bir sonuç alınamadıysa da Avrupa Birliği Komisyonu, üye ülkelerdeki tercihli vergi rejimlerinin sonlandırılması kararı almıştır.²⁰²

Zararlı vergi uygulamaları kavramı içerisinde vergi teşvikleri ile mücadele etmek amacıyla Roma Anlaşması’nda 87/1. madde ile vergi teşviklerinin de dahil olduğu “Devlet Yardımları” kavramını tanımlamış olan topluluk bir yardım düzenlemesi ile,

1. Bir firma ya da firmalara avantaj sağlanması,
2. Bu avantajın devlet kaynakları kullanılarak sağlanmış olması,

²⁰² Şennur Hoşyumruk, *Vergi Cennetleri, Tercihli Vergi Rejimleri ve Zarar Verici Vergi Rekabetinin OECD Ülkeleri ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi*, (Eskişehir: TC Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2003), s:127.

3. Topluluk içi rekabete ve ticarete zarar verilmesi,
4. Yardım ile belirli malların veya belirli girişimlerin seçilmesi halinde sağlanan yardımı "Ortak Pazarla Bağdaşmaz" bulmaktadır.

Diğer taraftan gerek 87. maddenin 2. bendinde sıralanmış olan otomatik muafiyetler ve gerekse aynı maddenin 3. bendinde sıralanmış olan Komisyon değerlendirmesi gerektiren muafiyetler ile açıkça ortaya konulmuştur ki, Avrupa Birliği, vergisel teşvikler ile gerçekleştirilmek istenen ekonomik ve sosyal politika hedefleri doğrultusunda uzun vadeli topluluk hedeflerinin yerine getirilmesi konusunda oldukça hassastır.

Türkiye'de, Hükümet, 8.5.2003 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanan 4842 sayılı Kanun ile gelir vergisinde yapılan değişiklikler sonrasında, yatırım indiriminden yararlanabilmek için teşvik belgesi alma zorunluluğunu kaldırmış ve yatırım indirimi oranlarını sabitlemiştir. Böylece belirli sektörlerin ve firmaların desteklenmesine yönelik vergisel teşvik anlayışı terk edilmiş ve gelecekte bölgesel teşviklere yönelineceği, bu konuda yasa tasarıları hazırlanmakta olduğu kamuoyuna ilan edilmiştir. Avrupa Birliği hedefine yönelik olarak bölgesel teşvik anlayışının belirlenmesi, Avrupa Komisyonu'nun bölgesel teşviklerin geçerliliği için çeşitli genelge ve rehberler yoluyla bölgelerin rekabetçiliği, istihdam olanakları ve bölgesel dezavantajların giderilmesi çabalarına katkıda bulunmayan yardımların geçerlilik ihtimalini ortadan kaldırmış olması nedeniyle yeterli olmamaktadır.

Diğer taraftan Türkiye, yıllar boyunca dengeli kalkınma anlayışı ile başarısız olmuş bir ülkedir. Nitekim, çeşitli nedenlerle bir çok vergisel ve hatta nakit teşvik programı ile özellikle geri kalmış bölgelerin sanayileşmesi hedeflenmiş fakat bu bölgelerin sanayi için gerekli olan donanım ve beşeri sermaye adına erişilemez mesafeler ardında oluşu engeli aşılammıştır. Ayrıca Organize Sanayi Bölgeleri ve Serbest Bölgeler de yerel kalkınma hamlesi için gerekli olacak yatırımların desteklenmesi adına değil kapalı ve vergiden muaf özel alanlar olarak işlev görmüştür. Oysa Avrupa Komisyonu böylesi vergiden muaf alanları kabul edilebilir olarak değerlendirmek için sanayi ve ticaret ortamında rekabete zarar verilmemesi kaydıyla bu bölgelerin yerel kalkınma ve

istihdama önemli ölçüde katkı yapmalarını, bölgelerin geri kalmışlıklarına ilişkin sorunlara çözüm getiriyor olmalarını beklemektedir.

3.2. Türkiye’de AB Devlet Yardımı İlkelerine Uygun Lojistik Merkezler Geliştirme Olanakları

Avrupa Birliği’ne aday ülke konumunda olan Türkiye, diğer pek çok alanda olduğu gibi devlet yardımları ile ilgili olarak da pek çok yasal düzenleme yaparak Birlik normlarına uyum sağlamakla mükelleftir. Devlet yardımlarına ilişkin yasal düzenlemeler de bu mükellefiyetlerin arasındadır.

Birliğin tek pazarda etkin rekabetin önündeki engelleri uzun vadeli olarak ortadan kaldırma gayreti aday ülkeleri, özellikle vergi teşviki içerikli olarak hazırlanan kalkınma programlarında Roma Anlaşması’nın Devlet Yardımları ile ilgili düzenlemelerine ve AB Komisyonu’nun raporlarına uyum göstermeye zorlamaktadır.

Buna göre genel ekonomik faaliyetlerin gerçekleştirilmesine yönelik olarak belirli maliyetlerin üzerindeki vergi yükünün düşürülmesi bütün firmalara ve tüm malların üretimine uygulanmak şartıyla devlet yardımı olarak görülmemektedir. Diğer taraftan geri kalmış bölgelerin kalkınmasında pozitif etkileri olan faaliyetlerin, bu nitelikte olmayanların aksine vergisel teşviklerle desteklenmesi uygun görülebilmektedir.

Türkiye serbest bölge ve tercihli vergi rejimi uygulamaları nedeniyle AB Devlet Yardımı ilkelerine aykırı vergisel düzenlemelerin uygulanmakta olduğu bir ülkedir. Diğer taraftan bu uygulamaların derhal kaldırılması ülke ekonomisine zarar verebilecektir.

Lojistik merkezler bu noktada gerek AB’nin tek pazarda etkin rekabet hedefi gereği bazı geri kalmış bölgelerde oluşacak katma değerlerin iletimi konusunda ve gerekse serbest bölgelerin sahip olduğu pek çok olumsuz özelliği barındırmıyor olması nedeniyle orta ve uzun vadede serbest bölgelerin alternatifi olabilecek durumdadır. Zira,

1. Lojistik merkezler istihdam ve kalkınma üzerinde pozitif etkilere sahiptir,
2. Bölgesel dezavantajları giderebilecek potansiyel etkilere sahiptir ve

3. Diğer ülkelerin ekonomilerinde önemli negatif etkiler yaratmaksızın pozitif etkiler yaratabilecektir.

Buna göre bu merkezlerde, lojistik hizmet veren birimlerin yatırım yapmasını ve faaliyet göstermesini cazip kılmak amacıyla profesyonel lojistik hizmet veren işletmelerin desteklenmesi mümkün olabileceken, diğer taraftan profesyonel lojistik firması olmamakla birlikte esas faaliyet alanı ile ilgili olarak lojistik üslerden yararlanmak isteyen işletmelerin ilgili maliyetlerini ayrıcalıklı vergi teşviklerinden yararlanarak vergiden indirmeleri sağlanabilecektir. Bu noktada dikkat edilmesi gereken konu ise entegre nitelik taşıyan lojistik yatırımlarının katma değer ifade etmeyen basit ulaşım yatırımlarına göre farklı düzenlemelerle teşvik edilmesi gereğidir.

SONUÇLAR

Ulaşım güçlükleri önemli olmakla birlikte ekonomik birimlerin tek bir ulaşım formuna ihtiyaç duymaması, aksine entegre lojistik çözümlerin etkinliğinin artması, 1970'lerden günümüze kadar olan süreçte altyapı yatırımlarının da yeniden ele alınmasını gerekli kılmıştır. Daha fazla yatırımın daha fazla refah getireceği görüşü Avrupa Birliği'nde rafa kaldırılarak bölgelerin rekabetçiliğine odaklanılmış ve üretken yatırımlar için uygun hedeflere bir yönelme gerçekleşmiştir. Bu yönelim, Türkiye gibi bu konuda çok önemli aşama kaydetmemiş bir ülke için önemlidir. Zira maliye politikasının giderler ayağını etkisiz ulaşım yatırımları ile ziyan etmek ve diğer taraftan da bölgelerin rekabetçiliğini uyarmayan vergi teşvikleri ile gelirler politikasına darbe indirmek daha fazla devam ettirilemeyecek uygulamalardır. Bu uygulamalar uluslararası düzeyde tepki görmektedir. Başka bir deyişle, verimsiz ve rekabeti zedeleyici vergisel teşviklerin stratejik ülke politikası olarak değerlendirilebilmesi için Avrupa Komisyonu onayı alması artık bir zorunluluk haline gelmiştir. Ülkeler daha az vergi teşviki ile ve daha az altyapı yatırımı ile desteklenen üretim ve dağıtım üsleri oluşturmaya yöneltilmektedir.

Diğer taraftan uygulanan teşvik politikaları sonucunda elde edilen başarılar çeşitli bölgelerde homojen bir nitelik göstermemiştir. Bir yandan dengesiz kalkınma modelinin bir gereği olarak sürükleyici endüstriler etrafında yoğunlaşmanın gerekliliği teşvik politikalarında farklılaşmalar gerektirirken, diğer yandan elde edilen kalkınma performansının tüm bölgeye yayılması ve bölge çapında etkin işleyen ağlar oluşturulması için teşvik düzenlemeleri maliyet etkin olarak yeniden düzenlenmelidir. Bir yanda bu sürükleyici endüstriler için tedarik zincirinin ham madde tedarikinden nihai ürünün tüketiciye iletimine kadar olan bütünü içindeki aktörler ve diğer yanda bu entegrasyonun önemli parçalarından olan entegre lojistik faaliyetleri ayrıcalıklı vergi teşvikleri ile desteklenmelidir.

Avrupa Birliği hedefi ile birlikte Türkiye'ye gelmesi muhtemel büyük yatırımcılar, yerel ağlar ve etkin çalışan bir ekonominin aktif aktörleri olan işletmeler ile stratejik işbirliği çalışmalarını arayacakken, mevcut performansın bölgeye yayılmaması halinde hem daha az yatırım çekilebilecek, hem belirli şartlarla gelecek az sayıda yatırımcı mevcut işletmelerin işlerini elinden alacak

ve hem de mevcut ağlar yeni şirketlerin imkanları ile yenilense bile yerel şirketler toplam kazançtan çok küçük paylar alabileceklerdir.

Diğer yandan tek pazarda etkin rekabet hedefi peşinde olan Avrupa Birliği, Roma Anlaşması ile açıkça ortaya koymuştur ki, vergi teşviklerinin belirli sektörleri, girişimleri veya bölgeleri topluluk içi rekabete aykırı olacak şekilde desteklemesi Roma Anlaşması'na aykırıdır. Bununla birlikte, topluluğun uzun vadeli çıkarları gereği, belirli istisnai durumların devlet yardımlarını geçerli kılabileceği de kabul edilmiştir. Anlaşmanın devam eden hükümleri ve bu istisnaların uygulama esaslarını ortaya koymak için Avrupa Komisyonu tarafından genelge, rapor ve rehberler yayınlanmıştır. Devlet yardımlarının devam ettirilebilmesi için nihai değerlendirmeyi yapacak Avrupa Komisyonu'nun ilgili değerlendirmelerinde seçici davranacağı ortaya koyulmuştur. Geri kalmış bölgelerin desteklenmesinde rekabetçiliğin artırılması ve girişimciliğin güçlendirilmesi konusunda Ulaşım Şebeke Sistemleri, Enerji, Telekomünikasyon ve Ar-Ge faaliyetleri gibi konular ön plana çıkartılırken vergiden muaf bölgelerin sürdürülebilirliği için bu bölgelerde bölgenin uzun vadeli rekabetçiliğine odaklanmayan teşvik düzenlemelerinin kaldırılması öngörülmüştür.

Özellikle, Serbest Bölge şeklinde yapılandırılan vergiden muaf alanlara ilişkin uygulamalarda Birlik içerisinde dengeli kalkınma hedefine katkı sağlamayan, bölgesel rekabetçilik ve istihdam olanaklarına etki etmeyen, daha çok pasif faaliyetleri destekleyen ve vergiden kaçınma olanakları sağlayan vergi cennetleri yerine;

1. Serbest bölgelerde altyapı hizmetlerinin sunulması,
2. Ucuz işçilik ve vergi indirimlerini ön plana çıkaran teşvik sistemlerinden vazgeçilerek lojistik konularına önem verilmesi, düzenli ulaşım ağlarının oluşturulması, rekabetin "hizmetin kalitesi" platformuna taşınması, işçi verimliliğinin artırılması ve işgücünün eğitilmesi,
3. Vergi rekabeti konusunda üye ülkelerce araştırmalar yapılması ve uluslar arası standartlara uygun yeni politikalar üretilmesi konuları ön plana çıkmıştır.

Bu çalışmada Türkiye'deki mevcut vergi teşvik sisteminin genel bir değerlendirmesi yapılmış, Teknoloji Geliştirme Bölgeleri, Serbest Bölgeler, Endüstri Bölgeleri, Organize Sanayi Bölgeleri gibi endüstriyel birlikteliklere sağlanan vergisel kolaylıklar tartışılarak, lojistik faaliyetlerin özellikle geri kalmış bölgelerin desteklenmesinde tüm üretim firmalarının erişilebilirlik çözümlerine olan katkısı oranında vergisel teşviklerle desteklenmesi gereğine dikkat çekilmiştir.

Genel nitelikli vergisel teşviklerle eşit ve dengeli bir kalkınma hareketi sağlayamamış olan Türkiye, AB adaylık sürecinde özellikle geri kalmış bölgelerle ilgili yapısal sorunlarını çözmekle mükelleftir. Diğer taraftan dengesiz kalkınma modeli çerçevesinde kalkınma kutbu yaklaşımını izleyerek belirli bölgelerde belirli anahtar endüstriler liderliğinde oluşacak bir kalkınma modeli ile ilgili olarak vergi teşvik sisteminin kullanımında Roma Anlaşması'nın Devlet Yardımları ile ilgili 87/1. maddesi önemli bir engeldir.

Bununla birlikte, Roma Anlaşması'nın Devlet Yardımlarına ilişkin maddeleri 87/1. maddeden ibaret olmayıp bu yardımların uygulama esaslarına ilişkin istisnalar aynı maddenin 2. ve 3. fıkrasında belirlenmiş, ve 88. madde ile bu istisnaların uygulanmasında Avrupa Birliği Komisyonu yetkilendirilmiştir.

Bu maddeye dayalı olarak ilgili değerlendirmelerinde yayınladığı rapor, rehber ve bildirimlerle AB uzun vadeli perspektifini de yansıtan Komisyon için önemli bir aday ülke olarak Türkiye'nin yapısal sorunlarından kaynaklanan bölgesel gelişmişlik farkları nedeniyle bölgelerin rekabetçilik ve istihdam olanaklarının ortaya çıkarılması gereklidir.

Bu durumda Türkiye, özellikle eşit ve dengeli kalkınma arayışında bölgelerin erişilebilirlik dezavantajlarının ortadan kaldırılması konusunda lojistik merkezlerini kullanmak için Komisyon raporlarına uygun hareket etmek zorundadır.

AB Anlaşması'nın 87/3. maddesindeki muafiyetlerden yararlanmak isteyen bölgeler ile ilgili olarak, "Doğrudan Devlet Yardımlarının İşletme Vergilerine Uygulanması Hakkındaki Genelge" hükümleri, vergisel teşviklerin AB Devlet Yardımı ilkelerine uygunluğu konusunda Komisyon'un yapacağı değerlendirmelere rehberlik edecek en önemli yayınlardan biridir. Bu genelgeye

göre ilgili vergisel teşvikin AB hedeflerine katkı sağlayabilecek olması ile ilgili olarak aşağıdaki koşulları yerine getiriyor olması gereklidir:

1. Bölgesel kalkınma ve istihdam üzerinde olumlu etkileri olma,
2. Bölgesel dezavantajları giderebilecek potansiyel etkilere sahip olma,
3. Diğer ülkelerin ekonomilerinde önemli negatif etkiler yaratmaksızın pozitif etkiler yaratma.

Bu nedenle, özellikle geri kalmış bölgelerde elde edilen çözümlere ilişkin maliyetlerin üretim işlemelerinin vergilendirilebilir gelirinden ayrıcalıklı değerlendirmelerle düşürülmesi imkanı, AB'nin devlet yardımlarına ilişkin ilkelerine aykırı olmayabilecektir.

Diğer taraftan, lojistik altyapısı sayesinde oldukça önemli miktarda imalat sanayi yatırımı çekmiş; ayrıca dış ticaret hacmini artırmış olan Fransa'daki lojistik merkezlerde olduğu gibi etrafı çevrili bir bölgede bulunan firmaların vergi matrahlarından indirilen lojistik maliyetlerin önemli bir kalkınma etkisi sağlamaması ve Belçika'daki dağıtım merkezleri rejimindeki gibi yalnızca dağıtım merkezleri şeklinde işleyen firmalara özgü bir ayırım hem OECD hem de AB tarafından iç hukuk sisteminden haksız bir farklılaşma olarak kabul edilmektedir.

Türkiye, geri kalmış bölgelerin destelenmesi konusunda bölgesel niteliği ağır basan yatırımlara yönelmek hedefindedir. Bu amaç doğrultusunda 2 Şubat 2004 tarihinde yayımlanan Teşvik Yasası, yıllık geliri 1500 doların altındaki iller için gelir vergisi stopajını hafifleten düzenlemeler içermektedir. Ayrıca bazı vergi dışı teşviklerle de sözkonusu 36 ile yönelik yatırımlar desteklenmektedir.

Diğer taraftan küresel rekabet günümüzde oldukça şiddetlidir. Küresel rekabet şartlarında ayakta kalmak isteyen işletmelerin özellikle teknoloji kullanımı ve teknoloji yönetimine ilişkin yeteneklerini geliştirmeleri, küresel boyutta en uygun hammadde tedarik imkanlarını kullanmaları, uygun stok politikaları ve doğru dağıtım stratejileri izlemeleri için etkin lojistik ve tedarik zinciri yönetimi politikaları ile desteklenmeleri gerekmektedir.

Bu nedenle imalat sanayii konusunda başarı sağlanması için geri kalmış yörelere yönelik desteklerin, bu bölgelerde faaliyet göstermemekle birlikte çeşitli

merkezler oluşturarak bu bölgelerdeki üretim faaliyetlerini destekleyen profesyonel lojistik firmaları için de tanınması gerekmektedir. Diğer taraftan entegre lojistik çözümlerini kendi bünyesinde geliştirmek isteyen firmalar için yatırım indiriminin ayrıcalıklı değerlendirmelerle uygulanması ekonomide konsolide edilmemiş yük trafiğinin olumsuz dışsallıklarını hafifletecek olması bakımından etkili bir düzenleme olabilecektir.

Bu noktada, küresel lojistik merkezler serbest bölgeler, endüstri bölgeleri, organize sanayi bölgeleri gibi endüstriyel birlikteliklere entegre olabilecek yapılanmalar olarak dikkat çekmektedir. Bir organize üretim üssünün küresel pazarlara açılış imkanı olan lojistik merkezler gerek iş ve üretim yapmak için doğru yatırım yerlerini araştıran girişimciler için Türkiye'nin önemini artıracaktır. Ayrıca, Türkiye'deki fiziki ve beşeri tüm kaynakların işlenerek dünyanın talebine uygun olarak şekillendirilmesi; dış pazarlara doğru zamanda, doğru ambalajla, doğru imajla ve doğru fiyatla sunulması bu merkezler sayesinde mümkün olabilecektir.

KAYNAKLAR

Kitaplar

Alp, Ali. **Finansın Uluslararasılaşması**. İstanbul: Yapı Kredi Yayınları-1337 Cogito-92, 1999.

Altınyıldız, Ziya. **Türkiye’de Sanayi Sektöründe Devlet Yardımları ve Avrupa Topluluğu Uygulaması**. Ankara: Başbakanlık Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı, 1992.

Aydoğuş, İsmail. **Türkiye’nin Avrupa Birliği ile Bütünleşme Sürecinde Devlet Yardımları**, Afyon: Kocatepe Üniversitesi Yayın No:28, 2000.

Arzova, Burak. **Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetimi**. İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2002.

Ballou, Ronald H. **Basic Business Logistics**. New Jersey: Prentice Hall International Editions, 1987.

Banister, David and Berechman Joseph. **Transport Investment and Economic Development**. Amsterdam: UCL Press, 2000.

Begg David, Fischer Stanley, Dornbusch Rudiger. **Mikroiktisat**. İngilizceden çeviren: Vildan Serin. **Mikro İktisat**. İstanbul: Alkım Yayınları, 2000.

Bıyık, Recep, Kıratlı Aydın. **Vergi Teşvik ve Korumaları**, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2001.

Duran, Mustafa. **Türkiye’de Uygulanan Yatırım Teşvik Politikaları (1968-1998)**, Ankara: Hazine Müsteşarlığı Araştırma ve İnceleme Dizisi, No.19; 1998

Duran, Mustafa. **Teşvik Politikaları ve Doğrudan Sermaye Yatırımları**, Ankara: TC Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı Araştırma ve İnceleme Dizisi, No.33, 2003

Esin, Arif. **Devlet Yardımları**. İstanbul: İktisadi Kalkınma Vakfı, 76, 1989.

European Commission, **Company Taxation in the Internal Market**, Luxembourg: Office for Official Publications of the European Communities, 2002.

Frazelle, Edward H. **Supply Chain Strategy**. New Jersey: McGraw-Hill, 2002.

Hoşyumruk, Şennur. **Vergi Cennetleri, Tercihli Vergi Rejimleri ve Zarar Verici Vergi Rekabetinin OECD Ülkeleri ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi**, (Eskişehir: TC Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2003).

İncekara, Ahmet. **Türkiye’de Teşvik Sistemi**. İstanbul: İstanbul Ticaret Odası Yayını, 1995.

İnceci, Barbaros. **Avrupa Topluluğu ve Türkiye’de Sübvansiyonlar**, İstanbul: İstanbul Sanayi Odası ve Marmara Üniversitesi Avrupa Topluluğu Enstitüsü, 1993.

Güvemli, Oktay, Chambers, Nurgül, R. ve İme, Mustafa. **Yatırım Projelerinin Düzenlenmesi, Değerlendirilmesi ve İzlenmesi**, (İstanbul : MÖDAV, 1997).

Jimenez, Adolfo J. Martin. **Towards Corporate Tax Harmonization in the European Community**, London: Kluwer Law International, Series on International Taxation: No 22, 1999.

Karluk, Rıdvan. **Dünya Ekonomisinde Uluslararası Ekonomik Kuruluş ve Birleşmeler**, İstanbul: Bilim-Teknik Yayınevi, 1990.

----- **Uluslararası Ekonomik Kuruluşlar**, İstanbul: Türkbank Yayınları, 1996.

Kibritçioğlu, Aykut. **Serbest Bölgelerin Makroekonomik Etkileri ve Bazı Düşündürdükleri**. Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Tartışma Metinleri Sekreteryası, 1997.

Kotler, Philip, Jatusrupitak, Somkid and Maesincee, Suvit. **Ulusların Pazarlanması**. İngilizceden çeviren: Ahmet Buğdaycı. İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 2000.

Lee, Chang Jae. **Korea's Strategy for a Business Hub of Northeast Asia**, Korea Institute for International Economic Policy. Seoul: International Conference on the Global Information Society and National Strategies, 2002.

Lier, A.P., Van Vliet D.G., Heering, A.D.G. and ZEVENBOOM, G.H. **Tax and Legal Aspects of EC Harmonisation**, Deventer the Netherlands: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1993.

Lowell, Bryan. **Race for the World**. Boston: Mass Harvard Business Review Press, 1998.

Porter, Michael, E., **The Competitive Advantage of Nations**, New York: The Free Press, 1990.

Saygılıoğlu, Nevzat ve Arı, Selçuk. **Etkin Devlet: Kurumsal Bir Tasarı ve Politika Önerisi**, İstanbul: Sabancı Üniversitesi Yayınları, 2002.

Sepici, İbrahim. **İşletmelerin Doğrudan Vergilendirilmesi ve Avrupa Birliği Devlet Yardımları Mevzuatı**, Ankara: Hazine Müsteşarlığı Teşvik ve Uygulama Genel Müdürlüğü, 2003.

Shaerlaeckens, Ingrid. **European Community Legislation on Free Trade Zones, Free Trade Zones in the New Europe**, A Publication of Flagstaff Institute, Arizona, 2000.

Soydan, Billur, Yaltı. **Avrupa Birliği'nde Dolaysız Vergiler**, Beta Yayınları, İstanbul, 2002.

Toroslu, M., Vefa. **Serbest Bölgeler**, İstanbul: Beta Yayınları, 2000.

Turhan, Salih. **Vergi Teori ve Politikası**. İstanbul: Filiz Kitabevi, 1993.

Methibay, Yaşar. **Avrupa Topluluğu'nda Vergi Uyumlaştırması ve Türk Kurumlar Vergisi**, Ankara: Turhan Kitabevi, 1996.

Nadaroğlu, Halil. **Kamu Maliye Teorisi**. Beta Yayınları, İstanbul, 2000.

Pehlivan, Osman. **Kamu Maliyesi**. Derya Kitabevi, Trabzon, 2000.

Uluatam, Özhan ve Methibay, Yaşar. **Vergi Hukuku**. Ankara: İmaj Yayıncılık, 1999.

Dergiler

Akbulut, Akın. "İyi Bir Vergi Politikasının Temel İlkeleri", **Vergi Dünyası Dergisi**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Kasım, 2003.

Borgsmidt, Kirsten. "European Tax Policy and Characteristics of EU Secondary Tax Law", **European Business Law Review**, Kluwer Law International, May, 2003.

Bos, W.J. "The Changing World of European Tax Policy", **European Taxation**, International Bureau of Fiscal Documentation, September, 2000.

Bowen, J. "Airline Hubs in Southeast Asia: National Economic Development and Modal Accessibility", **Journal of Transport Geography**, Pergamon, 8 2000.

Cohen, Susan G. and Mankin, Don. "Complex Collaborations in the New Global Economy", **Organizational Dynamics**, American Management Association, Vol. 31, No. 2, 2002.

Dressler, Soeren and Müller, Kurt-Henrik. "Competitive Advantage for Integrated Vertical Value Chains", **Cost and Management**, Society of Management Accountants of Canada, September, 2003.

Florence, Parly. "The Code of Conduct and the Fight Against Harmful Tax Competition", **European Taxation**, International Bureau of Fiscal Documentation, September, 2000.

Hamaekers, Hubert. "Tackling Harmful Tax Competition – a Round Table on the Code of Conduct", **European Taxation**, International Bureau of Fiscal Documentation, September, 2000.

İleri, Yusuf. "Yatırım İndirimindeki Kırılmaların Ekonomiye Etkileri", **Vergi Dünyası**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, S:267, Kasım, 2003.

Kaynak, Harun. "Vergisel Bir Teşviğin Ayakta Kalma Mücadelesinin Adı: Ar-Ge Ertelemesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, (Kasım 2003), S:267.

Kıratlı, Aydın. "Gelir ve Kurumlar Vergisi Kapsamında Ar-Ge Ertelemesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Nisan, 2001.

Lee, H. and Yang, H.M. "Strategies for a Global Logistics and Economic Hub: Incheon International Airport", **Air Transport Management**, Pergamon, 9, 2003.

Lodin, Sven-Olof. "The Competitiveness of EU Tax Systems", **European Taxation**, International Bureau of Fiscal Documentation, May, 2001.

Martin, James H., Grbac, Bruno. "Using Supply Chain Management to Leverage a Firm's Market Orientation", **Journal of Industrial Marketing Management**, 32, 2003.

Mentzer, De WITT, Keebler, Min, Nix, Smith, and Zacharia, "Defining Supply Chain Management", **Journal of Business Logistics**, Vol.22, no.2, 2001.

Olds, K. "Globalization and Production of New Urban Spaces: Pacific Rim Megaprojects in the Late 20th Century". **Environment and Planning**, A27, 1995.

Olhager, Jan. "Linking Manufacturing Strategy and Production Planning and Control", **Production Planning&Control**, Taylor&Francis Group, Vol.14, No.6, September, 2003.

Organ, İbrahim. "Avrupa Birliği ve Türkiye'deki Serbest Bölge Uygulamalarının Karşılaştırılması", **Vergi Dünyası Dergisi**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, S.266, Ekim, 2003.

Peterson, Kirk A., Grimm, Curtis M. and Thomas M. Corsi. "Adopting New Technologies for Supply Chain Management", **Transportation Research Part E**, Pergamon Press, 39, 2003.

Pinto, Carlo. "EC State Aid Rules and Tax Incentives: A U-Turn in Commission Policy? (Part I)", **European Taxation**, International Bureau of Fiscal Documentation, August, 1999.

----- . "EC State Aid Rules and Tax Incentives: A U-Turn in Commission Policy? (Part II)", **European Taxation**, International Bureau of Fiscal Documentation, September, 1999.

Pınar, Abuzer. "Vergilemenin Siyasi İktisadı", **Ankara Üniversitesi SBF Dergisi**, 55-2,1999.

Porter, Michael E. "Clusters and the New Economics of Competition", **Harvard Business Review**, November-December, 1998.

Sztyber, Wladyslaw Bogdan. "Market and State in Times of Globalisation", **European Journal of Law and Economics**, Kluwer Academic,12, 2001.

Tanrikulu, Ahmet Kenan. "Üç Yasa ile Türkiye'de Türkiye'de Yeni Yatırım Ortamı", **Made in Turkey Dergisi**, Yabancı Sermaye Derneği Yayını, Mart/Nisan, 2002.

Zhang, Anming. "Analysis of an International Air-Cargo Hub: The Case of Hong Kong", **Journal of Air Transport Management**, Pergamon, September, 2003.

"Türkiye Lojistik Sektöründe Hizmet Üretenler ile Hizmet Alanlar Arasındaki İlişkiler", **3D Lojistik Dergisi**, Lojistik Derneği Yayını, S.17, 2004.

Raporlar

"Code of Conduct on Business Taxation/Primorolo Group".

http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/law/primarolo/primarolo_en.pdf

Commission Decision 95/452/EC of 12 April 1995, Official Journal L 264 of 7 November 1995.

“Comission Notice on the Application of the State Aid Rules to Measures Relating to Direct Business Taxation”, Official Journal of the European Communities, December, 1998, C 384/3.

Communication from the Comission to the Council and the European Parliament on “Guidelines on Company Taxation”, SEC (90) 601 final, Brussels: 20.04.1990.

“Dünyada Önemli Lojistik Merkezler”. İstanbul: Uluslararası Nakliyeciler Derneği Ar-Ge ve İstatistik Departmanı Raporu, 2002.

“Report on the Implementation of the Comission Notice on the Application of the State Aid Rules to Measures Relating to Direct Business Taxation”.

“The Structural Funds and Their Coordination with the Cohesion Fund: Communication of the Commission”, (Erişim: 7.02.2004).

http://europa.eu.int/comm/regional_policy/sources/docoffic/official/guidelines/pdf/orientations_en.pdf

“Vergi Reform Komisyonu Raporları”. İstanbul: Damga Matbaası Cilt 1, 1969.

Resmi Gazete

Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (3946 S.K.), **Resmi Gazete**. 21804; 30.12.1993.

Katma Değer Vergisi Kanunu (3065 S.K.), **Resmi Gazete**. 9.07.2002.

Gazete

Bumin Doğrusöz, “Yatırım İndirimi Stopajı”, **Dünya Gazetesi**. 26.5.2003.

Drucker, Peter F. “Be Data Literate – Know What to Know”, **Wall Street Journal**, 1.1.1992.

Veysi Seviğ, “Yatırım İndirimi Uygulamasında Yeni Dönem”, **Dünya Gazetesi**, 8.5.2003.

İnternette Erişilen Kaynaklar

“Code of Conduct on Business Taxation/Primorolo Group”, (Erişim:01.01.2004).
http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/law/primarolo/primarolo_en.pdf

“Commission Guidelines: Guidelines on National Regional State Aid Rules”,
 (Erişim: 12.04.2004)
http://www.stateaidscotland.gov.uk/state_aid/SA_MainView.jsp?pContentID=344&p_applic=CCC&p_service=Content.show&

“Doing Investment in Turkey”. (Erişim: 03.02.2004).
<http://www.deloitte.com/dtt/cda/doc/content/Doing%20Investment%20in%20Tur>

“EC State Aid Rules”. (Erişim: 03.04.2004).
<http://www.scotland.gov.uk/library5/finance/spfm/spfm-43.asp#KeyPoints>

“Endüstri Bölgeleri ve Küme Yaklaşımı” . (Erişim: 17.11.2003).
http://www.activefinans.com/activeline/sayi23/endustri_bolgeleri.html

“EU Rejects French Tax Benefits for International Headquarters”, (Erişim: 17.11.2003).

http://www.ffhsj.com/cmemos/030523_french_tax_bens.pdf+france%2Blogistic+centers%2Btax&hl=tr&ie=UTF-8

“European Competetion Policy – in particular developments in policy on State aid control”, (Erişim: 03.05.2004).

http://europa.eu.int/comm/competition/speeches/text/sp1997_020_en.html

“European Community State Aid Rules”. (Erişim: 02.04.2004).

http://www.hillfields.org.uk/Objective_2/EC%20State%20Aid%20Rules.doc

“Galileo: European Satellite Navigation System”. (Erişim: 01.12.2003).

http://europa.eu.int/comm/dgs/energy_transport/galileo/index_en.htm

“Gümrük Vergisi ve Toplu Konut Fonu İstisnası”. (Erişim: 14.03.2004).

<http://www.hurriyetim.com.tr/haber/0,,sid~343@nvid~162300,00.asp>

“Logistics Hubs in France”. (Erişim: 03.02.2004).

<http://www.afii.fr/France/KeySectors>

“Logistics: France – a Choice Position”. (Erişim: 17.11.2003).

<http://www.afii.fr/France/KeySectors/Operations/?p=logistics&l=en>

“Serbest Bölgenin Tanımı”. (Erişim: 03.12.2003).

<http://www.foreigntrade.gov.tr/sb/Atinterb.htm>

“Serbest Bölgelerde Sağlanan Teşvik ve Avantajlar”. (13.04.2004).

<http://www.foreigntrade.gov.tr/sb/Atinterc.htm>