

**TÜRKİYE’DE SERBEST BÖLGELER VE VERGİ UYGULAMALARI:  
BURSA SERBEST BÖLGESİ ÖZELİNDE BİR DEĞERLENDİRME**

**Ebru CILLI**

**Yüksek Lisans Tezi**

**Danışman: Yrd. Doç. Dr. Ufuk SELEN**

**Uşak**

**Temmuz, 2013**

**TÜRKİYE'DE SERBEST BÖLGELER VE VERGİ UYGULAMALARI:  
BURSA SERBEST BÖLGESİ ÖZELİNDE BİR DEĞERLENDİRİLME**

**Ebru CILLI**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Maliye Anabilim Dalı**

**Danışman: Yrd. Doç. Dr. Ufuk SELEN**

**Uşak**

**Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**

**Temmuz, 2013**

## TEZ ÖZETİ

### TÜRKİYE’DE SERBEST BÖLGELER VE VERGİ UYGULAMALARI: BURSA SERBEST BÖLGESİ ÖZELİNDE BİR DEĞERLENDİRME

Ebru CILLI

Maliye Anabilim Dalı

Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Temmuz 2013

Danışman: Yrd. Doç. Dr. Ufuk SELEN

Serbest bölgeler, ülkenin siyasi sınırları içinde olmakla birlikte gümrük ve kambiyo mevzuatının uygulanması bakımından gümrük bölgesi dışında kalan yerlerdir. Serbest bölgeler ihracatı arttırmak, yabancı sermaye girişini kolaylaştırmak ve döviz rezervlerini arttırmak gibi ülkelerin ekonomik amaçlarına hizmet eden oluşumlardır.

Türkiye’de 1980’li yıllarda ihracata dayalı ekonomik büyüme modelinin bir sonucu olarak ortaya çıkmış bulunan serbest bölge olgusu, yatırımcı yerli ve yabancı tüm firmalara bir takım avantajlar sağlamaktadır.

Serbest bölgelere sağlanan bu avantajlar içerisinde firmaların serbest bölgelere yönelmesinde en etkili olanı vergisel avantajlardır. 2004 yılında çıkarılan 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşvikine İlişkin Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun’la Serbest Bölgeler Kanunu (SBK)’da yapılan değişiklik öncesinde serbest bölgelerde vergi, kambiyo ve gümrük mevzuatı hükümleri uygulanmaz ve firmaların faaliyetlerinden elde edilen kazançlar vergi dışı bırakılırken, bu kanunun yürürlüğe girmesiyle birlikte serbest bölgelerde vergisel anlamda köklü değişiklikler yapılarak, vergi kanunları uygulanmaya başlanmıştır.

Çalışmada Türkiye'deki serbest bölgelerdeki vergi uygulamaları üzerinde durularak, vergisel düzenlemelerin serbest bölgede yatırım yapan firmaların kararları üzerindeki etkisi ölçülmeye çalışılmıştır. Bursa Serbest Bölgesi özelinde firmalarla görüşülerek anket uygulamaları yapılmış ve yatırım kararlarında vergisel düzenlemelerin önemi ortaya konulmuştur.

**Anahtar Kelimeler:** *Türkiye, Türkiye'de Serbest Bölge, Gümrük Bölgesi, Serbest Bölgeler, Vergi, Serbest Bölgelerin Vergilendirilmesi, Bursa Serbest Bölgesi.*

## **ABSTRACT**

### **FREE ZONES IN TURKEY AND TAX APPLICATIONS: A CASE STUDY ON THE BURSA FREE ZONE**

Ebru CILLI

Department of Public Finance

Social Sciences Institutes Uşak University, July 2013

Advisor: Asst. Prof. Dr. Ufuk SELEN

Free zones are the places outside the customs zone in terms of the tariff and foreign exchange laws while they are included in political borders of country. Free zones serve the purposes of increasing foreign trade, making foreign investment inflow easier and increasing foreign exchange reserves.

Free zones founded as a result of the economic growth based on foreign trade in 1980s provide several facilities to all local and foreign firms.

Tax-related facilities are the most efficient factor for the firms in head towards free zones. Before the change made in Free Zones Law with the law no: 5084 on Amendments to Some Other Laws on Investment and Employment Encouragement, tax, foreign exchange and customs rules provisions weren't applied and the revenue obtained from the firms' operations were tax free. But after this law entered into force, tax-related radical changes have been made in free zones and tax laws have been applied.

In this study, tax applications made in free zones have been discussed and the impacts of tax applications on investment decisions of the firms operating in free zones have been tried to be determined. Survey studies have been made by the negotiations with the managers working in Bursa Free Zone and the importance of tax applications on investment decisions have been measured.

**Key Words:** *Customs Area, Free Zones, Free Zones in Turkey, Tax, Taxation in Free Zones, Investment Desicions.BursaFree Zone.*

## JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

Maliye Anabilim Dalı yüksek lisans öğrencisi Ebru CILLI'nın "Türkiye'de Serbest Bölgedeki Vergi Uygulamalarının Bursa Serbest Bölgesi Özelinde Değerlendirilmesi" başlıklı tezi 4 Temmuz 2013 tarihinde, aşağıdaki jüri tarafından Lisansüstü Eğitim Öğretim ve sınav Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca, Yüksek Lisans tezi olarak değerlendirilerek kabul edilmiştir.

### JÜRİ ÜYELERİ

Üye (Tez Danışmanı): Yrd. Doç. Dr. Ufuk SELEN

Üye: Doç. Dr. Hakkı ODABAŞ

Üye: Yrd. Doç.Dr. Hilmi ÖZKAYA

### İmza



Enstitü Müdürü

Doç. Dr. Musa ÇİFTÇİ

## ÖNSÖZ

“Türkiye’de Serbest Bölgeler ve Vergi Uygulamaları: Bursa Serbest Bölgesi Özelinde Bir Değerlendirme” adlı yüksek lisans tezini hazırlamada benden gayret ve desteğini esirgemeyen, her konuda yol gösteren ve yardımcı olan Danışmanım Yrd. Doç Dr. Ufuk SELEN’e, uygun ve rahat çalışma ortamı sağlayan T.C. Uşak Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölüm Başkanlığı’na ve çalışma arkadaşlarıma, özellikle bu zor süreçte yanımda olan ve yardımlarını esirgemeyen meslektaşlarım Arş. Gör. Betül HAYRULLAHOĞLU ve Arş. Gör. Işıl EREM’e, Bursa Serbest Bölgesi Kurucusu ve İşleticisi A.Ş.’ne, çalışmaya katkıda bulunan firmalara, yardımlarından dolayı BUSBİAD Yönetim Kurulu Başkanı Ali UYAR’a değerli öğrencimiz Sevcan DOKUR'a ve en önemlisi bugünlere gelmemi sağlayan en değerli iki insan; annem ve babama teşekkürü bir borç bilirim.

Ebru CILLI



## ÖZGEÇMİŞ

### Kişisel Bilgiler

Adı Soyadı : Ebru CILLI  
Doğum Yeri ve Tarihi : Manisa/Saruhanlı, 05.08.1990  
Medeni Durumu : Bekar  
Uyruk : T.C.  
Lisans Öğretimi : Süleyman Demirel Üniversitesi  
Yüksek Lisans Öğretimi : Uşak Üniversitesi  
Bildiği Yabancı Diller : İngilizce

### İş Deneyimi

Çalıştığı Kurumlar : T.C. Uşak Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler  
Fakültesi Maliye Bölümü  
Pozisyon : Araştırma Görevlisi

### İletişim

e-posta adresi : ebru.cilli@usak.edu.tr

## İÇİNDEKİLER

GİRİŞ .....	1
<b>1. BÖLÜM: SERBEST BÖLGELER VE EKONOMİK ETKİLERİ.....</b>	<b>4</b>
<b>1.1. SERBEST BÖLGELERİN TANIMI, AMAÇLARI, ÖZELLİKLERİ VE TÜRLERİ.....</b>	<b>4</b>
1.1.1. Serbest Bölgelerin Tanımı.....	4
1.1.2. Serbest Bölgelerin Ortaya Çıkışı .....	7
1.1.3. Serbest Bölgelerin Kuruluş Amaçları.....	11
1.1.4. Serbest Bölgelerin Özellikleri .....	13
1.1.5. Serbest Bölgelerin Türleri.....	16
1.1.5.1. Serbest Ticaret Bölgesi .....	17
1.1.5.2. Serbest Üretim Bölgesi.....	19
1.1.5.3. Serbest Liman .....	21
1.1.5.4. Serbest Bankacılık ve Kıyı Bankacılığı .....	22
1.1.5.5. Transit Bölge ve Antrepolar .....	23
1.1.5.6. Serbest Çevre ve İkiz Fabrikalar (Maquiladora) .....	24
1.1.5.7. Gümrüksüz Satış Mağazaları.....	26
<b>1.2. SERBEST BÖLGELERİN EKONOMİK ETKİLERİ.....</b>	<b>26</b>
1.2.1. Makro Ekonomik Etkiler.....	27
1.2.1.1. Olumlu Makro Ekonomik Etkiler.....	28
1.2.1.2. Olumsuz Makro Ekonomik Etkiler.....	36
1.2.2. Mikro Ekonomik Etkileri .....	40

<b>2. BÖLÜM: TÜRKİYE’DE SERBEST BÖLGELERİN GELİŞİMİ VE VERGİ UYGULAMALARI .....</b>	<b>42</b>
<b>2.1. SERBEST BÖLGELERİN GELİŞİM .....</b>	<b>42</b>
<b>2.1.1. Dünyada Serbest Bölgelerin Gelişimi.....</b>	<b>42</b>
<b>2.1.2. Türkiye’de Serbest Bölgelerin Gelişimi ve Faaliyetleri .....</b>	<b>45</b>
<b>2.1.2.1. Türkiye’de Serbest Bölgelerin Hukuki Yapısı ve Faaliyetleri .....</b>	<b>55</b>
<b>2.1.2.1.1. Serbest Bölgelerin Devlet Tarafından İşletilmesi.....</b>	<b>56</b>
<b>2.1.2.1.2. Serbest Bölgelerin Devletin Ortak Olacağı Özel Şirketler Tarafından İşletilmesi (Yap-İşlet-Devret).....</b>	<b>57</b>
<b>2.1.2.1.3. Serbest Bölgelerin Özel Şirketler Tarafından İşletilmesi (Yap-İşlet- Sahip Ol) .....</b>	<b>57</b>
<b>2.1.2.2. Türkiye’de Serbest Bölgelerin İdari Yapılanması ve Finansmanı.....</b>	<b>58</b>
<b>2.1.2.3. Türkiye’deki Serbest Bölgelerin Ekonomik Durumları.....</b>	<b>61</b>
<b>2.2. SERBEST BÖLGELERDE VERGİ UYGULAMALARI.....</b>	<b>71</b>
<b>2.2.1. Serbest Bölge Faaliyetlerinin Vergisel Durumu.....</b>	<b>72</b>
<b>2.2.1.1. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler.....</b>	<b>77</b>
<b>2.2.1.1.1. Serbest Bölgelerde Elde Edilen Faaliyet Kazançlarında Gelir ve Kurumlar Vergisi Uygulaması .....</b>	<b>79</b>
<b>2.2.1.1.2. Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazançların Türkiye’ye Getirilmesi .....</b>	<b>83</b>
<b>2.2.1.1.3. Serbest Bölgede Çalışan Hizmet Erbabına Ödenen Ücretlerin Vergilendirilmesi.....</b>	<b>84</b>
<b>2.2.1.2. Harcamalar Üzerinden Alınan Vergiler .....</b>	<b>87</b>
<b>2.2.1.2.1. Katma Değer Vergisi Açısından Serbest Bölgelerin İncelenmesi .....</b>	<b>87</b>
<b>2.2.1.2.1.1. Türkiye’den Serbest Bölgelere İhraç Edilen Mal ve Hizmet Teslimi .....</b>	<b>89</b>
<b>2.2.1.2.1.2. Serbest Bölgeden Türkiye’ye Yapılan Mal Teslimleri ve Hizmet İfaları.....</b>	<b>92</b>
<b>2.2.1.2.1.3. Serbest Bölge İçerisindeki Mal Teslimleri ve Hizmet İfalarında Katma Değer Vergisi.....</b>	<b>93</b>

2.2.1.2.2. Özel Tüketim Vergisi Açısından Serbest Bölgelerin İncelenmesi .....	95
2.2.1.2.2.1. Serbest Bölgelere Yapılan İhracatta Özel Tüketim Vergisi	95
2.2.1.2.2.2. Serbest Bölgelerden Yapılan İthalatta Özel Tüketim Vergisi .....	97
2.2.1.2.2.3. Serbest Bölge İçerisindeki Teslimlerde Özel Tüketim Vergisi .....	98
2.2.1.2.3. Özel İletişim Vergisi Açısından Serbest Bölgelerin İncelenmesi	98
2.2.1.2.4. Damga Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanunu Açıklarından Serbest Bölgelerin İncelenmesi .....	100
2.2.1.2.5. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi Açısından Serbest Bölgelerin İncelenmesi .....	101
2.2.1.3. Servet Üzerinden Alınan Vergiler .....	103
2.2.1.3.1. Emlak Vergisi Açısından Serbest Bölgelerin İncelenmesi .....	103
2.2.1.3.2. Motorlu Taşıtlar Vergisi Açısından Serbest Bölgelerin İncelenmesi .....	104
2.2.1.3.3. Veraset ve İntikal Vergisi Açısından Serbest Bölgelerin İncelenmesi .....	105
2.2.2. Vergi Usul Kanunu Açısından Serbest Bölgeler .....	106
2.2.2.1. Beyanname Verilmesi .....	107
2.2.2.2. Serbest Bölgelerde Defter Tutulması .....	107
2.2.3. Gümrük Kanunu Açısından Serbest Bölgeler .....	109
<b>3.BÖLÜM: VERGİSEL DÜZENLEMELERİN YATIRIM KARARLARI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ: BURSA SERBEST BÖLGESİ ÖRNEĞİ.....</b>	<b>111</b>
3.1. ARAŞTIRMANIN AMACI.....	111
3.2. ARAŞTIRMANIN EVRENİ VE ÖRNEKLEMİ.....	112
3.3. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ.....	113
3.3.1. Anket Formu .....	114
3.3.2. Kullanılan İstatistiksel Teknik Ve Örneklem Hakkında Genel Bilgi.....	114

<b>3.4. ARAŞTIRMANIN BULGULARI .....</b>	<b>117</b>
<b>3.4.1. Ana Hipotez.....</b>	<b>117</b>
<b>3.4.1.1. Yatırım Kararlarında Etkili Olan Unsurlar.....</b>	<b>117</b>
<b>3.4.1.2. Firmaların Vergisel Düzenlemelere ve Serbest Bölgelerin         Avantajlarına İlişkin Görüşleri.....</b>	<b>120</b>
<b>3.4.1.2.1. Vergisel Düzenlemelere İlişkin Görüşler.....</b>	<b>120</b>
<b>3.4.1.2.2. Serbest Bölgelerin Avantajlarına İlişkin Görüşler.....</b>	<b>125</b>
<b>3.4.1.3. Firmaların Genel Özellikleri Açısından Yatırım Kararlarında Etkili         Olan Unsurlar .....</b>	<b>129</b>
<b>3.4.1.4. Vergi İstisnalarından Yararlanmak Amacıyla Yatırım Yapan         Firmaların Mevcut Vergisel Uygulamalara İlişkin Tutumları .....</b>	<b>135</b>
<b>SONUÇ.....</b>	<b>140</b>
<b>EK.....</b>	<b>144</b>
<b>KAYNAKÇA .....</b>	<b>147</b>

## KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
a.g.k.	: Adı Geçen Kitap
a.g.m.	: Adı Geçen Makale
a.g.t.	: Adı Geçen Tez
BSMV	: Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
CIF	: Cost Insurance and Freight
ÇUŞ	: Çok Uluslu Şirketler
DVK	: Damga Vergisi Kanunu
ECOSOC	: Economic And Social Council
FOB	: Free on Board
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
GİVK	: Gider Vergisi Kanunu
GK	: Gümrük Kanunu
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
MTV	: Motorlu Taşıtlar Vergisi
MTVK	: Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu
ÖİV	: Özel İletişim Vergisi
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
ÖTVK	: Özel Tüketim Vergisi Kanunu
T.B.M.M.	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
T.C.	: Türkiye Cumhuriyeti
TGB	: Türkiye Gümrük Bölgesi
SBK	: Serbest Bölgeler Kanunu
SBUY	: Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği
UNIDO	: United Nations Industrial Development Organization
VİV	: Veraset ve İntikal Vergisi

VİVK : Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu  
VUK : Vergi Usul Kanunu

## TABLolar LİSTESİ

<b>Tablo 1.</b>	Türkiye’de Faaliyet Gösteren Serbest Bölgelerin İsimleri ve Kuruluş Yılları	54
<b>Tablo 2.</b>	Türkiye Serbest Bölgeler Kurucusu ve İşleticisi Firmaları	58
<b>Tablo 3.</b>	Serbest Bölgelerdeki Faaliyet Ruhsat Sayısı	62
<b>Tablo 4.</b>	Serbest Bölgelerdeki Faaliyet Ruhsat Sayılarına Göre Dağılımı ve Değişim Oranları	63
<b>Tablo 5.</b>	Serbest Bölgeler İtibariyle Yıllık Ticaret Hacimleri	64
<b>Tablo 6.</b>	2011-2012 Ocak-Aralık Dönemi Serbest Bölgeler Ticaret Hacminin Ükelere Göre Dağılımı	68
<b>Tablo 7.</b>	Serbest Bölgelerin Sektörlere Göre Ticaret Hacmi	69
<b>Tablo 8.</b>	Serbest Bölgelerde İstihdam	70
<b>Tablo 9.</b>	Firmaların Sermaye Yapısı	115
<b>Tablo 10.</b>	Firmaların Faaliyet Ruhsat Türü	116
<b>Tablo 11.</b>	Firmaların Faaliyet Ruhsat Dönemi	116
<b>Tablo 12.</b>	Serbest Bölgede Yatırım Kararlarında Gelir ve Kurumlar Vergisi İstisnasının Önemi	118
<b>Tablo 13.</b>	Serbest Bölgede Yatırım Kararlarında Dış Pazarlara Daha Rahat Kontrol Sağlamanın Önemi	119
<b>Tablo 14.</b>	Serbest Bölgede Yatırım Kararlarında Yabancı Ortak Bulma Kolaylığının Önemi	119
<b>Tablo 15.</b>	Serbest Bölgede Yatırım Kararlarında Hammadde ve Yarı Mamul Temin İmkânı Sağlamanın Önemi	120
<b>Tablo 16.</b>	Serbest Bölgelerde Yatırım Kararlarında Vergi Avantajının Etkisi	121
<b>Tablo 17.</b>	5084 Sayılı Kanun Sonrası Ticari Faaliyetlerin Üretim Faaliyetlerine Dönüştürülmesi	122
<b>Tablo 18.</b>	Üretim Faaliyetleri Dışındaki Faaliyetlerden Elde Edilen Kazançların Vergi Kapsamına Alınmasına Rağmen Serbest Bölgelerin Yatırım Açısından Cazipliği	122
<b>Tablo 19.</b>	Serbest Bölgelerde Elde Edilen Faaliyet Dışı Gelirlerin Vergilendirilmesinin Serbest Bölgeler Mantığına Uygunluğu	123
<b>Tablo 20.</b>	Serbest Bölgelerin Vergi Kaçırmaya İmkân Sağlaması	123
<b>Tablo 21.</b>	Vergi İstisnalarının Yatırım Kararları Üzerindeki Etkisi	124
<b>Tablo 22.</b>	Vergisel Düzenlemelerin Kuruluş Amaçlarına Etkisi	125
<b>Tablo 23.</b>	Vergi İstisnalarının Bölge Dışındaki Firmalara Karşı Rekabet Avantajı	126
<b>Tablo 24.</b>	İhracat Bedellerinin Serbest Bölgelerin Avantajına Etkisi	126
<b>Tablo 25.</b>	Serbest Bölgeler Dışındaki Yabancı Sermaye Yatırımlarına Sağlanan Kolaylıkların, Serbest Bölgelerin Bu Alandaki Avantajını Etkisi	127
<b>Tablo 26.</b>	Serbest Bölgelerin Yabancı Ortaklık Kararları Üzerindeki Etkisi	128



<b>Tablo 27.</b>	Gelir ve Kurumlar Vergisi İstisnasının Önem Sırasının Sermaye Yapısına Göre Değişimi	129
<b>Tablo 28.</b>	Dış Pazarlara Daha Rahat Kontrol İmkânı Sağlamanın Önem Sırasının Sermaye Yapısına Göre Değişimi	130
<b>Tablo 29.</b>	Yabancı Ortak Bulma Kolaylığı Sağlamanın Önem Sırasının Sermaye Yapısına Göre Değişimi	131
<b>Tablo 30.</b>	Hammadde ve Yarı Mamul Temin İmkânı Sağlamanın Önem Sırasının Sermaye Yapısına Göre Değişimi	132
<b>Tablo 31.</b>	Yatırım Kararlarında Etkili Olan Unsurların Önem Sırasının Faaliyet Ruhsat Türüne Göre Değişimi	133
<b>Tablo 32.</b>	Yatırım Kararlarında Etkili Olan Unsurların Önem Sırasının Faaliyet Ruhsat Türüne Göre Değişimi	134
<b>Tablo 33.</b>	Firmaların 5084 Sayılı Kanununun Faaliyet Türüne Etkisine İlişkin Görüşleri	135
<b>Tablo 34.</b>	Firmaların KDV İstisnasına Yönelik Görüşleri	136
<b>Tablo 35.</b>	Firmaların Faaliyet Dışındaki Gelirlerin Vergilendirilmesine İlişkin Görüşleri	137
<b>Tablo 36.</b>	Firmaların Serbest Bölgelerin Vergi Kaçırmaya İmkan Sağlayan Yerler Olduğuna İlişkin Görüşleri	138

# GİRİŞ

Serbest bölgeler, ilkçağdan günümüze kadar uzanan dönemler içinde amaçları, türleri ve özellikleri bakımından kuruldukları yerin ekonomik ve siyasi yapısına göre şekillenmiş olan bölgelerdir. Serbest bölge olgusu 20'nci yüzyıldan itibaren tüm dünyada yayılmaya başlamıştır. Serbest bölgelerin ilk başarılı örnekleri Uzak Doğu'da görülmüş olmakla beraber daha sonraları Orta Amerika ve Orta Doğu'da da yabancı yatırımları cezbetmek, ülkenin ihracatını arttırmak gibi çeşitli amaçlarla uygulama alanı bulmuştur. Önceleri ülkeler açısından fazla bir önem arz etmeyen serbest bölgeler ülkelerin ihracat amaçlı kalkınma politikasına geçmeleriyle birlikte bu politikaları tamamlayıcı bir rol oynayacağı düşüncesiyle önemli bir hal almıştır.

Türkiye'de serbest bölgelere ilişkin yapılan çalışmalara 1920'li yılların sonlarına doğru rastlanmaktadır. 24 Ocak 1980 ekonomik kararlarına kadar devam eden bu çalışmalardan başarılı sonuçlar elde edilememiştir. Yasal düzenlemelerin eksik olması veya teknik bilgi eksikliği ve serbest bölge kurulması için gerekli sermayenin yetersizliği bu dönemdeki serbest bölge çalışmalarının başarısız olmasına yol açmıştır.

Türkiye'de 24 Ocak 1980 ekonomik kararları ile birlikte ithal ikameci sanayi politikasından ihracata dayalı sanayi politikasına geçilmesiyle beraber serbest bölgeler tekrar gündeme gelmiştir. 06.06.1985 tarihinde yürürlüğe giren 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu (SBK) ile serbest bölgelerin kurulmasına yönelik çalışmaların hukuki temelleri atılmıştır. Bugün dış ticaretin gelişmesinde önemli bir yere sahip olan serbest bölgeler Türkiye açısından yakın bir geçmişe sahip olmasına rağmen ortaya çıktığı dönemden bugüne kadar önemli bir yol kat etmiştir.

Serbest bölgelerin hukuki temelini oluşturan 3218 sayılı SBK'nda serbest bölgelerin amaçlarına hizmet etmesi için bu bölgelere bir takım teşvikler sunulmuştur. Kanunla sunulan bu teşvikler firmaların kuruluş yeri olarak serbest bölgeleri seçmelerinde etkili olmaktadır. Firmaların serbest bölgelerde yatırım kararı almasında, bölgelerdeki alt yapı hizmetlerinin tamamlanmasından çok vergisel

teşviklerin etkili olduğunu söylemek mümkündür. Buradan yola çıkılarak yatırımların canlandırılması, ülkenin dış ticaretinin geliştirilmesi ve yabancı sermayenin ülkeye çekilmesi gibi amaçlarla serbest bölgelere özel bir takım vergisel teşvikler tanınmıştır. Ancak SBK ile ülkelere tanınan bu vergisel teşvikler, 06.02.2004 tarihinde yürürlüğe giren 5084 Sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile önemli derecede azaltılmıştır. Bu Kanun'la birlikte SBK'nın değiştirilen 6'ncı maddesi ile kanuna eklenen geçici 3'ncü madde gereği serbest bölgelere sağlanan vergisel istisnaların şartları değişmiştir. Önceleri vergi kanunlarının neredeyse hiç uygulanmadığı serbest bölgeler yapılan bu değişiklikler ile sahip oldukları ayrıcalıklı vergi rejimlerinden önemli ölçüde taviz verir hale gelmişlerdir.

Türkiye'de ihracatın arttırılmasında, yabancı sermaye ve teknolojinin ülkeye getirilmesinde önemli bir yere sahip olan serbest bölgeleri konu alan "Türkiye'de Serbest Bölgeler ve Vergi Uygulamaları: Bursa Serbest Bölgesi Özelinde Bir Değerlendirme" başlıklı bu çalışmanın amacı, Türkiye'de serbest bölgelere yönelik mevcut vergi uygulamalarını değerlendirerek, serbest bölgelerdeki vergisel düzenlemelerin, bu bölgelerde faaliyet gösteren firmaların yatırım kararları üzerindeki etkisini ortaya koymaktır. Yapılan literatür taraması sonucu bu anlamda daha önce çalışılmamış bir bölge olduğu tespit edilen, sanayi sektöründe önemli bir gelişmişlik düzeyine sahip olan, Türkiye'deki serbest bölgeler içerisinde üretim faaliyetlerinin yüksek olduğu, serbest bölgelerinin önemli amaçlarından biri olan istihdam açısından ise ikinci sırada yer alan Bursa Serbest Bölgesi uygulama alanı olarak seçilmiş ve incelenmiştir.

Bu nedenle çalışmada genel olarak benimsenen yöntem, konuya ilişkin çalışmalar yapmış olan yazarların gerek ortak, gerekse farklılık içeren kanaatlerinin objektif olarak ortaya konulması ve ayrıca vergisel düzenlemelerin serbest bölgelerdeki firmaların yatırım kararları üzerindeki etkisinin tespitine yönelik olarak hazırlanan anket uygulamasıdır.

Çalışma toplamda üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde serbest bölgelerin mevcut vergisel rejiminin analiz edilebilmesi için, bölümün ilk kısmında serbest bölge kavramı, özellikleri, amacı ve türleri üzerinde durulmakta, ikinci kısmında ise serbest bölgelerin ülke ekonomileri üzerindeki etkileri makro ve mikro düzeyde analiz edilmeye çalışılmaktadır.

Çalışmanın “Türkiye’de Serbest Bölgelerin Gelişimi ve Vergi Uygulamaları” başlıklı ikinci bölümünde ise öncelikle dünyada ve Türkiye’de serbest bölge olgusunun ortaya çıkışı ve bugüne kadar geçirdiği tarihsel süreçler dönem dönem ele alınmakta, Türkiye’de bulunan yirmi serbest bölgenin ekonomik faaliyetlerinin mevcut durumu rakamlarla ortaya konulmaktadır. Bunu sonrasında ise serbest bölgelere sağlanan teşvikler içinde firmalar açısından büyük bir öneme sahip olan gelir ve kurumlar vergisi muafiyeti başta olmak üzere Türk Vergi Sistemine ilişkin diğer vergiler bakımından serbest bölgelerdeki mevcut durum incelenmektedir.

Çalışmanın üçüncü ve son bölümünde ise Bursa Serbest Bölgesi özelinde bir değerlendirmeye yer verilerek, bu kapsamda Bursa Serbest Bölgesi’nde faaliyet gösteren firmaların, bölgeye yönelik yatırım kararlarında mevcut vergisel düzenlemelerin etkisini ölçmeye yönelik yapılan anket uygulaması sonucunda elde edilen bulgular analiz edilerek ortaya çıkan sonuçlar değerlendirilmektedir.

# 1. BÖLÜM

## SERBEST BÖLGELER VE EKONOMİK ETKİLERİ

### 1.1. SERBEST BÖLGELERİN TANIMI, AMAÇLARI, ÖZELLİKLERİ VE TÜRLERİ

Serbest bölgeler, ülkeler tarafından gümrük bölgesi dışında tutularak ekonomik amaçlara hizmet etmesi için bir takım teşvikler tanınan, ülkelerin siyasi ve ekonomik yapılarına göre şekillenen yerler olarak karşımıza çıkmaktadır.

#### 1.1.1. Serbest Bölgelerin Tanımı

Serbest bölgeler, özellikle ihracatının büyük bir kısmı serbest bölge kaynaklı olan gelişmekte olan ülkelerde, ticareti geliştirme politikalarının bir aracı olarak her geçen gün daha da popüler hale gelmekte olan<sup>1</sup> serbest bölgeler en genel anlamıyla, bir ülkede belirli ticari ve/veya endüstriyel faaliyetlerin ve buna bağlı bankacılık, sigortacılık gibi hizmetlerin yürütülebileceği bir yeri, bazı ekonomik amaçlarla gümrük sınırı dışında bırakmak suretiyle oluşturulan, sınırlandırılmış bir çalışma alanı olarak tanımlanmaktadır<sup>2</sup>. Serbest bölge denildiğinde ilk akla gelen şey, ülkenin gümrük alanında bir engel ile ayrılmış toprak parçası olduğudur.

Bununla birlikte serbest bölgeler mal ve kişilerin giriş ve çıkışları, belirli noktalardan ve kontrollü olarak yapılan yerlerdir. Bu gibi bölgelerde, mallar gümrük işlemleri olmaksızın ithal edilebilmekte, depolanabilmekte, çeşitli işlemlere tabi

---

<sup>1</sup> Raúl A. Torres, "Free Zones and the WTO Agreement on Subsidies and Countervailing Measures", *Global Trade and Customs Journal*, Volume-No: 2-5, (2007), s. 217.

<sup>2</sup> Engin Erdoğan, *Serbest Bölgeler ve Türkiye'de Bir Model Denemesi*, (Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, No:110, 1985), s. 7.

tutulabilmekte ve yeniden ihraç edilebilmektedir. Ancak mallar engelden geçilerek ülkenin gümrük alanına sokulmak istendiğinde gümrük vergisi ödeme zorunluluğu ortaya çıkmaktadır<sup>3</sup>.

Serbest bölgeler ülkenin diğer yörelerine göre ekonomik faaliyet açısından daha fazla teşvik gören yerlerdir<sup>4</sup>. Serbest bölgelerin kurulmasıyla ülkeye yabancı sermaye çekilerek yeni yatırımların gerçekleştirilmesi, teknoloji transferi, yeni pazarlar bulunması ve modern pazarlama yöntemlerinin uygulanması gibi imkanların artabileceği kabul edilmektedir<sup>5</sup>.

Serbest bölgeler, birçok gelişmekte olan ülkede serbest üretim bölgeleri, özel sanayi bölgeleri veya serbest ticaret bölgeleri şeklinde coğrafi olarak sınırları belirlenmiş ve buralarda yer alan firmalara sağlanan özel teşviklerin bir çok ülke programında önemli bir rol oynamaktadır<sup>6</sup>. Serbest bölgeler hakkında birbirine benzer çok sayıda tanım mevcuttur.

Birleşmiş Milletler Sınai Kalkınma Örgütü'ne (United Nations Industrial Development Organization- UNIDO) göre serbest bölgeler; "Bir ülkenin toprakları üzerinde uluslar arası bir deniz veya havalimanı yakınında kurulan, yabancı nakdi sermaye, makine, teçhizat, aksam, parçalar ve hammaddelerin gümrük ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine tabi tutulmadan girebildiği alanlardır<sup>7</sup>.

---

<sup>3</sup> Mehmet Emin Erçakar, "Serbest Bölgeler: Teorik Yaklaşım", **İş, Güç Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi**, Cilt-Sayı: 6-1, (2004),

<http://www.isguc.org/?p=article&id=206&cilt=6&sayi=1&yil=2004>, [07.02.2013].

<sup>4</sup> Volkan Demir, "Serbest Bölgelerde Faaliyet Gösteren Sanayi İşletmelerinde Muhasebe Organizasyonu ve Bir Öneri", (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, 1999), s.3.

<sup>5</sup> M. Vefa Toroslu ve Cem Niyazi Durmuş, **Serbest Bölgeler**, (İkinci Baskı. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2010), s. 4-5.

<sup>6</sup> Stephen Creskoff ve Peter Walkenhorst, "Implications of WTO Disciplines for Special Economic Zones in Developing Countries", (The World Bank Poverty Reduction and Economic Management Network International Trade Department, Policy Research Working Paper No:4892), <http://elibrary.worldbank.org/content/workingpaper/10.1596/1813-9450-4892>, [07.02.2013], s.4.

<sup>7</sup> Ömer Köroğlu, "Serbest Bölge", **E-Yaklaşım**, Sayı: 73, (Ocak 1999), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=1723>, [14.02.2013].

Amerika Birleşik Devletleri Tarife Komisyonu'na göre serbest bölgeler yeniden reeksport<sup>8</sup> amacıyla gönderilen malların gümrük kanunlarından istisna tutulması yönüyle civar bölgelerden ayrılmış olan sınırları belirlenmiş bölgelerdir<sup>9</sup>.

Avrupa Birliği Komisyonu'nca da serbest bölgeler, topluluğun gümrük bölgesi içinde yer alan ve bu alanlar içerisinde yer alan ürünlerin her türlü ithalat resmi, Katma Değer Vergisi (KDV) ve diğer ithalata dayalı vergilerden istisna tutulduğu özel bölgeler şeklinde tanımlanmaktadır<sup>10</sup>. Türkiye ile Avrupa Birliği (AB) arasında 1 Ocak 1996 tarihinde gerçekleştirilen Gümrük Birliği çerçevesinde düzenlenen 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun (GK)<sup>11</sup> 152'nci maddesinde ise serbest bölgeler, Türkiye Gümrük Bölgesinin (TGB) parçaları olmakla beraber;

Serbest dolaşımda olmayan eşyanın herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmaksızın ve serbest dolaşıma sokulmaksızın, gümrük mevzuatında öngörülen haller dışında kullanılmamak ya da tüketilmemek kaydıyla konulduğu, ithalat vergileri ile ticaret politikası önlemlerinin uygulanması bakımından, TGB dışında olduğu kabul edilen;

Serbest dolaşımdaki eşyanın, bir serbest bölgeye konulması nedeniyle normal olarak eşyanın ihracına bağlı olanaklardan yararlandığı yerler olarak tanımlanmaktadır.

Bu tanımlardan hareketle, serbest bölgenin bütün unsurlarını da içeren şu tanımlamayı yapmak mümkündür: “Serbest bölge, bir ülkenin egemenlik sınırları içinde yer almasına rağmen, çeşitli ekonomik amaçlarla dış ticaret, vergi ve gümrük mevzuatının uygulanması bakımından gümrük bölgesi dışında kabul edilen, üretim, montaj, işleme, depolama, ambalajlama, sergileme, sigortacılık, bankacılık gibi ekonomik faaliyetlerin yapıldığı, sınırları kanunla belirlenmiş ve özel statüye tabi özel ticaret ve endüstri alanlarıdır.” Tanımlamayla ilgili olarak, özellikle

---

<sup>8</sup> Reeksport, bir ülkeye ithal edilen malların, çok fazla fiziki değişikliğe uğratılmaksızın başka ülkelere satılmasıdır. (<http://muhasebeturk.org/ecopedia/402-r/3343-reeksport-nedir-ne-demek-anlami-tanimi.html>)

<sup>9</sup> Richard S. Thoman, “Free Ports and Foreign-Trade Zones”, Journal of Marketing, Volume-No: 22-1, (July 1957), s. 106.

<sup>10</sup> European Commission Taxation and Customs Union, “Free Zones”, [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/customs/procedural\\_aspects/imports/free\\_zones/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/customs/procedural_aspects/imports/free_zones/index_en.htm), [07.02.2013].

<sup>11</sup> RG. 04.11.1999, No. 23866.

vurgulanması gereken nokta, serbest bölgelerin ülke siyasi sınırları içinde, diğer bir ifadeyle, egemenlik yetkisinin kullanılabilirdiği sınırlar içinde bulunmasıdır. Serbest bölgeler, tanımda da belirtildiği gibi sadece belli amaçlar bakımından gümrük bölgesi dışında tutulan ve yurt dışı olarak kabul edilen yerlerdir. Kuruluş amaçlarına uygun olarak, bazı işlem kolaylıklarının tanıması, serbest bölgeleri özel tanımlı ekonomik alanlar haline getirmektedir. Bu alanlar, ekonomik ve özellikle mali mevzuat açısından standart düzenlemelerden farklı, özel kurallarla yönetilmektedir. Serbest bölgelere özel kurallar ve istisna düzenlemeler dışında kalan konulara ilişkin, özellikle siyasal konularda, devlet egemenlik yetkisini kullanabilmektedir. Diğer bir ifadeyle ekonomik ve mali mevzuat açısından özel uygulamalara tabi bu alanlar, devletin siyasal bütünlüğü altında olup, siyasal anlamda, hiçbir yönetsel özerkliğe sahip değildir. Örneğin; serbest bölge sınırları içinde bir suç işlendiğinde, bu suç Türkiye’de işlenmiş sayılmakta ve mülk ilkesi doğrultusunda Türk Ceza Kanunu ve Türk Ceza Muhakemesi Kanunu’nun ilgili hükümleri gereğince işlem yapılmaktadır<sup>12</sup>.

### 1.1.2. Serbest Bölgelerin Ortaya Çıkışı

Ülkeler açısından birçok uygulama gibi serbest bölgeler de, tarih içerisinde bazı nedenlerden dolayı ve belirli bir dönemde ortaya çıkmıştır<sup>13</sup>.

Ülkelerin içerisinde bulunduğu siyasi ve ekonomik sistemde ani değişiklikler yapılması oldukça güçtür. Bunu fark eden ülkeler, değişen şartlara ayak uydurmak, her geçen gün biraz daha artan ve ekonomik gelişmeyi olumlu yönde etkileyen milletlerarası mal mübadeleleri pazarına girmek için değişik yollar aramaya başlamışlardır<sup>14</sup>. Serbest bölgelerde bu yollardan birini oluşturmaktadır.

Dünyada serbest bölge niteliğinde kabul edilebilecek ilk uygulamalar yaklaşık 2000 yıl öncesinin eski Yunan ve Roma medeniyetlerine kadar uzanmaktadır. Yunanistan’ın Pire ve Challis limanları serbest bölgelerin ilk

---

<sup>12</sup> Yıldırım Taylar, **Türk Vergi Hukuku Açısından Serbest Bölgeler**, (Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2008), Ankara, s. 8.

<sup>13</sup> Lütfü Öztürk, “Serbest Bölgeler ve Bölgesel Kalkınmadaki Yeri”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Atatürk Üniversitesi, 1998), s. 40.

<sup>14</sup> Celal Düzenli, “Doğrudan Yabancı Yatırımların Gelişmekte Olan Ülke Ekonomilerine Etkileri: Serbest Bölgeler Açısından Bir Analiz”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, 2006), s. 20.



örneklerini oluşturmaktadır. Günümüz serbest bölgelerinde sağlanan gümrük ve vergi muafiyetlerinden o zamanlarda söz edilememekle beraber, yine de bu limanların önemli ticaret yolları üzerinde yük taşıyan gemilere bir takım kolaylıklar sağlayan transit merkezleri konumunda olduklarını söylemek mümkündür<sup>15</sup>.

Önceleri bu şekilde dar bir sahada başlayan uygulamalar, bölgelerin fonksiyon ve avantajlarına göre ve buralardan beklenen faydalara göre genişleyerek çok yönlülük arz eder bir duruma gelmiştir. Bugünkü serbest bölgelerin yapı ve işlevlerine benzer nitelikteki ilk serbest bölgeler, 18'inci yüzyıldan itibaren faaliyet göstermeye başlamıştır. Gibraltar Adası (1704), Singapur (1819) ve Hong-Kong'u (1842) bu dönemde ortaya çıkmış örnek uygulamalar olarak göstermek mümkündür<sup>16</sup>.

Yine çok eskilere dayanan ve bir şehrin tümünü kapsayan, siyasal yönden tamamen veya kısmen bağımsız, temel faaliyeti transit ticareti olan ve ikametini serbest bulunduğu bir bölge olarak tanımlanan "serbest şehir" uygulaması da günümüzdeki serbest bölgelerin habercisi olarak nitelendirilmektedir<sup>17</sup>.

Serbest şehirler olgusu, serbest bölgelerin temelini oluşturmaktadır. Serbest yönden tamamen ya da kısmen bağımsız, bir şehrin tümünü kapsayan, temel faaliyeti transit ticaret olan, ikametini serbest bulunduğu serbest şehirler, Avrupa'da milli devletlerin kuruluşundan önce, yoğun bir biçimde görülmüşlerdir. Tarihte bilinen ilk serbest şehirlerin Kartaca ve Sur şehirleri oldukları tarihçiler tarafından ifade edilmektedir. Kartaca şehri, siyasal yönden yetki alanı içinde bulundurduğu şehir, liman ve koloniler, yük götüren gemilerin kendi limanında aktarma yapmalarını zorunlu hale getirerek söz konusu dönemin önemli bir transit merkezi haline gelmiştir<sup>18</sup>.

İlk serbest şehir örneklerinden, transit ticareti ile zenginleşmek suretiyle serbest bir liman haline gelen bir diğer şehir de Rodos'tur. Roma İmparatorluğu döneminde de, yoğun ve düzenli ticaret deniz yoluyla gerçekleştirilmiştir. Tüm bu bilgilerin ışığında, yeniden ihracat amacıyla geçici depolama ve transit noktaları

---

<sup>15</sup> Serdar Çiçek, "Serbest Bölgelerde Vergilendirilme: 5084 Sayılı Kanun Öncesi ve Sonrası Durum Analizi", (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, 2005), s.5.

<sup>16</sup> Serdar Çiçek, **Serbest ...a.g.t.**, s.6.

<sup>17</sup> M. Vefa Toroslu, **Serbest Bölgeler**, (İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım, 2000), s.3.

<sup>18</sup> F. Bahar Özdoğan, **Serbest Bölgeler**, (Ankara: Siyasal Kitabevi, 2006), s. 4.

olarak, ilk çağda, serbest şehirlerin kullanıldığını söylemek mümkündür. Ancak beş ile on birinci yüzyıllar arasında, feodalitenin hüküm sürdüğü dönemde kapalı ev ekonomisi uygulandığından ticaretin ihmal edildiği ve serbest şehir uygulamalarının daha önceki önemini göreceli olarak yitirdiği görülmektedir<sup>19</sup>.

Feodal rejimin çöküşü ve hacli seferleri nedeniyle ortaçağın şehir ekonomisinin ortaya çıkması, on birinci yüzyıldan sonra, özellikle Akdeniz’de kolonileri bulunan İtalyan şehirlerini canlı birer ticari merkez durumuna getirmiştir. On beşinci yüzyılda, iktisadi düşünce üzerinde Rönesans ve Reform ile deniz keşifleri, teknik buluş ve icatların çok büyük etkileri olmuştur. Bu yüzyılda, milli devletler kurularak ortaçağın feodal düzeni son bulmuş ve derebeylik ile şehir devletleri ortadan kalkmıştır. Merkantilizm olarak ifade edilen bu iktisadi sistem on sekizinci yüzyıllara kadar devam etmiştir. Bu dönemde, serbest şehir uygulamalarıyla birlikte serbest bölge uygulamasına geçiş konusunda da önemli yol kat edilerek önemli gelişmeler sağlanmıştır. İthalata aşırı sınırlamalar getiren devletler, ekonomilerin gelişmesi için gümrük duvarları oluşturmuşlardır. Bu gibi sınırlamalar nedeniyle serbest şehir, serbest liman, serbest bölge uygulaması dış ticaret ilişkileri açısından zorunlu gelişme göstermiştir. Cenova’da, on yedinci yüzyılda, bir bölge serbest hale getirilmiş, kanunen bazı ayrıcalıklar tanınmış ve tecrit edilmiştir. Bu bölgedeki uygulamaların günümüz serbest bölge uygulamalarıyla önemli benzerlikler taşıdığını söylemek mümkündür<sup>20</sup>.

Serbest şehir uygulamalarının, 1850’den sonra, Avrupa’da küçük devletlerden büyük devletlere geçişin gerçekleştirilmesi ile büyük ölçüde önemini yitirdiği görülmektedir. Eski serbest şehirlerden yalnızca Hong Kong ve Singapur günümüze ulaşabilmiştir. Bu söz konusu yıllar, serbest bölgelerin günümüzdeki temel kanuni yapı ve şekillerini elde etmeye başladığı yılları oluşturmuştur. On dokuzuncu yüzyılla birlikte, serbest bölge uygulamaları Amerika’da da görülmeye başlamıştır. 1930’lu yıllar, serbest bölge uygulamalarının tüm dünyada yaygınlaştığı yılları oluşturmaktadır<sup>21</sup>.

---

<sup>19</sup> F. Bahar Özdoğan, *Serbest ...a.g.k.*, s. 4.

<sup>20</sup> F. Bahar Özdoğan, *Serbest ...a.g.k.*, s. 4-5.

<sup>21</sup> Engin Erdoğan, *Serbest....a.g.k.*, s. 19.

1929 ekonomik bunalımını izleyen yıllarda bazı ülkelerde serbest bölge uygulamasının, ekonomik çöküşün etkilerini azaltmaya yönelik araçlardan biri olarak uygulanmaya başlandığı görülmektedir. Avrupa'da da Kopenhag, Pire, Selanik ve Hamburg'da serbest bölgeler kurulurken, 1930'lu yıllarda ABD'de serbest bölge uygulamaları yoğunlaşmıştır. Günümüz standartlarında ilk serbest bölge ise İrlanda'nın Shanon Hava Limanı'nda 1959 yılında kurulmuş ve faaliyete geçmiştir.

Serbest bölgelerin faaliyetlerinin bu bölgelerin ortaya çıkışlarından 1960'lı yıllara kadar sadece ticari nitelik taşıdığı görülmektedir. Belirli ticari faaliyetlerin sürdürülebileceği bir alanı ülkenin gümrük vergilerinden kaçınılarak dış ticaretin gerektirdiği sürat ve hareket kabiliyetini sağlamak ve maliyetlerini düşürerek rekabet imkanını kazandırmak için ihtiyaç duyulmuş ve bu sebeple bir çok ülkede yaygın bir uygulama alanı bulmuştur<sup>22</sup>.

1960'lı yıllara kadar, sadece Avrupa ve Amerika gibi gelişmiş bölgelerde görülen serbest bölge uygulamaları, bu yıllardan sonra gelişmekte olan ülkelere de benimsenerek yaygın bir biçimde uygulanmaya başlanmıştır<sup>23</sup>. 1967'de ECOSOC (Birleşmiş Milletler Ekonomik ve Sosyal İşler Konseyi) tarafından serbest bölgelerin gelişmekte olan ülkelerin ihracatlarını artırmada önemli bir araç olarak kabul edilmesinden sonra üretim amaçlı serbest bölge uygulamalarının dünya hız kazanmasına neden olmuştur.<sup>24</sup>

Serbest bölge kurma eğilimleri 1960'lı yılların sonlarından 1970'li yılların sonlarına dek yoğun bir şekilde devam etmiştir. Ancak bu bölgeler, ticareti artırmaya yönelik serbest limanlardan ziyade serbest üretim bölgeleri şeklinde olmuştur. Bu dönemde yabancı yatırımların avantajlarını fark eden ve döviz kazanma amacıyla gelişmekte olan ülkeler, ithal ikameci sanayilerden vazgeçerek, ihracata dayalı kalkınma stratejilerini tercih etmiş ve bu stratejiyi desteklemek üzere, yabancı sermayeyi ülkelere çekmeye çalışmışlardır. Böylece serbest üretim bölgeleri ortaya çıkmıştır<sup>25</sup>.

---

<sup>22</sup> A. Suha Alacaklıoğlu, **Türkiye'de Serbest Bölgelerin Performansı ve Güncel Yaklaşımlar**, (İstanbul: İstanbul Ticaret Odası Yayınları, 1998), s. 1.

<sup>23</sup> F. Bahar Özdoğan, **Serbest ...a.g.k.**, s. 4-5.

<sup>24</sup> Serdar Çiçek, **Serbest ...a.g.t.**, s. 7.

<sup>25</sup> Kamil Uslu, "Serbest Bölgelerin Kuruluşları, Teknik Yönden Genel Olarak İşleyişi ve Türkiye Yönünden Değerlendirilmesi", **Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt-Sayı: IV-1,2, (1987), s.189.

### 1.1.3. Serbest Bölgelerin Kuruluş Amaçları

Serbest bölgeler ülke ekonomileri için oldukça büyük getiriler sağlayacak amaçlarla kurulmuş bulunmaktadır<sup>26</sup>. Serbest bölgelerin kurulmasında ilk amacın ne olduğunu ülkelerin tercihleri belirlemektedir. Kimi ülkeler için birincil amaç ihracatı arttırmakken, kimi ülkelerde ise serbest bölgeler ithalatı arttırmaya yönelik olarak ortaya çıkabilmektedir. Bazılarında ise teknoloji transferi birincil amaçken<sup>27</sup>, bazı ülkeler içinse birincil amaç yabancı sermayenin ülkeye çekilmesi olabilmektedir<sup>28</sup>.

Gelişen uluslararası ilişkilerin ekonomik alana etkisi sonucunda yurtiçi sanayinin sınırları da kaçınılmaz olarak uluslararası alana doğru kaymaya başlamıştır. Böyle bir oluşum ile ortaya çıkan rekabet unsuru, yatırımcıları başta hammadde ve işçilik olmak üzere, üretim maliyetinin düşük olduğu, teşvik sistemlerinin yaygın olarak uygulandığı; ülke içindeki ve dışındaki cazip faaliyet merkezleri arayışına yöneltmiştir. Bu süreç içerisinde, ülkeye yabancı sermaye ve teknoloji girişine imkan sağlamak, yerli sanayinin ihtiyaç duyduğu bazı hammadde ve ara malların dünya piyasasındaki fiyatlardan, istenilen miktarda ve zamanında kolaylıkla teminine zemin hazırlamak, sağlanan teşvik ve avantajlarla ihracatı ve buna bağlı olarak da döviz girişini artırmak için serbest bölgeler olarak tanımlanan alanlar oluşturulmuştur<sup>29</sup>.

Serbest bölgeler; gelişmekte olan ülkelerde ihracatın artırılması, yabancı yatırımların özendirilmesi, teknoloji ve bilgi transferi ile yerli işgücüne istihdam olanakları yaratılması gibi amaçlarla oluşturulmakta ve bu bölgelerde ihracata yönelik üretim yapıldığından genellikle “Serbest Üretim Bölgeleri (Free Production Zone)” veya “İhracatı Geliştirme Bölgesi (Export Processing Zone)” olarak tanımlanmaktadır. Gelişmiş ülkelerdeki serbest bölgelerlerde ise üretimden çok, dış ticaret ön plana çıktığından, bu bölgelerin “Serbest Ticaret Bölgesi” veya “Dış Ticaret Bölgesi (Foreign Trade Zone)” olarak adlandırıldıkları görülmektedir. Ayrıca

<sup>26</sup> Sadettin Paksoy ve Mehmet Güllü, “Serbest Bölgeler Üzerine Bir Araştırma: Gaziantep Örneği”, **Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt-Sayı: 10-35, (2011), s.113.

<sup>27</sup> Ahmet Hakan Atik, **Serbest Bölge ve Türkiye’de Serbest Bölgeler**, (Ankara: Türkiye Kalkınma Bankası A.Ş. Araştırma Müdürlüğü, 1998), s.2.

<sup>28</sup> Nisfət Uzay ve H. Hayrettin Tıraş, “Serbest Bölgelerin Ekonomik Etkileri: Kayseri Serbest Bölgesi İçin Bir Uygulama”, **Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı: 26, (2009), s. 250.

<sup>29</sup> Emine Demirtaş, “Türkiye’de Vergisel Açından Serbest Bölgeler”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, 2006), s. 5.

serbest bölgeler buldukları ülke itibariyle “Serbest Bölge” (Brezilya), “Maquila” (Meksika), “Özel Ekonomik Bölgeler” (Çin Halk Cumhuriyeti) ve “İhracatı Geliştirme Bölgesi” (Uzak Doğu) gibi farklı isimler de alabilmektedirler<sup>30</sup>.

Serbest bölgeler, özellikle ihracata dayalı kalkınma stratejisini tercih eden ülkeler tarafından ihracatı artırma araçlarından birisi olarak görülmektedir. Serbest bölge uygulaması ile ilgili amaçlananları kısaca kalkınmaya uygun ortamı yaratmak, geleceğin sektörlerini seçip teşvikleri bu sektörlerle uygulamak ve yatırımları gerçekleştirecek yabancı sermaye ile teknolojiyi ülkeye çekmek suretiyle, ülkenin dünya ekonomisinde söz sahibi olmasını sağlamak şeklinde sıralamak mümkündür<sup>31</sup>.

Serbest bölgelerin kurulmasında güdülen bir diğer temel amaç da, ülkelerin kendi dış ticaretlerini geliştirerek, gelişen uluslar arası ticaretten, daha çok pay alma istekleridir. Bu sonuca ulaşmak üzere de, ülke sınırları içerisinde uluslar arası ticareti arttırıcı ve kolaylaştırıcı bir ekonomi aracı oluşturulması düşüncesi ön plana çıkmaktadır. Bir ülkeyi serbest bölge kurma ve işletmeye yönelten temel amaçlar; a) İhracat için yatırım ve üretimi arttırmak, b) Yabancı sermaye ve teknoloji girişini hızlandırmak, c) Ekonominin girdi ihtiyacını ucuz ve düzenli bir şekilde temin etmek, e) Dış finansman ve ticaret imkanlarından daha fazla yararlanmak biçiminde sayılmaktadır<sup>32</sup>.

Bu amaçlar doğrultusunda serbest bölgelerin bir takım fonksiyonları da yerine getireceği düşünülmektedir. Bunlar<sup>33</sup>;

- a) Ülkeye yabancı sermaye ve teknolojinin getirilmesine imkan sağlayacak uygun koşulların oluşturulması,
- b) Hammadde ve ara malların, istenilen miktarda ve zaman kaybı olmadan temin edilmesi;

---

<sup>30</sup> Lütfü Öztürk, “Avrupa Birliği Sürecinde Serbest Bölgeler”, (2003)  
(<http://www.docstoc.com/docs/40083771/AVRUPAB%04%B0RL%04%B0%04%9E%04%B0-S%03%9CREC%04%B0NDE-SERBEST-B%03%96LGELER>, [14.03.2013].

<sup>31</sup> Kevser Altay Ebiri, “Serbest Bölgelerde Sağlanan Vergisel Teşvik ve Avantajlar”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 26, (Şubat, 2006),  
[http://www.lebilyalkin.com.tr/dergi\\_icerik.asp?dicerik\\_id=21](http://www.lebilyalkin.com.tr/dergi_icerik.asp?dicerik_id=21), [08.02.2013].

<sup>32</sup> İsmail Işık ve Mehmet Çabuk, **Vergi, Muhasebe ve Dış Ticaret Uygulamaları Açısından Serbest Bölgeler**, (Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007), Ankara, s. 5.

<sup>33</sup> İsmail Işık ve Mehmet Çabuk, **Vergi, ...a.g.k.**, s. 5; M. Vefa Toroslu ve Cem Niyazi Durmuş, **Serbest ...a.g.k.**, s. 5.

- c) Muafiyet ve istisna düzenlemelerine bağlı oluşan maliyet avantajlarından yararlanarak istihdam ve ihracat artışının sağlanması,
- d) Döviz kazandırıcı nitelikteki transit ticaretin geliştirilmesi,
- e) Türk ihraç ürünlerinin ihracatının kolaylaştırılması ve hızlandırılması bakımından bir basamak olması,
- f) Yabancı sermaye girişinin kolaylaştırılarak, yerli sanayinin uluslararası rekabet gücünün geliştirilmesi,
- g) İthalat maliyetlerinin düşürülmesi ve faaliyetlerin kolaylaştırılması,
- h) Dış ticaret hacminin artırılarak bileşenin değiştirilmesi,

Makro ekonomik düzeyde bu beklentilerin gerçekleşmesine bağlı olarak, serbest bölgede faaliyet gösteren firmalara özel olarak sağlayacağı umulan yararlar<sup>34</sup>;

- a) Vergi avantajlarından yararlanma, b) Orta ve uzun vadede geleceği planlayabilme,
- c) Gümrük vergisi prosedüründen arındırılmış ticari faaliyet imkanı, d) AB ve Gümrük Birliği kriterlerinin gerektirdiği serbest dolaşım belgelerinin temini imkanı,
- e) Eşitlik prensibi ve zaman kısıtlamasının bulunmaması, f) Pazar ihtiyaçlarına ve şartlarına göre serbestçe belirlenecek ticari faaliyet imkanı, g) Gerçekçi bir enflasyon muhasebesi imkanı ve h) Tedarik zinciri imkanlarından yararlanma kolaylığı sağlaması olarak kabul edilmektedir.

#### 1.1.4. Serbest Bölgelerin Özellikleri

Dünyadaki serbest bölgelerin büyük bir kısmı az gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde toplanmış durumdadır. Bunun başlıca nedeni, sözü edilen ülkelerin iç ve dış yatırımcılara sundukları cazip imkanların yanı sıra, bu ülkelerin sahip oldukları ucuz üretim faktörleridir<sup>35</sup>.

Günümüzde gelişmiş veya gelişmekte olan ülkelerde, hatta çok daha farklı düzeyde gelişmişlik derecesine sahip ülkelerde dahi farklı biçimlerde serbest bölge uygulamaları görülmektedir. Bu farklılıklar bazı ülkelerde serbest bölgelerin yalnızca “Serbest Ticaret Bölgesi” olarak yapılandırılmasının yanısıra hem ticaret hem de sanayi bölgesi olarak görülmesinden kaynaklanmaktadır. Ancak, serbest bölgelerin

---

<sup>34</sup>Ayşe Nur Mercan, “Sınır Ticaretinin Geliştirilmesi ve Sınırların Serbest Yerler Haline Dönüştürülmesi”, *Mevzuat Dergisi*, Sayı: 158, (Şubat 2011), s. 14.

<sup>35</sup> Emine Demirtaş, *Türkiye’de ...a.g.t.*, s. 7.

bir takım genel özellikleri söz konusudur. Bu özellikler zaman içinde kendiliğinden oluşarak serbest bölgelerin özelliklerini tayin etmişlerdir<sup>36</sup>.

Serbest bölgeler genelde, ülkenin dış ticaretini geliştirmek, döviz gelirlerini arttırmak, ülkeye yabancı sermaye ve teknolojilerinin getirilmesine imkan sağlamak, ülkedeki sanayiye canlandırmak, ithalat ve ihracatı kolaylaştırmak amacıyla kurulan yerlerdir.

Serbest bölgeler, çeşitli ticaret, üretim ve transit faaliyetlerinin yoğunlaştığı ve odaklandığı yerlerdir.

Serbest bölgeler sağlanan teşvik ve avantajlarla düşük maliyetli mal üretimi ve ihracı gerçekleştirilebilen yerlerdir.

Serbest bölgeler sanayicinin ihtiyaç duyduğu bazı hammadde ve ara malların kolaylıkla, istenilen miktarda ve zaman kaybı olmadan temin edilebildiği yerlerdir.

Serbest bölgeler yapılan tüm işlemlerin, kanuni düzenlemelerle yapılan bir takım işlemler dışında, yabancı para birimleri ile yapılmakta olduğu yerlerdir.

Serbest bölgeler sınırları kesin olarak belirlenmiş yerlerdir. Bir limanın ya da bir şehrin tamamen serbest bölge ilan edilmesi de mümkündür. Ancak bir şehrin tamamen serbest bölge ilan edilmesi durumunda serbest bölge değil, serbest şehir söz konusu olmaktadır.

Serbest bölgeler, ikameti iş gereği zorunlu olan kişiler dışında, yerleşimin yasak olduğu yerlerdir.

Serbest bölgeler yapılmasına izin verilen faaliyetlerin depolama, yükleme-boşaltma, ambalajlama, çeşitli biçimlerde işleme ve pazarın ihtiyaçlarına göre hazırlama, karıştırma, temizleme, imha etme, montaj, bankacılık, sigortacılık, araçların bakım onarımı ve çeşitli endüstriyel faaliyetlerden ibaret olduğu yerlerdir.

Serbest bölgeler genellikle yabancı şirketler ve bankaların şube açabildikleri, çeşitli yatırımlarda bulunabildikleri ancak, bunların bir kısmının özel izne tabi olduğu yerlerdir.

Serbest bölgeler genellikle geniş hinterlandı olan, uluslar arası transit yollar üzerinde bulunan, gelişmiş ulaşım olanaklarına sahip alanlarda kurulan yerlerdir.

---

<sup>36</sup> F. Bahar Özdoğan, **Serbest ...a.g.k.**, s. 9.

Serbest bölgeler buldukları ülkenin gümrük sınırları dışında sayılmalarına rağmen gümrük yetkililerinin direkt ve endirekt kontrolü altında oldukları ve kaçakçılığın önlenmesi için etrafı duvar ve parmaklıklarla çevrilmiş ve polisiye tedbirler alınmış olan yerlerdir<sup>37</sup>.

Serbest bölgeler gümrük dışı bırakılmış alanlar olmakla beraber siyasal yönden bağımsız yerler değildir. Serbest bölgelerin faaliyetlerinde ev sahibi ülkede uygulanan gümrük mevzuatı, dış ticaret rejimi ve çeşitli yasalar kısmen ya da tamamen geçersiz kılınmaktadır<sup>38</sup>. Ev sahibi ülkeden serbest bölgeye mal giriş ve çıkışı bakımından serbest bölgeler yabancı topraklar gibi işlem görmektedir. Ev sahibi ülkeden serbest bölgeye gönderilen mallar ihraç edilmiş sayılırken, serbest bölgeden ülke içine alınan mallar ise ithalat sayılarak, ithalat işlem ve vergilerine tabi tutulmaktadır. Serbest bölgeden diğer ülkelere veya diğer ülkelerden serbest bölgelere gönderilen mallar için de herhangi bir gümrük işlemi söz konusu değildir. Bununla beraber serbest bölgelerin hiçbir zaman siyasal yönden bağımsız olmadığı unutulmamalıdır. Serbest bölgeler siyasal yönden, ait olduğu ülkenin yetki alanı içindedir<sup>39</sup>.

Serbest bölgelerde yabancı firmalar genellikle belirli bir süre her türlü vergiden istisna tutulmaktadır. Serbest bölgelerde kambiyo kısıtlamaları olmaması nedeniyle, firmalar serbestçe uluslar arası ödemelerini ve kar transferlerini gerçekleştirebilme imkanına sahiptir. Serbest bölgelerdeki ekonomik faaliyetleri desteklemek amacıyla her türlü ulaşım, depolama, enerji, haberleşme, kanalizasyon gibi alt yapı yatırımları sağlanmaktadır<sup>40</sup>.

Her ülkenin serbest bölgeden beklediği sosyal ve ekonomik amaçlara göre, bir serbest bölge mevzuatı mevcut olup, bölgede faaliyetler bu mevzuata göre yapılmaktadır. Bütün serbest bölgeler, ülkenin genellikle uygulanan dış ticaret mevzuatından, kambiyo mevzuatından, gümrük mevzuatından kısmen veya tamamen

---

<sup>37</sup> İsmail Işık ve Mehmet Çabuk, **Vergi ...a.g.m.**, s. 5-6.

<sup>38</sup> Ayhan Orhan, "Serbest Bölgelerin Sağladığı Avantajlar: KOSBAŞ Örneği", **Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt-Sayı: 5-1, (2003), s.119.

<sup>39</sup> Engin Erdoğan ve Meliha Ener, **Küresel Pazarların Ekonomik Üsleri Serbest Bölgeler**, (Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, 2005), s.4.

<sup>40</sup> M. Vefa Toroslu ve Cem Niyazi Durmuş, **Serbest ...a.g.k.**, s.17.



muaf, vergi ve diğerk mali yükümlülüklerden ise süreli veya süresiz, kısmi ve ya tam olarak ayrı tutulmaktadır.

Serbest bölgeler, kuruluş kanunlarında belirtilen amaçlara ve fonksiyonlara dönük faaliyetler göstermektedirler. Sınırları ve serbestlik dereceleri de yine kuruluş kanunlarında kesin olarak belirlenmiş bulunmaktadır. Dış ülkelerden serbest bölgelere gelenler genellikle pasaport kontrolüne tabi tutulmamaktadırlar. Buna karşılık ev sahibi ülkeden serbest bölgeye girenlerin giriş- çıkışları denetime tabidir. Bunların ayrıca resmi giriş belgesine sahip olmaları gerekmektedir<sup>41</sup>.

### 1.1.5. Serbest Bölgelerin Türleri

Serbest bölgeler, kuruluş amaçlarına, buldukları ülkenin ekonomik ve coğrafi yapısına, ülkelerin bu bölgelerden beklentisine göre çeşitli biçimler alabilmektedir. Hatta her ülkede ayrı bir serbest bölge türünden bile söz edilebilmektedir. Bu nedenle serbest bölgelerin homojen bir yapıya sahip olmadıklarını ve bu çerçevede tek bir sınıflandırma yapmanın oldukça zor olduğunu söylemek mümkündür<sup>42</sup>. Ancak serbest bölgelerin sınıflandırmalarına yönelik çeşitli kriterler benimsenmektedir. Serbest bölge türlerini birbirinden kesin çizgilerle ayırmak kolay olmamakla birlikte, iki temel kritere dayanarak sınıflandırma yapılması mümkündür<sup>43</sup>.

Birinci kriter, serbest bölgede sürdürülen faaliyetlerin türü ile ilgilidir. Serbest bölgelerin faaliyetleri sadece ticari olabildiği gibi ticari ve endüstriyel bir nitelik de taşıyabilmektedir. Özellikle 1960'lı yılların ortasından başlayarak, sadece gümrüksüz ithalat, depolama, malların çeşitli işlemlere tabi tutulması ve yeniden ihracı gibi faaliyeti sürdüren bölgelerden pek çok ticari ve endüstriyel faaliyetler üstlenen bölgelere doğru geniş çaplı bir geçiş gözlenmiştir. Gelişmiş ülkelerde bulunan serbest bölgelerin çoğu temel olarak ticari bir rol üstlenirken, gelişmekte olan ülkelerde ise endüstriyel amaçlı serbest bölgeler kurma eğilimi giderek artmaktadır. İkinci kriter ise, bölgenin faaliyetlerinin iç piyasaya mı, yoksa ihracata yönelik mi olduğunun belirlenmesi esasına dayanmaktadır. Gelişmiş ülkelerde iç piyasaya yönelik serbest bölge sayısı oldukça fazladır. Gelişmekte olan ülkelerde yer

---

<sup>41</sup> M. Vefa Toroslu ve Cem Niyazi Durmuş, **Serbest ...a.g.k.**, s.17.

<sup>42</sup> Serdar Çiçek, **Serbest ...a.g.t.**, s. 9.

<sup>43</sup> Engin Erdoğan ve Meliha Ener, **Küresel ...a.g.k.**, s. 22.

alan bir kısım serbest bölgelerde bu şekilde faaliyet göstermektedir. Bazı serbest bölgeler ise hem iç piyasaya hem de ihracata yönelik olarak faaliyette bulunmaktadır. İthalata ya da hem ithalat hem de ihracata yönelik faaliyet gösteren temel serbest bölge türü olarak serbest ticaret bölgesinin gösterilmesi mümkündür. Diğer bir kısım serbest bölgeler ise sadece ihracata yönelik olarak faaliyette bulunmaktadır<sup>44</sup>.

Bu iki kritere göre yapılan sınıflandırmaya göre, serbest ticaret bölgesi ve serbest üretim bölgesi olmak üzere iki temel serbest bölge türü bulunmaktadır. Ancak bunlar dışında, serbest limanlar, transit bölge, serbest çevre, serbest şehirler, ikiz fabrikalar, yatırım bölgeleri, serbest bankacılık veya kıyı bankacılığı bölgeleri ve özel gümrük kolaylıkları gibi farklı fonksiyonları olan serbest bölge türleri de bulunmaktadır<sup>45</sup>.

#### 1.1.5.1. Serbest Ticaret Bölgesi

Serbest ticaret bölgesi, tarifeler gibi geleneksel ticari engelleri ortadan kaldıran ve bürokratik düzenlemeleri en aza indiren belirlenmiş alanlar şeklinde tanımlanmaktadır. Serbest ticaret bölgelerinin varoluş amacı, yeni iş ve yabancı yatırımları çekmek suretiyle ülkelerin küresel pazardaki varlıklarının artmasını sağlamaktır<sup>46</sup>.

Yurt dışında sınırlı alan tanınan gümrük ayrıcalıklarının en önemlisi konumunda olan<sup>47</sup> serbest ticaret bölgeleri, büyük liman, uluslararası havaalanı ve ticaret açısından çok sayıda coğrafi avantaja sahip doğal sınırlar çevresinde kurulmuş olan<sup>48</sup>, ülkenin diğer kısımlarından fiziki olarak ayrılarak, polis kontrolü altında bulundurulmuş ve ikamet yasak olduğu bölgelerdir. Serbest ticaret bölgelerinde ithalat ve/veya ihracata yönelik faaliyetlerde bulunmaktadır<sup>49</sup>.

---

<sup>44</sup> Engin Erdoğan ve Meliha Ener, **Küresel ...a.g.k.**, s. 23.

<sup>45</sup> Yıldırım Taylar, **Türk ...a.g.k.**, s. 10.

<sup>46</sup> Jamie D, "Free Trade Zones: What are They and How Can Small Businesses Benefit?", (25.06.2010), <http://www.sba.gov/community/blogs/community-blogs/business-law-advisor/free-trade-zones-what-are-they-and-how-can-smal>, [11.02.2013].

<sup>47</sup> İsmail Işık ve Mehmet Çabuk, **Vergi ...a.g.k.**, s. 7.

<sup>48</sup> Encyclopaedia Britannica, "Free-Trade Zone", <http://global.britannica.com/EBchecked/topic/218417/free-trade-zone>, [11.02.2013].

<sup>49</sup> Engin Erdoğan, **Serbest ...a.g.k.**, s. 22.

Ticaret serbest bölgelerinde, sınai faaliyetlere izin verilmezken, etiketleme, depolama, hafif montaj, sergileme gibi elleçleme olarak tabir edilen faaliyetlerle reeksport ve transit ticaret türü faaliyetlere izin verilmektedir<sup>50</sup>.

Serbest ticaret bölgelerinden dünyanın çeşitli ülkeleri ile serbest bir şekilde ticaret yapılması mümkün olabilmektedir. Bu işlemler sırasında, malların dış dünyadan buraya giriş ve çıkışlarında gümrük vergisi ödenmemektedir. Mallar ancak bölge sınırları dışındaki bir başka ülkeye getirildiğinde ülkenin yasal uygulamaları kapsamında gümrük vergisine tabi tutulmaktadır<sup>51</sup>. Mallar ev sahibi ülkeye satılmadıkça gümrük dışı sayılmaktadır. Bu tür bölgelerin en önemli işlevi ev sahibi ülkenin transit ticaretini geliştirmeye, ithalat ve ihracatını kolaylaştırmaya yönelik faaliyetler ile depolama ve malların işlenmesinden ibarettir<sup>52</sup>.

Söz konusu mallar, serbest ticaret bölgelerinde belirli süreler için depolarda muhafaza edilebilmektedir. Serbest ticaret bölgeleri, malların belli sınırlar içinde muhafazası esnasında geliştirilmesi ve ticari faaliyet için gereken sergileme, numune alma, karıştırma, harmanlama, ayırma ve paketleme gibi işlerin gümrük tarifelerini değiştirmeden yapılmasına imkan vermektedir<sup>53</sup>.

Serbest ticaret bölgelerine genel olarak; insan, bitki, hayvan ve çevreye zararlı eşya dışında, her türlü eşya girebilmektedir. Yasak eşyalar genellikle uyuşturucular, ateşli silahlar, kolaylıkla yanabilen tür mallardan ibarettir. Böylece giren malların depolanma ve depoda kalma sürelerine bir sınırlama konulmamaktadır<sup>54</sup>. Serbest ticaret bölgelerinin başlıca faaliyetlerini ev sahibi ülkenin transit ticaretini geliştirmeye, ithalat ve ihracatı kolaylaştırmaya yönelik faaliyetler ile depolama ve malların işlenmesi faaliyetleri oluşturmaktadır<sup>55</sup>.

---

<sup>50</sup> Mehmet Emin Erçakar, "Serbest Bölgeler: Teorik Yaklaşım", **İş, Güç Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi**, Cilt-Sayı: 6-1, (2004),

<http://www.isguc.org/?p=article&id=206&cilt=6&sayi=1&yil=2004>, [07.02.2013].

<sup>51</sup> Emine Demirtaş, **Türkiye'de ...a.g.t.**, s. 10.

<sup>52</sup> Ayşe Sunguroğlu, **Dünyada ve Türkiye'de Serbest Bölge ve Kıyı Bankacılığı**, (İstanbul: Su Matbaacılığı, 2003), s. 7.

<sup>53</sup> Emine Demirtaş, **Türkiye'de ...a.g.t.**, s.11.

<sup>54</sup> Ayşe Yiğit Şakar, **Vergi Hukukunda Serbest Bölgeler**, (Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2008), s.30.

<sup>55</sup> Engin Erdoğan, **Serbest ...a.g.k.**, s. 23.

Serbest ticaret bölgeleri açık serbest bölgeler ve kapalı serbest bölgeler olarak ikiye ayrılmaktadır. Açık serbest bölgeler genellikle her türlü ticari faaliyetin, hatta bazen sınai faaliyetlerinde yapılmasına izin verilen ve ülkeye ait mevzuatın tamamının uygulanmadığı, oldukça liberal yapıya sahip serbest bölgeler iken<sup>56</sup>, kapalı serbest bölgeler ise sadece belirli bazı iktisadi faaliyetlerin yapılmasına izin verilen ve ülke yasalarının sadece bir kısmının uygulanmadığı bölgelerdir. Burada gerçekleştirilecek faaliyetler kesin bir biçimde belirlenmiş bulunmaktadır<sup>57</sup>.

#### 1.1.5.2. Serbest Üretim Bölgesi

Serbest üretim bölgeleri, serbest ticaret bölgelerinin aksine sınai faaliyetlerinde gerçekleştirilebildiği serbest bölgelerdir. Bu bölgeler genellikle uluslar arası yatırımcıların ucuz işgücü ve hammaddelerden yararlanmak amacıyla yatırım yaptıkları bölgelerdir. Bu bölgelerde yatırım yapmak isteyen yatırımcılara, gümrük kolaylıklarının yanı sıra mali teşvikler de sağlanmakta ve bürokratik prosedürler azaltılmaktadır. Serbest üretim bölgelerinde yabancı yatırımcılara sağlanan teşviklerden bazıları, vergisiz makine ve hammadde ithali, sermaye ve kar transferi garantisi, bitmiş ve yarı bitmiş malların ihracında gümrük vergisine tabi olmama, fabrika binası sağlanmasıdır<sup>58</sup>.

Serbest üretim bölgesine ilişkin çeşitli tanımlar yapılmıştır. Bir tanıma göre, serbest üretim bölgesi ülke içinde ülkeye benzetilmektedir. Fiziki olarak tecrit edilen ve polis koruması altında bulundurulmuş bölge, gümrükler ve ülkede uygulanan çeşitli kanunlardan arındırılmış durumdadır. Diğer bir tanımda serbest üretim bölgesinin, geri kalmış ülkelerin işgücünü endüstri alanında dünya pazarına yönelik biçimde kullanan üretim merkezleri olduğu belirtilmektedir<sup>59</sup>.

Bu tür bölgelerde dış pazarlarda rekabet gücü yüksek yatırımcılara, ucuz iş gücü temini, vergi kolaylıkları ve teşvikler ile bölgeye yatırım yapmaları sağlanmaktadır. Serbest üretim bölgesinde yüksek kapasiteli üretim bölgesi

---

<sup>56</sup> M. Vefa Toroslu ve Cem Niyazi Durmuş, **Serbest ...a.g.k.**, s.7.

<sup>57</sup> T. Engin Akyürek, **Serbest Bölge: Tanımı-Dünya'da Türkiye'de**, (İstanbul: İTO Ekonomik Yayınlar Dizisi, No:14, 1983), s. 13.

<sup>58</sup> M. Vefa Toroslu ve Cem Niyazi Durmuş, **Serbest ...a.g.k.**, s.7.

<sup>59</sup> Engin Erdoğan, **Serbest ...a.g.k.**, s. 33.

kurulmakta, burada üretilen mallar diğer ülkelere ihraç edilmektedir. Genellikle çok uluslu şirketler (ÇUŞ) bu yatırımlara rağbet etmektedirler<sup>60</sup>.

Serbest üretim bölgelerinde yatırım yapan ÇUŞ'ler daha çok ihracat amacıyla yatırım yaptıklarından bu bölgelere "Dünya Pazarı Fabrikaları" da denilmektedir. Bu bölgelerde belli şartlar altında iç piyasaya mal satabilmektedir. Bu da sadece serbest bölge idaresi izni ile olmaktadır. Dünyada yaygın şekliyle serbest üretim bölgeleri, ÇUŞ'lerin rağbet ettikleri sanayi merkezleri görünümündedir<sup>61</sup>.

Serbest üretim bölgeleri de serbest ticaret bölgelerinde olduğu gibi genellikle bir uluslararası liman veya havaalanı yakınında kurulmaktadır. Bu gibi bölgelerde üretilen malların ev sahibi ülke piyasasına girişi söz konusu ülke tarafından yasaklanmaktadır. Bölgede yer alan bu çeşit düzenlemelerin temelinde ev sahibi ülkenin bölgeyi kuruş amacı yatmaktadır. Bölge çoğunlukla gelişmekte olan ülkeler tarafından ihracata yönelik sanayileşmenin başlatılması veya hızlandırılması amacıyla kurulmaktadır. Serbest bölgelerde geliştirilen endüstriyel faaliyetler özellikle birkaç dalda yoğunlaşmış bulunmaktadır. Bunu başında da giyim ve elektronik endüstrileri gelmektedir<sup>62</sup>.

Serbest üretim bölgelerinde esas olarak ticaret değil, üretim yapılmakta ve kural olarak dünya pazarına yönelik yapılan bu üretim nadiren ve belirli şartlar altında iç pazara dönük olarak gerçekleştirilmektedir<sup>63</sup>. Serbest üretim bölgelerinin ülke kalkınması açısından temel amaçları; istihdamı arttırmak ve istihdam kalitesini yükseltmek, ülkede yaratılan katma değeri arttırmak, dış ticaret dengesini iyileştirici gelişmeler sağlamak, yabancı sermayeyi çekerek ülkede yapılan yatırımları arttırmak ve teknolojik gelişmeyi hızlandırmaktır<sup>64</sup>.

---

<sup>60</sup> Ayşe Sunguroğlu, **Dünyada ...a.g.k.**, s. 7.

<sup>61</sup> Erdal Arslan, "Serbest Bölgeler ve Serbest Bölgelerin Türkiye Ekonomisine Katkısı", (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi, 2005), s. 19.

<sup>62</sup> Engin Erdoğan, **Serbest ...a.g.k.**, s. 33-35.

<sup>63</sup> Hüseyin Akif Karaca, **Türk Yabancılar Hukuk bakımından Serbest Bölgelerin Hukuki Rejimi**, (İstanbul: Arıkan Basım Yayım Dağıtım, 2008), s. 8-9.

<sup>64</sup> Yıldırım Taylar, **Türk ...a.g.k.**, s. 13.

### 1.1.5.3. Serbest Liman

Serbest limanlar, genelde antrepo olarak kurulmuşlardır<sup>65</sup>. Yabancı kaynaklı malların kullanılmak, yerel olarak tüketilmek veya tekrar satılmak üzere tüm limanın etrafını çeviren veya bir bölgesini içine alan, gümrük vergilerine maruz kalmadan veya en düşük tarifeye girdiği kısma serbest liman adı verilmektedir. Serbest limanlarda alkollü içkiler ve tütün gibi bir takım seçilmiş mallar yüksek gümrük uygulamasına hedef olmaktadır<sup>66</sup>.

Serbest limanlara konulan malların ülke içine ithalatı halinde, vergiler eşyanın antrepoya girişinde değil, ülkeye ithalinde ödeneceği için ithalatçı açısından mali kolaylık sağlamaktadır. Bu sayede ithalatçılar ürünlerini derhal piyasaya sunmak yerine piyasa durumuna göre en uygun zamanı bekleyerek kendilerine mali yönden fayda sağlama imkanına sahip olmaktadırlar<sup>67</sup>.

Serbest liman, ulusal toprakların bir parçası olmakla birlikte, serbest limandan ülkenin başka yerlerine giden yabancı mallardan gümrük vergisi alınması söz konusu olabilmektedir. Gümrük ayrıcalıklı bölgeler içinde en serbest ve esnek olanı serbest limanlardır. Birçok mal grubu, herhangi bir gümrük vergisine tabi tutulmadan hatta iç pazarlarda tüketilmek amacıyla bile limanın bulunduğu ülkede piyasaya sürülebilmektedir<sup>68</sup>. Serbest limanlar her ülkenin gemisinin serbestçe girebildiği yerlerdir. Limanın tümü serbest liman olarak ilan edilebileceği gibi, belirli bir kısmının da serbest liman ilan edilmesi mümkün olabilmektedir. Özellikle sanayileşmiş Avrupa ülkelerinde görülen serbest limanların, bir tür dar kapsamlı serbest ticaret bölgesi olarak kabul edilmesi mümkündür<sup>69</sup>.

Serbest limanlar, ithalat, ihracat, depolama, transit ticaret, taşımacılık faaliyetlerinin yapılabilmesi ve her bayraktaki gemilerin serbestçe yararlanmalarının

---

<sup>65</sup> Ayhan Orhan, **Serbest ...a.g.m.**, s.121.

<sup>66</sup> İsmail Işık, **Sorular ve Cevaplarıyla Serbest Bölgeler**, (İzmir: Tesmer Yayınları, 2006), s. 15.

<sup>67</sup> Ayhan Orhan, **Serbest ...a.g.m.**, s.121

<sup>68</sup> Ayşe Yiğit Şakar, **Vergi ...a.g.k.**, s. 32.

<sup>69</sup> Hüseyin Akif Karaca, **Türk ...a.g.k.**, s. 10.

sağlanması amacıyla kurulmaktadır<sup>70</sup>. Ülkenin serbest limandaki kazancı ise, iş hacminin, taşımacılığın ve antrepoculuğun gelişmesi olmaktadır<sup>71</sup>.

#### 1.1.5.4. Serbest Bankacılık ve Kıyı Bankacılığı

Uluslararası piyasalarda dolaşan yabancı sermayeyi çekebilmek, yurtdışında iş yapan müşterilere yakın olmak, finansman ve ucuz kredi alma imkanlarını artırmak, ülke tanıtımını ve uluslararası entegrasyonu sağlamak adına ülkeler serbest bankacılık bölgeleri kurma yoluna gidebilmektedirler. Bu bölgeler, bir ülkede bankacılık sektörleri için düzenlenmiş yasa ve yönetmeliklerin dışında olduklarından, kıyı bankacılığı da denilen bu bankacılık türü, ülkenin bankacılık sisteminin dışında tutulmaktadır<sup>72</sup>.

Serbest bölgede bankacılık faaliyetleri kendilerine has özellikler taşımaktadır. Bu bankaların genel özellikleri arasında, vergiden muaf olmaları, sermaye üzerinde denetimlerin daha esnek olması mevduat munzam karşılıklarının düşük olması ya da hiç olmaması gibi farklılıklar yer almaktadır<sup>73</sup>.

Kıyı bankacılığı, yurt dışında iş yapan müşterilere yakın olmak, rekabet olanaklarını arttırmak, gelişmiş ülkelerin uyguladığı katı kurallar yerine bazı ülkelerin işlemlere sağladığı teşvikli olanaklardan yararlanmak amacıyla 1960'lı yıllardan itibaren yaygınlaşmaya başlamıştır<sup>74</sup>. Serbest bölgede faaliyette bulunan bankalar; Türkiye'de yerleşik gerçek ve tüzel kişilerden (bankalar dahil), serbest bölgede faaliyette bulunan firmalardan ve yurtdışında yerleşik kişilerden mevduat kabul edebilmekte, ancak serbest bölge teşvik ve avantajlarından yararlanamamaktadırlar<sup>75</sup>. Serbest bankacılık bölgeleri, özellikle yabancı sermayeyi çekmeye yönelik bölgelerdir. Kıyı bankacılığının yapılabilmesi için banka şubelerinin mutlaka belirli sınırlar dahilinde toplanması gerekmemektedir. Özel bir

---

<sup>70</sup> Ayşe Yiğit Şakar, **Vergi ...a.g.k.**, s. 32.

<sup>71</sup> Yıldırım Taylar, **Türk ...a.g.k.**, s. 13-14.

<sup>72</sup> Serdar Çiçek, **Serbest ...a.g.t.**, s.15.

<sup>73</sup> Engin Erdoğan ve Meliha Ener, **Küresel ...a.g.k.**, s. 48.

<sup>74</sup> Zafer Yıldız, "Türkiye'de Serbest Bölgeler ve Mersin Serbest Bölgesi: Bir Durum Değerlendirmesi", **Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Sayı: 6, (2000), s. 306.

<sup>75</sup> Emine Demirtaş, **Türkiye'de ...a.g.t.**, s.13.

alana bağı kalmadan gerekli mevzuatın hazırlanması ile kıyı bankacılığı yapılması mümkün olabilmektedir<sup>76</sup>.

#### 1.1.5.5. Transit Bölge ve Antrepolar

Denize kıyısı olan ülkelerin, denize yakın veya yeterli çıkışı olmayan komşu ülkelerin depolama ve dağıtım merkezleri şeklinde kullanılması amacıyla girişte kurduğu limana transit bölge denilmektedir. Malların komşu ülkelere ev sahibi ülkeye transit olarak geçişinde gümrük vergileri, ithalat kontrolleri ve birçok giriş-çıkış formaliteleri uygulanmamaktadır<sup>77</sup>. Bununla birlikte genellikle bu tür bölgelerde imalat faaliyetlerine izin verilmemektedir<sup>78</sup>.

Transit bölge, hem serbest ticaret bölgesinden hem de serbest limandan daha sınırlı bir kolaylık sağlamaktadır. En geniş uygulamasıyla transit bölge, limanın ayrılmış bir yerinde iskele ve barınma gibi diğer kolaylıklara sahip alanlardır. Daha sınırlı bir uygulama ise, limanda tek bir depo ve barınağa sahip olunması durumudur. Bazı transit bölgelerde, komşu ülkenin gümrük yetkilileri ve diğer yetkili acenteleri görev yapmaktadırlar<sup>79</sup>.

Dış ekonomik faaliyetlerin kolaylaştırılması ve işlem maliyetlerinin azaltılması amacıyla gümrüklü depolar olarak tanımlanabilecek özel depo işletmeciliği olan antrepolar da serbest bölge türü olarak kabul edilmektedir. Antrepo, yabancı kaynaklı malların geçici bir süre için gümrük vergisi ödenmeksizin konulduğu ve gümrük idaresinin denetimi altında olan kapalı yerler olarak tanımlanmaktadır<sup>80</sup>. Diğer bir ifadeyle antrepolar yurt dışından gelen malların satın alınıncaya kadar bekletildiği, gümrük kontrolü ve gümrük idaresinin denetiminde bulunan depoları ifade etmektedir. Devlet ya da özel mülkiyeti antrepolarında bulunan malların ithalat vergilerini ödeme yükümlülüğü ancak satılmalarından sonra doğmaktadır<sup>81</sup>.

---

<sup>76</sup> Engin Erdoğan ve Meliha Ener, **Küresel ...a.g.k.**, s. 48.

<sup>77</sup> Canan Kani, "Türkiye'de Serbest Bölge Uygulamaları Sorunları ve Avrupa Birliği Uygulamaları İle Karşılaştırma", (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, 2007), s. 34.

<sup>78</sup> Abdullah Arslan, "Serbest Bölgelerde Özellikli Muhasebe İşlemleri ve Vergi Boyutu", (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, 2009), s. 16.

<sup>79</sup> Yıldırım Taylar, **Türk ...a.g.k.**, s.16.

<sup>80</sup> Engin Erdoğan, **Serbest ...a.g.k.**, s. 65.

<sup>81</sup> Erdal Arslan, **Serbest ...a.g.t.**, s. 25.



İhraç edilecek ürünlerin ülke içi vergilerden muafiyet bakımından antrepo rejiminden yararlanması mümkündür. Antrepoya giren eşya ve mallar belirli bir süre bekletildikten sonra tekrar yabancı bir ülkeye gönderilebileceği gibi diğer bir antrepoya da aktarılabilen veya ülkeye ithal edilebilmektedir. İthalat halinde vergiler eşyanın antrepoya girişinde değil ülkeye ithalinde ödeneceği için ithalatçı açısından mali kolaylık yaratmaktadır. Uluslar arası ticareti kolaylaştırma yolunda bulunmuş bir çare olan antrepo rejiminin XVII. Yüzyıldan beri uygulanmakta olduğu bilinmektedir<sup>82</sup>.

Antrepoların gerçek ve itibari olmak üzere iki çeşidi bulunmaktadır. Gerçek antrepo işletmesi kanun veya kanun hükmünde kararname (KHK) ile kamu iktisadi kuruluşlarına, ticaret odalarına, mahalli idarelere, bağımsız liman idarelerine bırakılmıştır. İtibari antrepolarda bina ve diğer tesisler eşya sahibince sağlanmakta ve özel şahıslarca iletilmektedir. Bu sebeple antrepolara giren eşya ve mallardan vergilere karşılık olmak üzere teminat istenmektedir<sup>83</sup>.

Antrepo rejimi sayesinde ihracatçı ürünleri derhal piyasaya sürmek yerine, piyasa durumuna göre en uygun zamanı bekleme imkanını elde ederken, ithalatçı da malı görüp istediği miktarda alım yapabilme imkanına kavuşmaktadır. Bu şekilde depolama ve stoklama giderlerinden tasarruf edebileceği gibi bir defada alımın gerektirdiği mali külfetten de kurtulmaktadır. Antrepoların şüphesiz bu yararları sağlayabilmesi için uluslar arası ticaret yolları üzerinde kurulması gerekmektedir<sup>84</sup>.

#### **1.1.5.6. Serbest Çevre ve İkiz Fabrikalar (Maquiladora)**

Serbest çevre, sınırlanarak yerel tüketim amacına yönelik gümrüksüz ithalatın gerçekleştirildiği bir bölgeyi ifade etmektedir. Bu uygulama genellikle gelişmekte olan ülkelerde görülmektedir. Genellikle sınır illerini kapsayan çevrede, gümrük vergisinin kaldırılması biçiminde uygulanmaktadır. Bu uygulamanın amacı, bölgenin tüketim ihtiyaçlarının karşılanmasıdır. Bu nitelikli bölgelere ihtiyaç duyulmasının nedeni ise ülkenin belirli bölgelerinde yerel tüketim ihtiyaçlarının yurt içi ticari faaliyetlerle karşılanmamasıdır<sup>85</sup>.

---

<sup>82</sup> Engin Erdoğan, *Serbest ...a.g.k.*, s. 66.

<sup>83</sup> Erdal Arslan, *Serbest ...a.g.t.*, s. 25.

<sup>84</sup> Engin Erdoğan, *Serbest ...a.g.k.*, s. 66.

<sup>85</sup> Engin Erdoğan ve Meliha Ener, *Küresel ...a.g.k.*, s. 50.

Daha genel olarak ifade edildiğinde ülkeler, başka yerlerde belirli mallara uygulanan ithal kısıtlama ve gümrük tarifelerini bu bölgelerde azaltmaya uğraşmaktadırlar. Birçok serbest çevre, gümrük kolaylık ve ayrıcalıklarını ithal edilmiş olan yiyeceklere, ilaca, sermaye mallarına ve tüketicinin acil olan ihtiyaçlarına uygulamaktadır. Serbest çevredeki faaliyeti düzenleyen yasa ve kurallar genellikle ülkenin her yerinde uygulananlara benzerlik göstermektedir<sup>86</sup>.

Türkiye açısından bakıldığında serbest çevre uygulamasına benzer bir uygulama olan sınır ticareti bu uygulamaya örnek teşkil edebilir. Sınır ticareti uygulamaları serbest çevrede olduğu gibi ülkenin sınır illerinde oluşturulmaktadır. Sınır ticaret uygulaması ile gümrük vergisi yükümlülüğü ortaya çıkmadan komşu ülkelerle mal ve alım satımı hedeflenmiştir. Türkiye’de Gürcistan, Suriye ve İran ile sınır ticareti örnek gösterilebilir. Bu ülkelere komşu olan iller aracılığıyla gümrük vergisi ödemediği sınır ticareti yapılmaktadır<sup>87</sup>.

İkiz fabrikalar ise serbest üretim bölgelerinin değişik bir şeklini oluşturmaktadır. Bu bölgeler, komşu ülkelerin karşılaştırmalı üstünlüklerinden yararlanarak, üretim maliyetlerini düşürmeyi ve ikili ticaretin canlandırılmasını amaçlamaktadır<sup>88</sup>. Bu bölgelerden daha çok ikili ticaretin artması şeklinde yarar sağlanmaktadır. Maquiladora programı Meksika Hükümeti tarafından 1965 yılında Kuzey Meksika sınırında ekonomik gelişmeyi sağlamak üzere geliştirilmiş bir programdır<sup>89</sup>. Buradaki ikiz fabrikalarda sermaye yoğun kısımları ABD’de yapılmış malların parçaları gümrüksüz olarak ithal edilmekte, Meksikalı işçilerin ucuz emeğinden yararlanılarak monte edilmekte ve tekrar geri satılmaktadır. İkiz fabrikalar üretimi farklı safhalara ayıran süreçlerdir. Dahası her safha farklı bir teşebbüs tarafından farklı ülkelerde gerçekleştirilmektedir. Böylece karşılaştırmalı üstünlüklerin ortaya çıkardığı faydadan yararlanılarak üretim maliyetleri minimuma indirilmeye çalışılmaktadır<sup>90</sup>.

---

<sup>86</sup> M. Vefa Toroslu ve Cem Niyazi Durmuş, **Serbest ...a.g.k.**, s. 13.

<sup>87</sup> Mehmet Özçiloğlu, ve M. Murat Sakar, “Sınır Ticareti Uygulaması Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, **Girişimcilik ve Kalkınma Dergisi**, Cilt-Sayı: 6-1, (2011), s. 21.

<sup>88</sup> Ayşe Yiğit Şakar, **Vergi ...a.g.k.**, s. 35.

<sup>89</sup> İsmail Işık ve Mehmet Çabuk, **Vergi, ...a.g.k.**, s. 9.

<sup>90</sup> M. Vefa Toroslu ve Cem Niyazi Durmuş, **Serbest ...a.g.k.**, s. 10.

### 1.1.5.7. Gümrüksüz Satış Mağazaları

Gümrüksüz satış mağazaları, havaalanı ve sınır kapılarında kurulan, ülkelerini temsil edici nitelikteki, yükte hafif pahada ağır ürünleriyle, içki ve sigara satışlarının gümrüksüz ve yabancı paralarla yapıldığı yerler olarak tanımlanmaktadır<sup>91</sup>. Dünya’da sayısı gittikçe artan gümrüksüz satış mağazaları, havaalanı ve/veya gümrük alanlarında bulunan, sigara, içki ve pek çok değerli eşyanın perakende satışının gümrüksüz olarak yapıldığı mağazalardır<sup>92</sup>. Son zamanlarda sayıları giderek artan mağazalar, gümrük vergilerinin azlığı nedeniyle tercih edilmektedir. Ancak buralardan yapılan satışlara sınırlandırmalar getirilmiştir<sup>93</sup>.

## 1.2. SERBEST BÖLGELERİN EKONOMİK ETKİLERİ

Serbest bölge kurmak isteyen ülkelerin en önemli amaçlarından biri dünya ticaretinden daha çok pay almak istemeleridir. Bu amacı gerçekleştirmek üzere kurulan serbest bölgelerin kuruldukları ülkenin ekonomisi üzerinde bir takım etkileri söz konusudur. Bu etkiler; ülkenin genel ekonomik büyüklüklerini etkileyen makro etkiler ve firma düzeyinde gözlenen mikro etkiler olarak sınıflandırılabilir. Gerek makro ve gerekse mikro düzeyde ortaya çıkan etkilerin bazıları arzu edilirken, bazıları ise istenmeyen niteliklidir. Arzulanan etkileri; ticareti ve ihracatı artırıcı nitelikteki döviz kazandırıcı faaliyetler, istihdam etkisi, yabancı sermaye ve teknoloji transferi, üretimin karşılaştırmalı üstünlükleri, işçilik avantajı, ithalat, bankacılık, transit ve transit ticaret ile diğer liman faaliyetlerine olan etkiler olarak sıralanabilir. Diğer taraftan istenmeyen etkiler ise, ithalat baskısı yaratma, serbest bölge firmalarının yerli firmalara karşı haksız rekabet avantajına sahip olabilmesi, sosyal yapının bozulması, ücret eşitsizliğinin artması, yasadışı faaliyetlerde meydana gelebilecek artış, ekonomi yönetiminin karar esnekliğini kaybetmesi, yatırımların sektörel ve bölgesel açılardan dengesiz dağılımı şeklinde karşımıza çıkmaktadır<sup>94</sup>.

---

<sup>91</sup> Abdullah Arslan, **Serbest ...a.g.t.**, s. 16.

<sup>92</sup> Engin Erdoğan, **Serbest ...a.g.k.**, s. 67.

<sup>93</sup> İlhan Bulut, “Serbest Bölgelerin Bugünü ve Geleceği Bakımından Vergi ve Teşvik Politikaları: Türkiye Örneği, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi, 2005), s. 12.

<sup>94</sup> Canan Kani, **Türkiye’de ...a.g.t.**, s. 37-38.

Serbest bölgelerin mikro etkilerini olumlu bazda ele almak mümkündür. Bu bağlamda serbest bölgelerin, yerli ve yabancı yatırımcıların uygun ve hazır kuruluş yeri sağlamaları, rahat, kolay ve ucuz girdi temini sağlama, özel uygulamalara bağlı olarak dış rekabet olanaklarının artması gibi olumlu etkiler yaratmaktadır. Dünya üzerinde başarılı ve verimli serbest bölgeler olduğu gibi, serbest bölge uygulamalarının başarısızlığa uğradığı durumlar da olabilmektedir. Bir serbest bölgenin o ülke üzerinde olumlu ya da olumsuz etki yaratması, seçilen serbest bölge modeli ve serbest bölgenin doğru işletilip işletilmemesine bağlıdır<sup>95</sup>.

Serbest bölgelerin ülke ekonomisine sağladığı diğer bir katkı ise dış ticaret işlemlerinde kırtasiyeciliği ve bürokrasiyi sıfıra indirme imkanı sağlamasıdır. Gümrük vergilerinin yanı sıra gelir vergileri ve diğer vergi yasaları da genellikle uygulanmadığı yerler olduğu için yabancı sermayeye çok cazip gelmekte ve birçok yabancı kuruluş burada faaliyet göstermektedir<sup>96</sup>. Yerli ve yabancı tüm firmalar serbest bölgelerde sağlanan teşvik ve avantajlardan herhangi bir ayrıma tabi tutulmadan eşit olarak faydalanma imkanına sahiptir. Serbest bölgeler stratejik konumları, uluslararası pazarlara yakınlıkları ve ulaşım olanaklarının çeşitliliği özelliklerini bir arada barındırmaları açısından önem taşımaktadır. Kurulan bir serbest bölgede bu unsurlar bulunmadığı takdirde beklenen ilginin sağlanmaması tehlikesi ortaya çıkabilmektedir<sup>97</sup>. Serbest bölge faaliyetlerinin makro ve mikro düzeyde ortaya koyduğu etkiler sistematik olarak aşağıdaki gibi ortaya koyulabilir.

### **1.2.1. Makro Ekonomik Etkiler**

Serbest bölgeler dünya tarihinde oldukça uzun bir geçmişe sahip olmalarına rağmen, gerçekte 1970'li yıllardan itibaren dünya ticaretinde önemli bir rol oynamaya başlamışlardır. Günümüzde ise, küreselleşme unsurunun sağladığı imkanlara bağlı olarak serbest bölgeler tamamen nitelik değiştirmiştir. Klasik, serbest bölge anlayışı; durağan, emek yoğun, yatırım özendiricilerine yönelik, bölgenin sahip olduğu üretim faktörlerini yoğun biçimde kullanma anlayışına sahip oldukları söylenebilir. Küresel çağın serbest bölge anlayışı ise daha dinamik, kaynakları

---

<sup>95</sup> Canan Kani, **Türkiye'de ...a.g.t.**, s. 38.

<sup>96</sup> A. Suha Alacaklıoğlu, **Türkiye'de ...a.g.k.**, s. 8.

<sup>97</sup> Gizem Türkğenci, "Türkiye Serbest Bölgelerinin Kalkınmaya Etkisi", **Uluslararası Ekonomik Sorunlar Dergisi**, Sayı: 34, (2009), s. 52.

yönlendirilmenin ve küresel ekonomik sisteme uyum sağlamanın etkin bir aracı olarak görülmektedir<sup>98</sup>.

Serbest bölgelerin özellikle gelişmekte olan ülkelerde yabancı sermaye yatırımlarını ve dış ticareti arttırmak, yerli üreticilerin dünya piyasalarındaki fiyattan girdi temin etmelerini sağlayarak uluslararası rekabet güçlerine katkıda bulunmak, ihracata dönük sanayinin gelişmesini teşvik ederek ihracatı arttırmak, döviz girişini arttırmak yeni iş imkanları yaratarak istihdam sorunun çözümüne yardımcı olmak gibi makroekonomik etkilere sahip oldukları kabul edilmektedir<sup>99</sup>. Sayılan bu etkilerden, döviz kazandırıcı, istihdam artırıcı, ihracat artırıcı ve ödemeler dengesi üzerindeki etkileri olumlu etkiler olarak değerlendirilebilir. Buna karşılık; transfer fiyatlaması sorunu, ithalat baskısı yaratma ve vergi kaybına neden olma gibi etkiler ise olumsuz, istenmeyen, etkiler olarak sayılabilir. Bu etkilerin nitelikleri aşağıdaki gibi ortaya koyulabilir.

#### **1.2.1.1. Olumlu Makro Ekonomik Etkiler**

Serbest bölgelerin makro etkilerinden olan döviz kazandırıcı etki, daha çok az gelişmiş ülkelere fayda sağlamaktadır. Serbest bölgeler aracılığıyla ihracatın artırılması ve diğer birtakım yollardan ülkenin döviz kazancında sağlanacak artışlarla ödemeler dengesi açığının bir ölçü de kapatılması amaçlanmaktadır<sup>100</sup>.

Serbest bölge içerisinde satışı söz konusu olan mal, hizmet ve işgücü gelirlerinin yanı sıra diğer katma değer unsurları, örneğin; depo kirası, arazi kirası, kredi faizleri ve varsa çeşitli vergi ile resimler de, bu çerçevede içerisinde düşünülebilmektedir. Serbest bölge içerisinde yabancı para cinsinden alışveriş yapılacağından ülkenin döviz rezervleri yönünden, olumlu bir etki meydana gelmektedir. Serbest bölgedeki her türlü iktisadi faaliyet, döviz kazandırıcı niteliktedir. Ayrıca, serbest bölgelerin döviz tasarrufuna katkısı da olmaktadır. Döviz tasarrufuna katkı, daha çok arz güvenliğinin sağlanması ve sürümden kazanma biçiminde olmaktadır. Büyük miktarlarda serbest bölgeye yapılan ithalat gümrük

---

<sup>98</sup> Çiğdem Berna Kocaman, “Serbest Bölgelerin Makroekonomik Etkilerinin Değerlendirilmesi: Türkiye Örneği”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt-Sayı: 56-3, (2007), s. 123.

<sup>99</sup> İbrahim Arslan ve Sevda Yapraklı, “Serbest Bölgelerin Ekonomik Etkileri: Gaziantep Serbest Bölgesi'nin Etkilerine İlişkin Bir Saha Araştırması”, **Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt-Sayı: 6-2, (2007), s. 93.

<sup>100</sup> Ayhan Orhan, **Serbest ...a.g.m.**, s. 123.

vergesi maliyeti olmadan bölge içinde depolanmakta ve peyder pey serbest bölgeden çekilerek tedarik süreci kısaltılmaktadır. Bu durum, ithal malla üretim yapan yerli sanayici ve ithalatçının daha düşük stok düzeyi ile çalışmasını sağlayacağından döviz tasarrufunda bulunulmasına katkı sağlamaktadır<sup>101</sup>. Ayrıca, gümrük vergisi ve ithalattan kaynaklanan diğer mali yükümlülükler toplu olarak ödemek yerine, çekilen miktar üzerinden, ödenerek işletme sermayesi güçlendirilmekte ve döviz kurlarındaki istikrarsızlığın neden olduğu kur riskleri minimize edilebilmektedir.

Gelişmiş ülke kaynaklı ÇUŞ'lerin serbest bölgelere gösterdiği ilginin yanı sıra, bu bölgelerden Meksika ve Çin Halk Cumhuriyeti gibi bazı gelişmekte olan ülkelerin gerek istihdam gerekse ihracata katkı bağlamında elde ettiği döviz kazançları oldukça önemli miktarları bulmaktadır<sup>102</sup>.

Serbest bölgede gerçekleştirilen döviz kazandırıcı nitelikteki faaliyetler; a) Serbest bölgeye yönelik emek ihracı, b) Bölgede faaliyet gösteren kuruluşlara yönelik, istisna ve muafiyet kapsamı dışındaki, her türlü vergi, resim ve harçlar gibi mali uygulamalar, c) Serbest bölgelerde gerçekleştirilen her türlü kiralama, d) Serbest bölge üzerinden gerçekleştirilen transit ticaret faaliyetleri ve e) Serbest bölgedeki firmalara sunulan lojistik hizmetleri olarak sayılabilir<sup>103</sup>:

Bu faaliyetlere bağlı olarak ortaya çıkan döviz kazandırıcı etki ve ihracat artırıcı etkiye paralel olarak serbest bölgelerin, ödemeler dengesi üzerinde de olumlu etkilerden de bahsedilebilir. Serbest bölgeler geniş kapsamlı ve bilinçli olarak kurulup çalıştırıldığı takdirde ülkenin ödemeler dengesi üzerinde olumlu etkiler meydana getirmektedir. Çünkü serbest bölgede yapılan işlemler görünür veya görünmez kalemler halinde döviz kaynağıdır<sup>104</sup>. Ödemeler dengesi açıkları yaşayan ülkeler açısından, açığın reel olarak kapatılması dış ticaret dengesinin fazla vermesiyle mümkün olmaktadır. Yani ihracatın ithalattan daha fazla gerçekleşmesiyle mümkün olmaktadır. Bu açıdan bakıldığında serbest bölgelerin net ihracat gerçekleştiren bölge statüsüne kavuşturulması ödemeler dengesi açıklarının

---

<sup>101</sup> F. Bahar Özdoğan, **Serbest ...a.g.k.**, s. 19.

<sup>102</sup> Lütfü Öztürk, "Serbest Bölgelerdeki Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları: Dünyadaki Uygulamalara Teoriler Işığında Bir Bakış", **Akdeniz İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt-Sayı: 4-7, (2004), s. 111.

<sup>103</sup> Engin Erdoğan ve Meliha Ener, **Küresel ...a.g.k.**, s. 100.

<sup>104</sup> İlhan Bulut, **Serbest ...a.g.t.**, s. 13.

kapatılmasında olumlu etki sağlayacaktır. Özellikle, yatırım serbest bölgelerinde, bölgeden yapılan ihracat, hem ihracat gelirinin artmasını hem de ihracat pazarlarının genişlemesini sağlayacaktır. Serbest liman olarak hizmet veren bölgelerde ise, yabancı gemiler verilen servisler ve depo, antrepo gibi alanların kiralanmasından elde edilen kira gelirleri ödemeler bilançosunun görünmeyen kalemler bölümünün artı bakiye vermesini sağlayabilmektedir<sup>105</sup>.

Serbest bölgelerin daha çok az gelişmiş ülkelere bu açıdan faydası büyüktür. Az gelişmiş ülkelerde ihracatın artırılması ve diğer birtakım yollardan ülkenin döviz kazancından artışlar sağlayarak ödemeler dengesi açığını bir ölçü de kapatılması amaçlanmaktadır. Serbest bölge içinde satışı söz konusu olan mal, hizmet ve işgücü gelirleri şeklinde ortaya çıkan kazançlar doğrudan döviz kazançlarıdır. Bunların yanında katma değer unsurlarının da (arazi kirası, bina kirası, kredi faizleri, vergi ve harçlar v.b.) unutulmaması gerekmektedir<sup>106</sup>.

Serbest bölgeler ödemeler dengesi üzerindeki etkisi olumsuz olarak da gerçekleşme ihtimali bulunmaktadır. Bu etki daha çok serbest bölgelerin ithalat baskısı yaratacak biçimde çalışması veya çalıştırılmasından kaynaklanmaktadır. Bu olumsuz etki aşağıda ayrıca ele alınacaktır.

Özellikle gelişmekte olan ülkeler açısından kalkınmanın önündeki temel sorun sermaye yetersizliğidir. Sermaye ihtiyacı, ülkeleri arayışa yönelterek ve serbest bölge uygulamaları yabancı sermaye girişinin artırılması amacıyla önemli bir araç olarak kullanılmaktadır<sup>107</sup>. Özellikle, üretime yönelik serbest bölgelerde, yabancı sermaye yatırımları beraberinde teknoloji girişini sağlamakta ve bu da kalkınmanın ana belirleyicilerinden olan teknolojik alt yapının iyileştirilmesine imkan sağlamaktadır<sup>108</sup>.

Serbest bölgelerde yabancı sermaye girişi beraberinde sağladığı teknoloji girişi ile yatırım yapan kişi ve kurumların, Uluslar arası piyasalarda rekabet ürün

---

<sup>105</sup> Cem Alpar, **Dünya’da ve Türkiye’de Serbest Bölgeler**, (Ankara: Dost Kitabevi Yayınları, 1985), s. 23.

<sup>106</sup> Ayhan Orhan, **Serbest ...a.g.m.**, s. 123.

<sup>107</sup> Özge Ural, “Avrupa Birliği ve Türkiye’de Serbest Bölgelerin Vergilendirilmesi”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, İstanbul, 2009), s. 19.

<sup>108</sup> Naci Karaduman ve Zafer Yıldız, “Serbest Bölge Uygulamalarının Dış Ticarete ve Yabancı Sermayeye Katkıları”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt-Sayı: 7-1, (2002), s. 138.

kalitesi ve fiyat üzerinde gerçekleşmektedir. Teknoloji rekabeti belirleyen bu iki unsur açısından önemli üstünlükler sağlamaktadır. Teknoloji, daha ucuz maliyetle daha kaliteli ürün geliştirilerek üretilmesine imkan sağlayarak yatırımcılara rekabet üstünlüğü sağlamaktadır. Gelişmekte olan ülkelerdeki serbest bölgelere yatırım yapan yatırımcılar, kendi üretimleri ile ilgili bilgi, yöntem ve teknolojiyi de birlikte getirmektedirler. Bu sayede ileri teknoloji herhangi bir bedel ödmeden ülkeye girmiş olmaktadır. Ayrıca bazı serbest bölgelerde kurulan teknoparklar, ileri teknolojinin yaratılması için ülkeye yeni imkanlar sağlamaktadır. Serbest bölgeler sayesinde ülkeye gelen ileri teknoloji beraberinde teknolojinin ulusal ekonomi ile birleşmesini sağlamaktadır. Ancak, ileri teknolojinin ulusal ekonomi ile birleşebilmesi girişimci, mühendis ve işçilerin bu teknoloji nedeniyle bilgi düzeylerini arttırmaları ile mümkün olmaktadır. Bu nedenle serbest bölgelerde emek yoğun teknolojiler kullanılması ve vasıfsız işçi istihdam edilmesi, ileri teknolojiden beklenen yararın gerçekleşmesine engel olmaktadır. Bu nedenle, serbest bölgelerde işçi eğitim merkezleri açılmasının, teknolojinin yayılmasında önemli bir araç olacağı düşünülmektedir<sup>109</sup>.

Yabancı sermayenin artışıyla birlikte ülkeye gelecek olan yeni teknolojilerin ülke ekonomisi için olumlu katkılar sağlayacağı açıktır. Bunlar arasında en önemli katkı katma değer yaratılırken gerekli olan ve kullanılan girdilerin optimum verimde kullanılması imkanına kavuşulmasıdır. Özellikle üretimde kullanılan girdilerin yurtiçinden sağlanıyor olması halinde ülke ekonomisine olan katkı ve ekonomide yaratılan katma değer artmış olmaktadır<sup>110</sup>.

Serbest bölgelerde yatırım gerçekleştirecek yatırımcıları ikna edecek düzeyde imkanların sağlanmasıyla birlikte, risk unsurlarının azalması ve umulan kar oranlarını artmasıyla birlikte yabancı sermaye serbest bölgelere daha kolay gelmektedir. Yurtiçi sanayi, bir taraftan serbest bölgede kurulan yabancı sermayenin gitmiş olduğu yüksek teknik ve organizasyondan faydalanmakta, diğer taraftan da bu sanayinin muhtemel rekabetini hesaba katmak suretiyle daha rasyonel bir çalışma temposuna girmektedir. Böylece, ülke içinde gerekli ve ihracat bakımından yeterli

---

<sup>109</sup> Yıldırım Taylar, **Türk ...a.g.k.**, s. 46.

<sup>110</sup> İsmail Işık ve Mehmet Çabuk, **Vergi, ...a.g.k.**, s. 27.



avantajlara sahip sanayilerin kurulmasını sağlayacak yabancı sermaye ve teknik daha kolay gelmektedir<sup>111</sup>.

Serbest Bölgeler aracılığı ile aynı zamanda teknolojinin küreselleşmesi sağlanabilmektedir<sup>112</sup>. Yabancı sermaye ile teknoloji ülkeye çekilerek ülkenin dünya ekonomisinde söz sahibi olmasının sağlanması amaçlanmaktadır<sup>113</sup>.

Özellikle, yabancı sermaye girişinin yoğun olarak gerçekleştiği, üretim serbest bölgelerinde istihdam artışı da olumlu olarak etkilenmektedir. İstihdam artışı, her ne kadar emek faktörü bağlamında değerlendirilse de tüm üretim faktörleri bağlamında artmaktadır. Gelişmekte olan ülkelerde en önemli sosyal ve ekonomik sorun işsizliktir. İşsizliğe karşı uygulanabilecek en önemli yöntem ise, üretim ve yatırımın artırılmasıdır<sup>114</sup>. İşte serbest bölgelerin kuruluş amaçlarından bir tanesi de işsizliğin azaltılmasıdır. Türkiye’de 80’li yıllarda basın tarafından serbest bölgelerin bu yönü ön plana çıkarılmış, serbest bölgelerde işsizlere yeni iş umutları doğacağına ilişkin haber ve yorumlar gazetelerde geniş yer bulmuştur<sup>115</sup>.

Serbest bölgelerde kurulan yeni iş yerleri, işsizliğe tam anlamıyla çözüm olmasalar bile, belli bir işgücü potansiyelini eritmeleri dolayısıyla, bu alanda bir başarı kaydetmiş olarak kabul edilmektedir<sup>116</sup>. Bölgelerde kurulan yeni işyerleri, ticaret, yatırım ve üretim faaliyetleriyle bölgenin kurulduğu çevreye yönelik olarak istihdamı arttırmaktadırlar. Bir serbest üretim bölgesinde yaşanan istihdam sorununun çözümü için, yabancı ülkelere gelen işgücünün kontrol amacıyla serbest bölgelerde yer alan kuruluşların belli oranlarda yerli işgücü çalıştırmalarını şart koşulmaktadır. Zira diğer ülkelerde işçi ücretlerinin düşük olması halinde, bu ülkelere serbest bölgeye doğru bir işgücü göçü yaşanması ihtimali bulunmaktadır<sup>117</sup>.

---

<sup>111</sup> F. Bahar Özdoğan, **Serbest ...a.g.k.**, s. 21.

<sup>112</sup> Çiğdem Berna Kocaman, **Serbest ...a.g.m.**, s. 123.

<sup>113</sup> Kevser Altay Ebiri, “Serbest Bölgelerde Sağlanan Vergisel Teşvik ve Avantajlar”, (**Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 26, Şubat, 2006), [http://www.lebiblyalkin.com.tr/dergi\\_icerik.asp?dicerik\\_id=21](http://www.lebiblyalkin.com.tr/dergi_icerik.asp?dicerik_id=21), [08.02.2013].

<sup>114</sup> Yıldırım Taylar, **Türk ...a.g.k.**, s. 47.

<sup>115</sup> Engin Erdoğan ve Meliha Ener, **Küresel ...a.g.k.**, s. 101.

<sup>116</sup> M. Vefa Toroslu ve Cem Niyazi Durmuş, **Serbest ...a.g.k.**, s. 21.

<sup>117</sup> Mustafa Akal, “Serbest Bölge Faaliyetlerinin Makroekonomik Etkileri”, **Ekev Akademi Dergisi**, Cilt-Sayı: 6-12, (2002), s. 58.

Her ne kadar küçük çaplı bir serbest bölgenin işsizlik sorununa katkı sağlamayabileceği iddia edilmekte ise de, çok fonksiyonlu bir serbest bölgenin bu duruma katkısı inkar edilemez bir gerçekliktir. O halde serbest bölgenin istihdama olumlu katkıda bulunması, serbest bölgenin ne tür bir bölge olduğu ve bölgenin fonksiyonları ile yakından ilişkilidir. Küçük çaplı bir serbest ticaret bölgesinin ülkenin istihdam sorununa gözle görülür bir çözüm sunmasını beklemek zordur. Fakat çok fonksiyonlu bir serbest üretim bölgesinin istihdam sorununun çözümüne katkı sağlaması çok daha yüksek bir ihtimaldir. Bir serbest üretim bölgesinin istihdam sorununun çözümüne katkı sağlayabilmesi için yukarıda ifade edildiği gibi, ev sahibi ülkenin dış ülkelerden bölgeye işçi getirmesinin önlemesi gerekmektedir. Örneğin; Mısır serbest bölgelerinde faaliyet gösteren şirketler için, çalıştıkları personelin en az %75'nin Mısır'dan temin edilmesi zorunluluğunu getirmiştir. Ayrıca bazı ülkelerde değişik yöntemlerle yerli işgücü kullanımı teşvik edilmektedir. Yine Mısır'da, 50 kişiden fazla işçi istihdam eden şirketlere 5 yıl vergi istisnası tanınmıştır<sup>118</sup>. Serbest bölgelerin istihdama doğrudan olduğu gibi dolaylı olarak da fayda sağlaması muhtemeldir. Özellikle, tedarik zincirinin önemli halkalarının serbest bölge dışında bulunması bölgenin istihdama dolaylı katkısını artırmaktadır. Özellikle, hammadde ve yarı mamulün bölge dışındaki yerli firmalardan sağlanması dolaylı istihdam katkısını artırmaktadır<sup>119</sup>.

Serbest bölgelerin istihdama olumlu katkılarının yanında, istihdamla ilgili önemli bir potansiyel soruna neden olabilmektedir. Özellikle iş yasalarında tanınan esneklikler bu sorunun ortaya çıkmasında etkili olmaktadır. O potansiyel sorun, istihdam yapısının dengesizleşmesidir. Daha ucuz ve daha kolay denetlenmelerinden dolayı çocuk ve kadın işgücünün serbest bölgelerde kullanılmasının tercih edilmesi istihdam yapısının çarpıklaşmasına neden olabilmektedir<sup>120</sup>.

Serbest bölgelerin olumlu makro ekonomik etkileri aslında birbirini destekleyici ve bir birinin sebep ve sonucu oluşturan etkilere sahiptir. Tüm bahsedilen bu etkilerin bir yerde sebebi ve bir noktada da sonucu olan ihracat etkisinden de bahsedilebilir.

---

<sup>118</sup> M. Vefa Toroslu ve Cem Niyazi Durmuş, **Serbest ...a.g.k.**, s. 22.

<sup>119</sup> Cem Alpar, **Dünya'da ...a.g.k.**, s. 42.

<sup>120</sup> Ayhan Orhan, **Serbest ...a.g.m.**, s.123.

Serbest bölgelerde üretilerek, dünya pazarlarına satılan mallar fiyat bakımından büyük bir rekabet üstünlüğüne sahiptirler<sup>121</sup>. Bu mallar fiyat açısından ülke içerisinde üretilen mallara oranla daha avantajlıdır. Bunun nedeni üretim için gerekli olan hammadde vb. girdilerin serbest bölgeye ithalatı sırasında bu mallar için gümrük vergisi ödenmemiş olmasıdır<sup>122</sup>.

Serbest bölgeler ihracata yönelik çalışan firmalara uluslar arası pazarlarda kolay manevra imkanı sağlamaktadır. Bölge dışında gerçekleştirilen üretimin bölge üzerinden dış pazarlara ulaştırılması serbest bölge işleyişiyle daha mümkün olmaktadır. Özellikle, bölge içinde girdi tüketen firmalara yapılan tedarik hizmetleri önemli bir ihracat kazandırıcı faaliyet olarak değerlendirilebilir. Daha önce de ifade edildiği gibi, serbest bölgelere yapılan mal sevki ihracat sayılmaktadır. Serbest bölgelerde faaliyet gösteren firmalar, ülkelerinden dünya pazarlarına satmayı planladıkları malları, önce serbest bölgelere ihraç ederek buralarda depolanmaktadırlar. Sonrasında ise uluslararası pazarlarda uygun satış imkanlarını araştıran bu firmalar, satış anlaşmasının gerçekleşmesinin ardından, hiç vakit kaybetmeden, satışlarını gerçekleştirme imkanına kavuşmaktadırlar. Serbest bölgeler bu yol izlendiğinde ihracatçılara hızlı manevra yapabilme olanağı tanımış olmaktadır<sup>123</sup>. Böylece ihracatçı malının sevk etmede sürat, esneklik ve daha iyi rekabet olanaklarına kavuşmaktadır. Ayrıca ihraç edilmek üzere bölgeye getirilen mal, burada bulundurulduğu süre içinde müşterinin isteklerine göre çeşitli işlemlere bağlı tutulabilmektedir. Özellikle ihraç edilecek malın ambalajlanması ve pazara hazırlanması bölgede yapıldığı takdirde, ambalajlamada, malın dış pazara hazırlanmasında kullanılan girdiler gümrük ödemeksizin sağlandığında hem maliyeler düşmekte hem de mal uluslar arası standartlarda hazırlanabilmektedir. Bu durumda serbest bölgeler, ihracatçıların dış pazardaki rekabet olanağı arttırıcı bir rol oynamaktadırlar<sup>124</sup>. O halde serbest bölgeler, ihracatçı firmaların dünya piyasası ile

---

<sup>121</sup> Ömer Köroğlu, “Serbest Bölgelerin Ülke Ekonomilerine Etkileri”, **Yaklaşım**, Sayı:75, (Mart 1999), s. 67.

<sup>122</sup> M. Vefa Toroslu ve Cem Niyazi Durmuş, **Serbest ...a.g.k.**, s. 20.

<sup>123</sup> Ömer Köroğlu, **(Mart 1999) a.g.m.**, s. 67.

<sup>124</sup> Engin Erdoğan ve Meliha Ener, **Küresel ...a.g.k.**, s. 99-100.

daha sıkı ilişkiler kurabilmesine, bu firmaların diğer yabancı firmalarla daha rahat ilişki kurabilmelerine ve dünya piyasasını daha iyi tanımalarına yardımcı olur<sup>125</sup>.

İhracat açısından bir diğer katkı reeksport olarak adlandırılan ve yurt dışından ithal edilen malların başka bir ülkeye yeniden ihracatının yapılması olarak, bu imkandan ihracatçıların faydalanması olayıdır. Serbest bölgeler, malların giriş çıkışında gümrük formalitelerini ortadan kaldırdığı için, bu konuda önemli kolaylıklar sağlamaktadırlar. Serbest bölgelerin ihracat için getirdiği katkı, ihracat edilecek malların, serbest bölgelerde daha kolaylıkla dış pazar gereklerine uygun hale getirilmesidir. Serbest bölgeler, dış ticaret sektörünün daha rahat ve bilinçli çalışmasına imkan sağlamaktadır. Her tür ihracat piyasalarının daha iyi tanınması, talep analizi ve buna göre ürün geliştirme çabaları içine girilmesinin, ihracatı arttıran ve ileriye dönük olarak istikrar sağlayan önemli katkılar olarak değerlendirilmesi gerekmektedir<sup>126</sup>.

Serbest bölgelerin, ihracat artırıcı etkisi yanında, ithalat boyutuyla da sağladığı olumlu etkilerinden bahsedilebilir. Özellikle, uzak coğrafyalardan tedarik edilebilen ithal gidi kullanan üretici firmalar açısından bu etki açık biçimde gözlenmektedir.

Serbest bölgeler ithalat maliyetlerini düşürme, arz ve ürün tedarik risklerini azaltma, doğrudan ithalat ve ucuz ithalat gerçekleştirme kolaylıkları sunmaktadır<sup>127</sup>.

Serbest bölgeler, yurtiçinde ihtiyaç duyulan her türlü mal ve girdinin, önce bu bölgelere getirilmesi suretiyle hazır bulundurulmasına imkan vererek ithalatın direkt ve zamanında yapılmasını sağlamaktadır. Mal ve girdilerin muntazam ve kolayca serbest bölgelerden ithal edilebilmesi yerli üretici firmalara önemli bir rahatlık sağlamaktadır<sup>128</sup>.

Finansman sıkıntısı çeken ithalatçı firmalar, ithal etmiş oldukları malları henüz ülkeye sokmadan serbest bölgeye getirterek burada depo etmek suretiyle malların tamamına ait gümrük vergisini bir defada toptan ödemekten kurtulmakta,

---

<sup>125</sup> M. Vefa Toroslu ve Cem Niyazi Durmuş, **Serbest ...a.g.k.**, s. 20.

<sup>126</sup> İsmail Işık ve Mehmet Çabuk, **Vergi, ...a.g.k.**, s. 23.

<sup>127</sup> Selahattin Tuncer, **Serbest Bölgelerin Ekonomiye Katkıları ve Avrupa Serbest Bölgeleri**, Serbest Bölgelerin Ekonomiye Katkıları. Derleyen: Selahattin Tuncer (İstanbul: İktisadi Araştırmalar Vakfı, 2001), s.39.

<sup>128</sup> İsmail Işık ve Mehmet Çabuk, **Vergi, ...a.g.k.**, s. 25.

sadece kullanacakları kadar malı serbest bölgedeki depodan alıp gümrüğünü ödeyerek ülke içine sokmaktadırlar<sup>129</sup>.

Serbest bölgeler ayrıca, ithalatın direk ve zamanında yapılmasını sağlamaktadır. Yerli üretim veya tüketim için gereksinim duyulan ithal mallar daha önceden serbest bölgeye getirilip depolanacağı için, sipariş verilmesi ile malın temini arasındaki uzun süre ve uzun bürokratik işlemler kalkmaktadır<sup>130</sup>. Rekabete avantaj sağlamak için yabancı firmaların mallarının serbest bölgede depolanması sonucu stok tutma maliyeti yabancı firmalara yansıtılarak üretim maliyetinin düşmesi mümkün hale gelmektedir<sup>131</sup>.

Serbest bölgeler ithalatçı ve imalatçı firmalar için bir tür depo ve ambar görevi ifa etmektedirler. Yurtiçindeki firmalar ihtiyaç duydukları malları yeteri kadar görerek, muayene ederek, beğenerek seçme ve bunları rahatlıkla ithal etme imkanına kavuşmaktadırlar. Bu sayede yurda bozuk, kalitesiz ve hatalı mal ithali önlenmiş olmaktadır. Böylece ithalatçı ve imalatçının nakliye ve beklemeden doğacak fire ve zararları da asgariye inmiş olmaktadır<sup>132</sup>.

### 1.2.1.2. Olumsuz Makro Ekonomik Etkiler

Serbest bölgelerin yukarıda açıklanan olumlu makro ekonomik etkilerinin yanında; transfer fiyatlaması sorunu, yurt içi sanayi ile rekabet, ithalat baskısı yaratma ve vergi kaybına neden olma gibi etkiler ise olumsuz, istenmeyen, etkilere sahiptir. Aslında bu olumsuz etkiler mikro düzeyde firmaları ekonomik faaliyetlerini kayıt dışında tutmak amacıyla geliştirdikleri faaliyetlerin birer yansıması olarak ortaya çıkmaktadır. Bu sorunlar serbest bölge kaynaklı olarak değerlendirilmesi bir noktada doğru olmayabilir. Ancak, serbest bölgelerin özel ve özerk statüsü bu olumsuz etkilerin ortaya çıkmasında uygun bir iklim oluşturmaktadır. Bu etkiler aşağıdaki gibi açıklanabilir.

Transfer fiyatı, ilişkili şirketler arasında gerçekleşen mal ve hizmet alım satımları ile finansal işlemlerinde aralarındaki ilişki nedeniyle birlikte kararlaştırarak

---

<sup>129</sup> T. Engin Akyürek, **Serbest ...a.g.k.**, s. 18-19.

<sup>130</sup> T. Engin Akyürek, **Serbest ...a.g.k.**, s. 18-19.

<sup>131</sup> Koray Başol, "Yeni Bir Döviz Kaynağı: Serbest Bölgeler", **Düşünceler Dergisi**, Sayı: 1, (Şubat 1987), s. 79.

<sup>132</sup> Selahattin Tuncer, **Serbest ... a.g.m.**, s.39.

uyguladıkları fiyatlar olarak tanımlanmaktadır. İlişkili şirketlerin işlemleri için belirlenen transfer fiyatlarının, ilişkili şirket olmamaları halinde uygulayacakları fiyatlara veya bağımsız şirketlerin kendi işlemlerinde kullandıkları fiyatlara uygun olması veya başka bir deyişle emsallere uygun olarak tespit edilmesi gerekmektedir<sup>133</sup>.

Transfer fiyatlandırması çoğunlukla, ÇUŞ'ın farklı vergi bölgelerindeki, bağlı kuruluşları arasındaki alım satımlarda ortaya çıkmaktadır. Aynı vergi bölgesindeki bağlı kişi ve kuruluşlar arasındaki işlemler de transfer fiyatlandırmasına konu olmaktadır. Bağlı kişi ve kuruluşlar, “ilişkili kişi” olarak adlandırılmaktadır<sup>134</sup>.

Serbest bölgelerde her türlü ticari ve hukuki kolaylıklar mevcut olduğu için yabancı yatırımcılar, genellikle, çeşitli vergileri ödememek için karlarının önemli bir kısmını doğrudan değil de “transfer fiyatları” yoluyla ana firmaya aktarmaya çalışmaktadır<sup>135</sup>.

Serbest bölgede ülke içindeki kadar sınırlar ve denetim söz konusu olmadığından dolayı ilişkili kişiler kar transferlerini istedikleri şekilde yapabilecekleri gibi, ülkeler arası vergi arbitrajından yararlanarak daha az vergi ödeyebilmek amacıyla transfer fiyatlarını kullanabilmektedirler<sup>136</sup>. Transfer fiyatlaması uygulamalarının yaygınlık düzeyi, serbest bölgelerden beklenen olumlu etkilerin azalmasına neden olmaktadır. Özellikle, ülkenin vergi tabanının erimesine ve toplam vergi kayıplarının oluşmasına neden olmaktadır<sup>137</sup>. Özellikle, kamusal hizmetlerden yoğun biçimde yararlanan firmalar açısından bu etki transfer fiyatlamasının olumsuz etkisi daha açık biçimde ortaya çıkmaktadır.

Serbest bölgelere sağlanan avantajlara ulaşma imkanları eşit olmayan firmaların var olması aslında serbest bölgeden yararlanan ve yararlanmayan firmalar

---

<sup>133</sup> Ali Kürşat Erbaş, “Serbest Bölgelerde Vergilendirme Sorunları ve Çözüm Önerileri”, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, 2010), s. 24.

<sup>134</sup> İsmail Kökbulut, “100 Soruda Şirketler İçin Transfer Fiyatlandırması Kitapçığı”, (2008), <http://www.ozdogrular.com/content/view/3827/175/>, [26.02.2013], s. 4.

<sup>135</sup> Faysal Özcan, **Dünyada ve Türkiye’de Serbest Bölge Uygulaması**, (T.C. Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Yayın No: 1987/293, Ankara: 1986), s. 52.

<sup>136</sup> Hüsnü Erkan ve Rezan Tatlıdıl, **Serbest Bölgelerde Uygulanacak Teşvik Tedbirlerinin Sektörlere Katkıları Yönünden Değerlendirilmesi**, (Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği, Ankara: 1990), s. 12.

<sup>137</sup> Ahmet İncekara, **Dünya’da ve Türkiye’de Serbest Bölgeler Uygulaması –Mevzuatı**, (Temel Dağıtım, İstanbul: 1986), s. 36.

arasında haksız rekabete neden olabilmektedir. Özellikle, serbest bölgelerden yararlanma kriterlerinin ayrımcı temelde düzenlenmiş olması bunda daha da etkili olmaktadır.

Serbest bölgelerde faaliyet gösteren firmalar, üretimlerini gerçekleştirirken birtakım avantajlardan istifade etmektedirler<sup>138</sup>. Bu avantajlar iç pazarda faaliyet gösteren firmalara nazaran bölge firmalarının maliyetlerinde bir düşüş yaratabilmektedir<sup>139</sup>. Bölgelerin sahip oldukları bu çeşitli avantajlar nedeniyle, bölgede faaliyet gösteren firmalar yurtiçi sanayi ile rekabet edebilmekte ve bu durum yerli sanayiye olumsuz yönde etkileyebilmektedir. Özellikle ulaştırma maliyeti önemli bir dezavantaj ise serbest bölgeden komşu ülkelere yapılan ihracat bu maliyeti azaltacağı için yabancı firmaların yurt içindeki firmalar için ciddi birer rakip konumuna gelmeleri söz konusu olabilmektedir<sup>140</sup>. Serbest bölgeden yurtiçine ithal edilen mallar üzerine konan gümrük vergisi, bu maliyet farkını gideremediğinde, yurtiçinde aynı üretimi yapan firmaların rekabet şansı azalmaktadır<sup>141</sup>.

Yurtiçi sanayiye etkileyen bu durumu önlemek için, serbest bölge uygulaması bulunan ülkeler çeşitli tedbirler alarak, ortaya çıkan bu olumsuz etkiyi yok etmeye çalışmaktadırlar. Bu amaçla ya gümrük vergilerinin yükseltilmesi ya da serbest bölgeden mal ithalinin tamamen yasaklanması söz konusu olabilmektedir<sup>142</sup>.

Serbest bölgeden yararlanan firmaların niteliğine ve çalışma prensiplerine bağlı olarak bölgeler ithalat eğilimini artırıcı bir baskı aracı haline gelebilmektedir. Ülke pazarına daha rahat girmek ve pazarı, içerden kontrol etmek amacıyla, özellikle ÇUŞ'ler serbest bölgeleri birer pazarlama üssü olarak kullanma eğilimindedir. Bu eğilim, iç pazar üzerinde ithalat baskısını artıran bir unsur olarak değerlendirilebilir. Gelişmiş ülkelerde yer alan serbest bölgeler, buralarda sağlanan vergi ve gümrük muafiyetlerinin getirmiş olduğu ucuz girdileri tercih etmeleri nedeniyle, ithalat cazip

---

<sup>138</sup> Ömer Köroğlu, "Serbest Bölge Türleri ve Ortak Özellikleri" **E-Yaklaşım**, Sayı: 74, (Şubat 1999), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=1724>, [01.03.2013].

<sup>139</sup> Selahattin Tuncer, **Serbest ...a.g.m.**, 44.

<sup>140</sup> Sedat Güner, **Serbest Bölgeler**, (İzmir: Anadolu Matbaacılık, 1995), s. 13.

<sup>141</sup> Mustafa Karakuzey, **Serbest Bölgeler ve İlgili Mevzuat**, (Promete Gümrük Müşavirliği, İstanbul: 2003), s. 33.

<sup>142</sup> Ahmet İncekara, **Dünya'da ...a.g.k.**, s. 35-36.

hale gelmektedir<sup>143</sup>. Özellikle ihracata yönelik serbest bölgelerde montaj düzeyinde üretim yapan ÇUŞ'ler üretimde kullandıkları girdileri ithalat yoluyla üçüncü ülkelerden sağladıklarından üretim devamlı olarak artmaktadır<sup>144</sup>. Başka bir deyişle, serbest bölgenin ithalat eğilimi, tanım gereğini ülkenin ortalama ithalat eğiliminden fazla olmak durumundadır<sup>145</sup>.

Yabancı sermaye kuruluşlarının serbest bölgede daha ucuz üretim girdilerini başka ülkelerden sağlayarak üretim maliyetlerini azaltması, düşük fiyatla ithalat imkanı yaratarak serbest bölgenin bulunduğu ülkenin ithalatını arttırmaktadır. Bu nedenle, ihracatı arttırmak amacıyla gelişmekte olan ülkelerde kurulan serbest bölgeler, kuruluş amaçlarından uzaklaşarak ülkenin ekonomik kayıplarına uğramasına yol açabilmektedir<sup>146</sup>.

Serbest bölgelerin olumsuz makro ekonomik etkilerinden beklide en önemlisi kamu maliyesi dengeleri üzerine olmaktadır. Serbest bölgelerin firmalara sunduğu en önemli avantaj mali yükümlülüklerden önemli derece bağışık tutulmalarıdır. Serbest bölge yatırımcılarına sağlanan bu bağışıklık beş ila otuz yıl arasında değişen mali kolaylıklar sağlanabilmektedir. Ayrıca, bu teşviklerin yanında bazı serbest bölgelerde sürekli vergi muafiyetinin de tanındığı gözlenmektedir<sup>147</sup>.

Serbest bölge kuran ülke açısından serbest bölgedeki faaliyetlerin bazılarında vergi alınmaması veya bazı şirketlerin vergi ödemekten kaçınmaları o ülkede vergi kaybına neden olmaktadır. Uluslararası bölge pazarlarında iş yapan şirketlerin diğer ülkelerdeki veya serbest bölgelerdeki ortaklarından aldıkları malların fiyatlarını düşük göstererek, vergi matrahlarını daha az göstermeleri mümkün olabilmektedir. Bu da toplanan vergilerin az olmasına neden olabilmekte ve vergi kayıplarını ortaya çıkarmaktadır<sup>148</sup>.

---

<sup>143</sup> Mustafa Karakuzey, **Serbest ...a.g.k.**, s. 32.

<sup>144</sup> Sedat Güner, **Serbest ...a.g.k.**, s. 13.

<sup>145</sup> Faysal Özcan, **Dünyada ...a.g.k.**, s. 51.

<sup>146</sup> Hüsnü Erkan ve Rezan Tatlıdil, **Serbest ...a.g.k.**, s. 12.

<sup>147</sup> Ömer, Köroğlu, "Serbest Bölgelerde Sağlanan Teşvikler", **E-Yaklaşım**, Sayı: 77, (Mayıs 1999), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=1727>, [28.02.2013].

<sup>148</sup> Emine Demirtaş, **Türkiye'de ...a.g.t.**, s.27.



## 1.2.2. Mikro Ekonomik Etkileri

Serbest bölgeler makro düzeyde ülke ekonomisi yukarıda tanımlanan türde etkiler ortaya koyarken, aynı zamanda bu etkilerin somutlaşmasında firmalar üzerindeki etkileri belirleyici olmaktadır. Mikro ekonomik etkiler, firmaların serbest bölgelerde yatırım kararı almasında etkili olan unsurları tanımlamaktadır. Serbest bölgelerin mikro düzeyde ortaya koyduğu etkileri; a) Yabancı ortaklık kurma kolaylığı, b) Vergisel avantajlardan yararlanma, c) Dış pazarları kontrol imkanı d) Ucuz hammadde ve işgücü imkanlarından yararlanma vb. olarak sıralamak mümkündür<sup>149</sup>. Mikro ekonomik etkiler aslında, firmaların serbest bölge yatırım kararlarında etkili olan unsurları tanımlamaktadır. Çalışmanın temel amacı bu etkilerden vergisel düzenlemelerin yatırım kararları üzerindeki belirleyiciliğinin araştırılması olarak tanımlanmıştır.

Serbest bölgelerin mikro ekonomik etkilerini toplu olarak aşağıdaki biçimde değerlendirmek mümkündür<sup>150</sup>.

Serbest bölgeler yabancı yatırımcılar için uygun ve hazır kuruluş yeri sağlamaktadır. Serbest bölgeler ülkenin liman, havaalanı, yol kavşağı, sınır bölgesi gibi elverişli yerlerinde bulunmaktadır. Bu gibi yerlerin üst ve alt yapıları çoğu kez devlet veya özel şirketler tarafından hazırlanarak yatırımcıların emrine sunulmaktadır. Yatırımcılar arsası, suyu, elektriği, kanalizasyonu, pazarı hazır olan bir kuruluş yerinde, yapacağı yatırımı kolayca gerçekleştirilebilmektedir. Bu yer kira ile tutulabileceği gibi, bazı örneklerde olduğu gibi, bedeli karşılığında satın da alınabilmektedir. Bir ticari veya sınai kuruluş için bu durum son derece büyük bir avantaj oluşturmaktadır. Hatta uygulamalarda görüldüğü gibi, serbest bölge kurucuları, yatırımcılara yatırım izni ve diğer bürokratik formaliteler konusunda da yardımcı olmaktadır.

Alt yapı hizmeti yanında serbest bölgelerin bir diğer avantajı olarak nitelendirilen vergi istisnaları serbest bölgelerde yatırım kararlarında en etkili unsurlardan biridir. Dünyada ve Türkiye’de faaliyet gösteren bütün serbest bölgeler gümrük hattı dışında sayılmakta, bu nedenle bu bölgelerde vergi, resim, harç, gümrük ve kambiyo mükellefiyetlerine dair mevzuat hükümleri uygulanmamaktadır.

<sup>149</sup> Canan Kani, **Türkiye’de ...a.g.t.**, s. 38.

<sup>150</sup> Selahattin Tuncer, **Serbest ...a.g.m.**, s.42-43.

Serbest bölgelerde mal ve hizmetlere ilişkin faaliyetler KDV'den istisna edilmektedir. Kısaca belirtmek gerekirse, serbest bölgeler, kişi ve kuruluşlar için gerçek bir vergi cenneti niteliğindedir. Bu nitelik kişi ve kuruluşlar için mikro bazda bir avantaj olmakla birlikte, makro bazda ele alındığında, hazine açısından büyük kayıp sayılmaktadır. Ancak serbest bölgelerin ülke ekonomisine sağladığı yararlar göz önünde bulundurulduğunda, devletler böyle bir fedakarlığa katlanmaktadırlar. Vergi istisna ve muaflıklarına ek olarak, bazı devletler serbest bölgelerde çalışan yerli ve yabancı firmalara ayrıca yatırım teşvik ve avantajları da tanımaktadırlar. Böylece serbest bölgelerin cazibesi bir kat daha artmış olmaktadır.

Ayrıca serbest bölgeler yurtiçinde çalışan ticari ve sınai kuruluşlara, ithalatın dolaysız ve zamanında yapılması imkanı sağlamaktadır. Yerli üretim ve tüketim için ihtiyaç duyulan ithal malları daha önceden serbest bölgeye getirilerek depo edilmekte ve ithalat buradan kolaylıkla yapılabilmektedir. Bu sayede bu malın sipariş verilmesi ile yurda getirilmesi arasındaki uzun süre ve ithal formalitesi gibi zorluklar ortadan kalmış olmaktadır.

Dış pazarlar için ihracat amacıyla üretim yapacak firmalar için serbest bölgeler ideal kuruluş yerleridir. Serbest bölgelerde düşük işgücü ve düşük maliyetli girdilere bağlı olarak imalat maliyetleri düşük olmakta ve sınai ürünlerin dış rekabet gücü artmaktadır. Bu nedenle ihracat amacıyla üretim yapan sınai kuruluşlar serbest bölgeleri tercih etmektedirler.

Bu özellikli rejimlerden biri olan serbest bölgeler, mikro planda firmaların maliyetlerini düşürüp uluslararası pazarlarda rekabet güçlerinin artırılmasına katkıda bulunmaktadır.<sup>151</sup>

Serbest bölgelerde çalışacak yerli ve yabancı imalatçı firmalar açısından rahat, kolay, ucuz hammadde, yardımcı madde, ucuz işgücü ve enerji bölgelerin mikro bazda sağlayacağı etkilerden bir diğeridir. Bu tedarik kolaylığı bir sanayici firma için son derece büyük bir avantaj yaratmaktadır. Bir yandan yurtiçi diğer yandan yurtdışı firmalar girdi tedariki açısından serbest bölgenin emrinde sayılmaktadır.

---

<sup>151</sup> Ali Dikili, "Türkiye Serbest Bölgeleri", **Ortadoğu Analiz**, Cilt-Sayı: 3-25( Ocak 2011), s. 53.

## 2. BÖLÜM

# TÜRKİYE'DE SERBEST BÖLGELERİN GELİŞİMİ VE VERGİ UYGULAMALARI

### 2.1. SERBEST BÖLGELERİN GELİŞİM

Türkiye'de serbest bölgelerin gelişimi dünyadan bağımsız olmamıştır. Dünyadaki iyi uygulamaların örneklerinden hareketle Türkiye'de serbest bölge uygulamaları geliştirilmiş bulunmaktadır. Dünyada ise serbest bölge uygulamaları çok eski tarihlere dayanmaktadır. Serbest bölgeler, buldukları ülkelerin ekonomik yapısına ve kuruluş amaçlarına göre farklı şekiller alabilmektedir. Bu nedenle, serbest bölgeler tarih içerisinde birçok evreden geçmiştir.

#### 2.1.1. Dünyada Serbest Bölgelerin Gelişimi

Dünya'da ilk olarak serbest bölge niteliğinde kabul edilebilecek uygulamalar yaklaşık 2000 yıl öncesinin eski Yunan ve Roma medeniyetlerine dayanmaktadır. Yunanistan'ın Kire ve Challis limanları bu örneklerin ilklerini oluşturmaktadır. Günümüzdeki yapıya benzer serbest bölgeler 18'inci yüzyıldan itibaren Gibraltar Adası (1704), Singapur (1819) ve Hong-Kong (1842)'da faaliyet göstermeye başlamıştır<sup>152</sup>. İngiltere, Hong-Kong'u Çin'den, 99 yıllığına kiralarak, serbest liman olarak kullanmaya başlamıştır<sup>153</sup>.

Serbest bölge, kavramının gelişmesi aslında ekonomik gelişim süreciyle paraleldir. Sanayi devriminin ortaya çıkışına ve kitle üretim ilişkileri gelişinceye kadar olan süreçte daha çok serbest ticaret bölgesi niteliğinde uygulamalara rastlanmaktadır. Gelişim sürecinde önce, serbest şehir olgusu ortaya çıkmış, serbest

<sup>152</sup> Hüsnü Erkan ve Rezan Tatlıdil, *Serbest ...a.g.k.*, s. 2.

<sup>153</sup> Mustafa Karakuzey, *Serbest ...a.g.k.*, s. 4.

şehri serbest liman, serbest ticaret bölgeleri ve daha sonra da serbest üretim bölgeleri izlemiştir. Önceleri bir şehrin tamamı serbest liman durumundayken, bu durum, gerek himaye ve gerekse vergi adaleti yönünden doğru görülmediği için 19'uncu yüzyılda serbest şehirler gümrük sınırı içine alınarak Hamburg, Bremen ve Lübek limanlarında olduğu gibi buralarda birer serbest bölge oluşturulması uygulamasına gidildiği görülmektedir. Ticaretin gelişmesine ve ülke ekonomisine sağladığı yararlar dolayısıyla liberal akımları benimsemiş çeşitli ülkelerdeki bazı liman ve şehirler serbest hale getirilmiştir<sup>154</sup>.

Birinci dünya savaşı sonrası yaşanan 1929 iktisadi bunalımından sonra çözüm yolu olarak serbest bölgelere yönelme eğilimi ağırlık kazanmıştır<sup>155</sup>. 1929 iktisadi bunalımının sebep olduğu, dünya ticaretinin daraltıcı etkilerini ortadan kaldırma isteği, serbest bölgelere olan talebi arttırmıştır. Bu dönemde, serbest bölgelerin önemli fonksiyonlar icra ettiklerini söylemek mümkündür. Özellikle gelişmiş ülkelerdeki ÇUŞ'ler serbest bölgelerde sağlanan kolaylık ve avantajlardan yararlanarak, dünya piyasalarındaki daralmadan doğan olumsuz etkileri aşmak üzere buralara yatırım yapmışlardır. Dünya pazarında bir yandan yükselen işçilik giderleri, diğer yandan ise milli ve uluslararası rekabetin sertleşmesinden etkilenen üretici firmalar, harcamalarını en aza indirmek için yeni yollar ve araçlar aramaya başlamışlardır.<sup>156</sup>

Serbest bölge uygulamalarının artmasında 1967 yılında Birleşmiş Milletler Ekonomik ve Sosyal Konseyi (ECOSOC) tarafından, serbest bölgelerin gelişmekte olan ülkelerin ihracatını arttırmada önemli bir araç olarak kabul edilmesi de son derece etkili olmuştur<sup>157</sup>. İrlanda'nın Shannon bölgesi (1959) ve Porto Riko (1962) ile Panama, Tayvan ve Güney Kore'deki başarılı serbest bölge uygulamaları dünyanın değişik ülkelerinde çok sayıda serbest bölgenin kurulmasını teşvik etmiştir<sup>158</sup>. Örneğin; 1966 yılında gelişmekte olan ülkelere sadece Hindistan (Kandla) ve Porto Riko'da (Mayagüez) serbest bölge varken, 1971 ile 1975 yılları

---

<sup>154</sup> Faysal Özcan, **Dünyada ...a.g.k.**, s. 16-17.

<sup>155</sup> Mustafa Karakuzey, **Serbest ...a.g.k.**, s. 4.

<sup>156</sup> Ahmet İncekara, **Dünya'da ...a.g.k.**, s. 29.

<sup>157</sup> Zafer Yıldız, **Türkiye'de ...a.g.m.**, s. 306.

<sup>158</sup> Aykut Kibritçioğlu, "Serbest Bölgelerin Olası Makroekonomik Etkileri ve Bazı Düşündürdükleri", **Liberal Düşünce Dergisi**, Sayı:6, (1997), s. 77.

arasında, pek çoğu da Asya ülkelerinin oluşturduğu, on bir farklı gelişmekte olan ülkede, yirmi üç adet serbest bölge kurulmuştur. Bunlardan. 1979 yılından sonra en önemli üç serbest üretim bölgesi, Çin Halk Cumhuriyeti'nin Kanton şehrinde (Shanzhen, Zhuhai ve Shanteu) kurulmuştur<sup>159</sup>. 1979 yılının sonlarına doğru toplam yetmiş iki ülkede üç yüz kırk dört adet serbest bölge, serbest liman ve benzer nitelikte bölgede ticari faaliyetlerde bulunulmuştur. ABD' de yaklaşık elli adet serbest bölge kurulmuş ve mevcut bölgelerin yanı sıra yeni serbest bölgelerin açılışına dair kuruluş planları hazırlanmıştır. Ayrıca 1979 yılında 1,3 milyar \$'lık toplam dünya ticaretinin 100 milyar \$'ını serbest bölgelerden sağlanan gelirler oluştururken, 1985 yılında bu oran 300 milyar \$ civarına yükselmiştir<sup>160</sup>. Serbest bölgelerin dünyadaki gelişimine istihdam düzeyinde bakıldığında ise; bu açıdan da önemli bir gelişim gösterdiği görülmektedir. Örneğin 1975 yılında serbest bölgelerde çalışan kişi sayısı 800.000 iken, 1986 yılında bu sayı iki katından fazla artış göstererek 1.900.000'a ulaşmıştır<sup>161</sup>. Görüldüğü üzere serbest ticaret bölgeleri geniş bir geçmişe sahip olmakla birlikte, özellikle son kırk yıl içerisinde dünyadaki ticari faaliyetlere büyük oranda hareket kazandırmıştır<sup>162</sup>.

İkinci Dünya Savaşı öncesi kurulan Singapur ve Hong-Kong serbest limanları ile daha sonra kurulan Panama, İrlanda, Tayvan ve Güney Kore serbest bölgelerinin elde ettikleri büyük başarılar serbest bölge fikrinin birçok ülkede kabul edilmesine katkıda bulunmuştur.<sup>163</sup> Gelişmekte olan ülkelerin geniş ihracat pazarlarına sahip olmaları, işgücünün ucuz olması gibi nedenler bu ülkelerdeki serbest bölgelerin artmasına neden olmuştur. Bu nedenle genellikle A.B.D. ve Avrupa ülkeleri uluslararası ticarete daha çok Latin Amerika, Uzak Doğu ve Afrika'daki serbest bölgelerden yararlanmaktadır<sup>164</sup>.

---

<sup>159</sup> Engin Erdoğan ve Meliha Ener, **Küresel ...a.g.k.**, s. 55.

<sup>160</sup> G. Herbert Grubel, "Towards A Theory of Free Economic Zones", **Weltwirtschaftliches Archiv**, No: 118, (1982), s. 41.

<sup>161</sup> Takayoshi Kusago ve Zafiris Tzannatos, "Export Processing Zones: A Review in Need of Update", **Social Protection Discussion Paper No: 9802**, (1998), s. 5.

<sup>162</sup> F. Kaz, Miyagiwa, "A Reconsideration of The Welfare Economics of A Free-Trade Zone", **Journal of International Economics**, No: 21, (1986), s. 337.

<sup>163</sup> Atila Bağnaçık, **Türkiye'de Belgelerle Uygulamalı Serbest Bölgeler ve Avantajları**, (Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul: 1999), s. 4-5.

<sup>164</sup> Engin Erdoğan ve Meliha Ener, **Küresel ...a.g.k.**, s. 55.

Ayrıca Dünya serbest bölgeleri fonksiyonları itibariyle, değişik uygulamalara da sahne olmaktadır. Tayvan, Kore, ABD gibi ülkelerde görülen başarılı serbest bölge uygulamalarında, klasik serbest bölge anlayışının dışına çıkılarak ihtisaslaşma ve yüksek teknolojiye yönelik uygulamalara geçildiği görülmektedir. Yüksek kalitede olan ve yüksek katma değer yaratan ürünlerin gelişmiş teknoloji ile üretildiği teknoparkları buna örnek olarak göstermek mümkündür<sup>165</sup>.

Dünyada serbest bölge uygulamaları değişik dönemlerde özellikle ihracata dayalı kalkınma stratejisini benimsemiş ülkeler tarafından ihracatı arttırmanın en önemli araçlarından biri olarak görülmüş ve kullanılmışlardır<sup>166</sup>. Gelişmekte olan ülkelerde serbest bölge uygulamaları son yirmi yıldır, ihracat hızını arttırmak amacını taşımaktadır<sup>167</sup>.

### 2.1.2. Türkiye’de Serbest Bölgelerin Gelişimi ve Faaliyetleri

İlk olarak 1908 yılında Türkiye’nin gündemine getirilen ve o zamanki tabiriyle “serbest mıntıka” olarak adlandırılan serbest bölge fikri, değişik tarihlerde zaman zaman ekonomik ve politik gündemi zorlamasına ve bu konuda ilki 1927, diğeri 1953 yılında olmak üzere iki kanun çıkartılmasına rağmen, Türkiye’nin o tarihlerdeki ticari altyapısının yetersizliği nedeniyle somut neticeler alınamamıştır<sup>168</sup>. Bu ve bundan sonraki girişimlerin pek başarılı olamadıklarını söylemek yanlış olmayacaktır. Serbest bölge kurulması ile ilgili ilk somut çalışmalar 1980’li yıllarda başlamış<sup>169</sup> ve gerçek anlamda ilk uygulama 15.6.1985 tarihinde kabul edilen 3218 sayılı SBK<sup>170</sup> olmuştur.

---

<sup>165</sup>Sadi Köksal, **Türkiye’de Serbest Bölgelerin Gelişmesi**, Türkiye’de Serbest Bölge Uygulamalarının Değerlendirilmesi. Derleyen: Selahattin Tuncer (İstanbul: İktisadi Araştırmalar Vakfı, 1998), s. 30.

<sup>166</sup> Mehmet Emin Erçakar, “Serbest Bölgeler: Teorik Yaklaşım”, **İş, Güç Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi**, Cilt-Sayı: 6-1, (2004),

<http://www.isguc.org/?p=article&id=206&cilt=6&sayi=1&vil=2004>, [07.02.2013].

<sup>167</sup> A. Suha Alacaklıoğlu, **Türkiye’de ...a.g.k.**, s. 3.

<sup>168</sup> Çiğdem Çekçekoğlu, “Serbest Bölgeler ve Serbest Bölgedeki Faaliyetlerin Vergi Mevzuatı Karşısındaki Durumu-I”, **(E-Yaklaşım**, Sayı: 116, Ağustos 2002), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=738>, [07.02.2013].

<sup>169</sup> Faysal Özcan, **Dünyada ...a.g.k.**, s. 55.

<sup>170</sup> RG. 15.06.1985, No. 18785.

1980 yılına kadar girişilen serbest bölge uygulamaları başarısızlıkla sonuçlanmış olmasının nedenleri arasında değişen ölçüde altyapı ve buna bağlı çeşitli hizmetlere ihtiyaç göstermesi ve ülkede bu altyapının kurulması için gerekli finansmanın sağlanamaması, serbest bölge girişimlerini küçük çaplı ve sınırlı kalması, çok ve karışık olan bürokratik işlemlerdir. Bunlar dışındaki bir diğer neden ise serbest bölgelerin kaçakçılık merkezi haline gelebileceği endişesidir<sup>171</sup>.

1987 yılından sonra çeşitli tartışmaların ardından, uluslararası deniz yolları üzerinde bulunan Mersin ve Antalya’da Serbest Bölge oluşturulmuş, ardından Ege Serbest Bölgesi (İzmir) ve İstanbul AHL Serbest Bölgeleri faaliyete geçirilmiştir. Daha sonra 1990’lı yıllarda Serbest bölge sayısı hızla artarak 20’ye yaklaşmış ve İstanbul- Tuzla Deri Serbest Bölgesi, Marmara Araştırma Merkezi Teknoloji Serbest Bölgesi gibi farklı alanlarda da serbest bölgeler kurulmuştur<sup>172</sup>. Son mevcut verilere göre ise Türkiye’de on dokuz serbest bölge bulunmaktadır.

Osmanlı İmparatorluğu’nun sosyal ve ekonomik yapısı üzerine kurulan Türkiye Cumhuriyeti’nin serbest bölge uygulama deneyimlerini Osmanlı İmparatorluğu’ndaki gelişmelerden bağımsız düşünmek mümkün değildir. Osmanlı İmparatorluğu’nun serbest bölge girişimlerine bakıldığında başarılı uygulama örneklerinin olmadığı görülmektedir. Özellikle, dünyadaki gelişim süreci açısından bakıldığında bunu doğal karşılamak gerekmektedir. Çünkü, dünyadaki sistemli serbest bölge uygulamalarının, sanayileşmiş ülkelerin öncülüğünde hedef pazarlar ve temel girdi kaynakları üzerinde oluşturulduğu görülmektedir. Benzer gelişme Osmanlı imparatorluğu hakimiyet alanında da gözlenmiş ancak, İmparatorluğun gerek siyasal ve gerekse de ekonomik açıdan yaşadığı istikrarsızlıkların güçlü bir serbest bölge uygulamasının gelişmesine engel olduğu söylenebilir. Osmanlı İmparatorluğu döneminde gerçekleştirilen serbest bölge girişimleri kısaca şöyle özetlenebilir.

Osmanlı İmparatorluğu’nun, 1800’lü yıllardan başlayarak Avrupa ülkeleri ile her düzeyde ilişkilerini yoğunlaştırdığı görülmektedir. Batı ile gelişen bu ilişkiler etkisini özellikle ekonomi üzerinde göstermiş ve dış ticaret ve yabancı sermaye

---

<sup>171</sup> Engin Erdoğan ve Meliha Ener, **Küresel ...a.g.k.**, s. 75-76.

<sup>172</sup> Lütfü Öztürk, “Avrupa Birliği Sürecinde Serbest Bölgeler”, (2003)  
(<http://www.docstoc.com/docs/40083771/AVRUPA-B%C4%B0RL%C4%B0%C4%9E%C4%B0-S%C3%9CREC%C4%B0NDE-SERBEST-B%C3%96LGELER>, [14.03.2013].

girişimleri yoğunluk kazanmıştır. 1820'lerden başlayarak, özellikle 1838 Ticaret Anlaşması'nın imzalanmasından sonra Batı'nın 1850'li yıllardan başlayarak borç ve doğrudan yabancı sermaye yatırımları biçiminde sermaye ihracı ile Osmanlı-Batı Avrupa ticaret hacmi hızlı bir şekilde genişlemiştir<sup>173</sup>.

1800'lü yıllardan başlayarak Avrupa ülkeleri ile özellikle dış ticaret ve yabancı sermaye girişimlerinde ilişkilerini yoğunlaştıran Osmanlı İmparatorluğu'nun son dönemlerinde<sup>174</sup> serbest bölge konusu ele alınmaya başlanmıştır. O devirde, Rusya ve Romanya'da serbest bölgelerin kurulması ile İstanbul'un uluslararası ticari alandaki üstünlüğünü kaybetmeye başlamasından dolayı, İstanbul'un ticari durumunu koruması bakımından serbest bölgelerin gerekli olduğu fikri üzerinde durulmuştur<sup>175</sup>. Osmanlı İmparatorluğu döneminde, Tuna nehrinin Karadeniz'e döküldüğü yerde bulunan ve 1970 yılında Romanya tarafından serbest bölge kurulan, Sulina şehrinin serbest bölge olması için girişimde bulunulmuştur<sup>176</sup>.

1850 yılında yapılan değişikliklere karşın Osmanlı gümrük vergi sistemindeki eksiklik ve aksaklıklar ortadan kaldırılamamıştır. Ayrıca, ithalatta alınan gümrük vergi ve resimlerinin maliyeti arttırması engellenememiştir. Bu nedenle tüccarlar tarafından serbest liman ve bölge kurulması yönünde çeşitli öneriler geliştirilmiştir. Fakat bu öneriler Duyun-u Umumiye'nin gelir kaybına neden olacağı düşüncesiyle kabul görmemiştir<sup>177</sup>. Osmanlı döneminde serbest bölge kurulması yönünde ilk önemli girişim 1908 devriminden sonra olmuştur<sup>178</sup>. İttihat ve Terraki tarafından bu amaçla kurulan komisyon, Çekmece Gölü veya Yedi Kule sahillerinde bir serbest bölgenin kurulması projesini geliştirmiştir. Daha sonra ise, yatırım getirisinin bu projenin finansmanı için alınacak dış borcun faizini bile karşılayamayacağı sonucuna varılmıştır<sup>179</sup>.

---

<sup>173</sup> Atıla Bağrıaçık, **Türkiye'de ...a.g.k.**, s. 12.

<sup>174</sup> Serdar Çiçek, **Serbest ...a.g.t.**, s. 30.

<sup>175</sup> Engin Erdoğan, **Serbest ...a.g.k.**, s. 89.

<sup>176</sup> Lütfü Öztürk, **Serbest Bölgelerdeki (2004) ...a.g.m.**, s. 113.

<sup>177</sup> Nuray Ergül, "Türkiye için Serbest Bölgelerin Önemi", **Vergi Sorunları**, Sayı: 175, (Nisan 2003), s.96.

<sup>178</sup> Mehmet Yiğit, "Gümrük Birliği Bağlamında Türkiye'de Serbest Bölgeler ve Doğrudan Yabancı Sermaye Girişine Etkileri", **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Sayı:15, (1999), s. 208.

<sup>179</sup> F. Bahar Özdoğan, **Serbest ...a.g.k.**, s. 24.



Sömürüye karşı direniş motivasyonu ile girişilen ve kazanılan kurtuluş savaşı sonrasında aynı motivasyon ve ekonomik yetersizlikler 1980’li yıllara kadar Türkiye’de serbest bölge uygulamalarının gelişimini olumsuz etkilemiştir. Kurtuluş savaşının hemen arkasından yaşanan 1929 dünya ekonomik krizi ve ikinci dünya savaşı koşullarında serbest bölge kurulması ve işletilmesi fikri ekonomi yönetiminin öncelikleri arasına girememiştir.

Bu yıllarda azınlıkların sahneden çekilmesi ile Türk tüccarları yeni iş alanları elde etmişler, Osmanlı döneminden devralınan özel sermaye ve kurulan dış ekonomik ilişkiler üzerine oturan Türkiye Cumhuriyeti döneminde de yabancı sermaye lehine gelişen dış ekonomik ilişkiler kuruluş döneminde fazla değiştirilememiştir. Yabancı sermaye, dünya pazarıyla doğrudan bağlantıları elinde bulundurmaya devam ederken, Türk tacirleri yabancı sermayenin yurtiçi temsilciliği ve aracılığı görevini üstlenmişlerdir<sup>180</sup>. Yabancı sermaye Türk ihraç ürünlerini nihai üretime yakın bir safhadan ve dünya pazarlarındakinden daha düşük fiyatlarla satın alıp, yüksek kar elde edebilmiştir. Dış ticaret ilişkileri içindeki konumları kısa sürede fark eden Türk tüccarları, 1923-1929 yılları arasında dış ticaretten aldıkları payı azaltan şartların değiştirilmesi için devletin önlem almasını istemişlerdir<sup>181</sup>. Bu dönemde tüccarların ihracat fiyatlarının oluşumunda söz sahibi olmasına ve dış ticaretten aldıkları payı arttırmaya yönelik çeşitli düzenlemelere arzu duyuluyordu<sup>182</sup>.

Bu dönemdeki düzenlemeler arasında İstanbul limanı içinde serbest bölge kurulması önerisi de yer almıştır. Bu önerinin serbest bölgenin geleceği için çok şey vaat eden bir gelişme olduğu ve transit ticaret hacmini artırarak, Türk ticaret sermayesine yeni imkanların kapısını açacağı fikri kuvvet kazanmıştır. Türk Hükümeti, 1926 yılında İstanbul’da serbest bölge kurma imkanlarını araştırmak üzere, İstanbul Ticaret ve Sanayi Odası’nca oluşturulacak özel bir komisyon görevlendirmiştir. Komisyon 11.12.1926 tarihinde, “İstanbul’da Serbest Bölge Kuruluşu İle İlgili Raporu” u hazırlayarak Hükümete sunmuştur. Aynı komisyon

---

<sup>180</sup> Engin Erdoğan, “Serbest Bölgeler ve Türkiye”, **Eskişehir Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt-Sayı:3-2, (Kasım 1985), s.186-188.

<sup>181</sup> Emine Demirtaş, **Türkiye’de ...a.g.t.**, s. 34.

<sup>182</sup> Engin Erdoğan, **Serbest ...a.g.k.**, s. 90-91.

1927 yılında İstanbul'da serbest bölge kurulmasına ilişkin hazırladığı ikinci raporu da hükümete sunmuştur<sup>183</sup>.

Cumhuriyet döneminde ilk serbest bölge yasası olan 1132 sayılı Serbest Mıntika Kanunu 22.06.1927 tarihinde Türkiye Büyük Millet Meclisi'nde (TBMM) kabul edilmiştir. Bu yasaya dayanılarak, 14.02.1929 tarihinde Ford Motor Company'e, Tophane Rıhtımı'nda otomobil, kamyon ve traktör montajı yapmak üzere özel bir sözleşme ile serbest bölge avantajlarından yararlanmak üzere bir olanak tanınmıştır<sup>184</sup>. Ford Motor Şirketi bu serbest bölgeyi kurarak 1930 yılında faaliyete geçmiştir. Bu sırada dünya ekonomik buhranının yaygınlaşması nedeniyle şirket faaliyetlerini sürekli düşürerek ve işçi çıkararak 1936 yılına kadar sürdürmüştür<sup>185</sup>. Bu ilk serbest bölge uygulaması başarılı bir adım olarak başlamasına karşın, aynı şekilde devam etmemiştir. Çeşitli bürokratik yaklaşımlar ve yaratılan tıkanıklıklar nedeniyle FORD Motor Company 1936 yılında bu bölgedeki çalışmalarını sonlandırmak durumunda kalmıştır<sup>186</sup>.

Yukarıdaki açıklamalardan da görülebileceği gibi 1923-1929 yılları arasında, Türkiye'de serbest bölge kurmaya yönelik girişimler bakımından oldukça yoğun bir dönem geçirilmiştir. Bu dönemde Türkiye'de serbest bölge kurma fikri, Türk tüccarlarının dış ticaret ilişkilerindeki konumlarının iyileştirilmesi alanında düşünülen tedbirler arasında ele alınmıştır. Bu yıllarda, deniz ticaret filosunun, liman tesislerinin geliştirilmesi, serbest bölgelerin kurulması gibi girişimlerin, Türkiye'nin dış ticaretten daha fazla pay almasını, ihraç fiyatlarının oluşumunda söz sahibi olunmasını sağlayacağı görüşü kuvvet kazanmıştır. 1132 sayılı Kanun'un çıkarılmasını, serbest bölge konusunda atılan adımlar bakımından bu dönemin en önemli girişimi olarak değerlendirmek mümkündür. O günün koşullarına oldukça uygun ve yeterli olan bu kanuna dayanarak İstanbul'da tam anlamıyla bir serbest bölge kurulması mümkün olamamıştır. Özetle, bu dönemde Türkiye'de serbest bölge uygulamasına geçilememesinin nedenleri; serbest bölge için gerekli altyapıyı gerçekleştirecek yeterli sermayenin olmayışı, bu alanda yabancı sermaye

---

<sup>183</sup> Engin Erdoğan, ( **Kasım 1985**) a.g.m., s.186-188.

<sup>184</sup> Ahmet İncekara, **Dünya'da ...a.g.k.**, s. 47.

<sup>185</sup> Atila Bağrıaçık, **Türkiye'de ...a.g.k.**, s. 13.

<sup>186</sup> Ahmet Erol, "Serbest Bölgelerde Tanınan Ayrıcalık ve Teşvikler", **Mükellefin Dergisi**, Sayı: 88, (Nisan 2000), s. 60.

yatırımlarından yararlanma imkanı bulunamayışı ve bürokratik işlemlerin çokluğu ve karışıklığı şeklinde özetlenebilmektedir<sup>187</sup>.

1930 Dünya ekonomik krizi ve İkinci Dünya Savaşı koşullarında Türkiye’de serbest bölge konusu önemini yitirmiştir. Bu yıllardan sonra Türkiye’de bu konuda dikkate değer iki girişim görülmektedir<sup>188</sup>. Bunlardan biri “Şakir Kesebir Planı” diğeri ise “Şark Halı ve Kilimleriyle Benzerleri ve Hayvan Postları İçin Kurulacak Serbest Yer Hakkında Kanun”dur. 1930 yılında İktisat Bakanlığı ile Ali İktisat Meclisi tarafından ortaklaşa hazırlanan ve “Şakir Kesebir Planı” olarak adlandırılan ekonomik programda serbest bölge konusuna yer verilmiştir. Şakir Kesebir Planı’nda, serbest bölgelerin özellikleri ve yararları konusunda genel bilgiler verilmiştir<sup>189</sup>.

17 Mayıs 1946 tarihinde hükümet yeni bir denemeye girişmiş ve Türkiye’den transit olarak geçecek halı, kilim ve kürk eşyası için serbest yer kurulmasını kararlaştırmıştır<sup>190</sup>. Daha sonradan bu kanuna dayanarak Denizcilik Bankası, ülkeden transit olarak geçecek şark halı, kilim ve benzeri eşya ile kürk eşyasının depolanması amacıyla İstanbul Eminönü’nde bir antrepo açmıştır. İstenilen sonuçlar elde edilemeyince uygulamadan vazgeçilmiş ve 1946’da çıkarılan yasa da yürürlükten kaldırılmıştır<sup>191</sup>.

1950’li yıllarda Türkiye’de ekonomik ve politik alanda bir takım değişiklikler olmuştur. Tek partili dönemden çok partili döneme geçilmiş ve ekonomik alanda da daha fazla dışa açılma ve uluslararası ekonomik ilişkilere girme süreci başlamıştır<sup>192</sup>. 1950’lerin başlarından itibaren ekonomi ve dış ticaret politikalarının serbestleştirilmeye başlamasından sonra ithalat yasakları kaldırılmış, yabancı sermayeye özel önem verilmiş ve bu durum liberal iktisat politikasının temel

---

<sup>187</sup> Engin Erdoğan,( **Kasım 1985** ) a.g.m., s.186-188.

<sup>188</sup> Engin Erdoğan, (**Kasım 1985**) a.g.m., s.189.

<sup>189</sup> M. Vefa Toroslu, **Serbest ...a.g.k.**, s. 102.

<sup>190</sup> Selahattin Tuncer, **Türkiye’de Serbest Bölgelerin Geleceği**, Türkiye’de Serbest Bölge Uygulamalarının Değerlendirilmesi. Derleyen: Selahattin Tuncer (İstanbul: İktisadi Araştırmalar Vakfı, 1998), s. 36.

<sup>191</sup> Nazmi Civan, **Ekonomik Kalkınma Modeli Olarak Serbest Bölge Olgusu**, (İstanbul: Aşama Matbaacılık, 2003), s. 15.

<sup>192</sup> Celal Düzenli, **Doğrudan ...a.g.t.**, s. 40.

öğelerinden birisi olarak görülmüştür<sup>193</sup>. Bu dönemde serbest bölgeler ekonominin dışı açılma politikasının bir aracı olarak görülerek, bu konuya önem verilmiştir<sup>194</sup>.

Bu konuda İskenderun'un yakın doğu memleketlerinin transit ticaretini çekebilecek bir serbest bölge olabileceğini içeren bir kanun çıkarılmıştır. 1953 tarihinde günün koşullarına oldukça uygun ve yeterli olan 6209 sayılı "Serbest Bölge Kanunu" çıkarılmıştır. Serbest bölge kurulabilmesi için gerekli yasal altyapıyı hazırlayan bu kanunun yürürlüğe girmesi, ilgili tüzüğün çıkarılmasına bırakılmış, tüzük de üç yıllık bir gecikme ile 1956 yılında, "Serbest Bölge Nizamnamesi" başlığı altında yayımlanmıştır<sup>195</sup>. Bu yasal alt yapı üzerine İskenderun ve Tuzlada olmak üzere iki serbest bölge girişiminde bulunulmuş, ancak her ikisi de başarısız olmuştur<sup>196</sup>.

Bu denemeden sonra, 1960'lı yılların ortalarından itibaren yeniden serbest bölgelerin düzenlenmesine ilişkin birkaç girişimde bulunulmuşsa da bir sonuca ulaşamamıştır. Örneğin bu çerçevede; 1965, 1969, 1973 ve 1976 yıllarında 6209 sayılı Kanun ve Serbest Bölge Nizamnamesini değiştirme çalışmaları yapılmışsa da, TBMM'ne intikal eden iki tasarı da kanunlaştırılmamıştır<sup>197</sup>. Yapılan girişimlerin başarıya ulaşmaması ve ilerleme kaydedilmemesi, Türkiye'nin o yıllardaki ticari yapısının ve sanayileşmesinin serbest bölge faaliyetlerini yeterince destekleyecek kadar gelişmiş olmamasından kaynaklanmaktadır. Sonuçta elde edilmeyen yukarıdaki girişimler dışında serbest bölge kavramı uzun yıllar adeta unutulmuş ve ciddi adımlar atılmamıştır<sup>198</sup>.

---

<sup>193</sup> Cem Alpar, **Dünya'da ...a.g.k.**, s. 55.

<sup>194</sup> Ahmet İncekara, **Dünya'da ...a.g.k.**, s. 51.

<sup>195</sup> Engin Erdoğan, (**Kasım 1985**) **a.g.m.**, s. 189.

<sup>196</sup> Birinci uygulama İskenderun'da gerçekleştirilmiştir. İskenderun'da serbest bölge kurulması ile ilgili Bakanlar Kurulu Kararı 29.12.1956 ve 9496 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır. İskenderun'da sınırları belirlenen bir alan serbest bölge kurulmuş ve idaresi önce Devlet Demir Yolları'na, daha sonra ise Gümrük Bakanlığı'na bırakılmıştır. İkinci uygulama 1958 yılında Tuzla'da gerçekleştirilmiştir. Tuzla'da jip üretilen bir alana serbest bölge statüsü tanınmıştır. Bu alanda serbest bölge kurulması ve işletilmesi, "Tuzla Serbest Bölge Sözleşmesi" ile Verdi Limited Ortaklığı'na bırakılmıştır. Ayrıntılı bilgi için bkz. M. Vefa Toroslu, **Serbest ...a.g.k.**, s. 61.

<sup>197</sup> Ahmet Hakan Atik, **Serbest ...a.g.k.**, s. 7.

<sup>198</sup> H. Tamer Hava, "Serbest Bölgeler ve Ege Serbest Bölgesi: Bir Durum Değerlendirilmesi", **Dokuz Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt-Sayı: 14-1, (1999), s. 116.

Bu dönemde Türkiye’de girişilen serbest bölge uygulamalarının başarısızlıkla sonuçlanmasının en önemli nedenlerinden biri serbest bölge kurulması için gerekli altyapıyı gerçekleştirecek sermayenin sağlanamamasıdır. Diğer bir neden de dönem içindeki girişimlerin oldukça küçük çaplı ve sınırlı uygulamalar olmasıdır<sup>199</sup>.

Türkiye’de 24 Ocak 1980 kararlarının sonucu olarak, ekonomi ve dış ticaret politikalarının liberalleştirilmesi paralelinde, ithal ikameci sanayileşme politikası yerine ihracata dayalı sanayileşme politikasına geçilmesiyle birlikte, bu politikanın esaslı unsurlarından birisi olarak serbest bölge konusu yeniden gündeme gelmiştir<sup>200</sup>.

İhracata yönelik sanayileşme politikasının en önemli ayağını oluşturan, ihracatın geliştirilmesi hedefi çerçevesinde, ihracata yönelik faaliyette bulunan sanayi kollarının ve yabancı sermayenin ülkeye gelişinin teşvik edilmesi için ülkelerin dışa açılan penceresi durumunda olan serbest bölgelere ihtiyaç duyulmuştur<sup>201</sup>. Türkiye’de, AB üyesi ülkelerden farklı olarak, serbest bölgeler bir gümrük rejimi olmaktan ziyade bir ekonomi ve dış ticaret politikası uygulamasıdır. Bu nedenle serbest bölge olgusu ile ilgili yasal düzenlemeler gümrük mevzuatı dışında müstakil bir kanun ve yönetmelikle yapılmıştır<sup>202</sup>. Bu çerçevede 1985 yılında, bugünkü serbest bölge uygulamalarının yasal dayanağını oluşturan 3218 sayılı SBK yürürlüğe girmiştir.

SBK, Türkiye’de ihracat için yatırım ve üretimi arttırmak, yabancı sermaye ve teknoloji girişini hızlandırmak ekonominin girdi ihtiyacını ucuz ve düzenli olarak temin etmek, dış finansman ve ticaret imkanlarından daha fazla yararlanmak üzere serbest bölgelerin kurulması yer ve sınırlarının tayini, yönetimi, faaliyet konularının belirlenmesi, işletilmesi bölgelerdeki yapı ve tesislerin teşkili ile ilgili hususları düzenlemek üzere 6.6.1985 tarihinde yürürlüğe girmiştir. 3218 Sayılı SBK’nın yürürlüğe girdiği tarihten itibaren serbest bölge kurma çalışmalarının hukuki temelleri oluşturularak serbest bölgelerin önü açılmış bulunmaktadır. Bu gelişmelerin ardından serbest bölgelerin ilk denemesi başlangıçta arazisi ve altyapı yatırımları devletçe temin edilmek üzere Mersin ve Antalya’da yapılarak sonuçları 1988 yılında alınmaya başlanmıştır. Bu bölgeler ihracatın artıracığı ve işsizliğe çözüm olacağı

---

<sup>199</sup> Engin Erdoğan, (Kasım 1985) a.g.m., s. 190.

<sup>200</sup> T. Engin Akyürek, Serbest ...a.g.k., s. 112.

<sup>201</sup> F. Bahar Özdoğan, Serbest ...a.g.k., s. 26.

<sup>202</sup> İsmail Işık ve Mehmet Çabuk, Vergi ...a.g.k., s. 45.

düşüncesiyle devlet tarafından desteklenmiştir<sup>203</sup>. Devletin önderliğinde başlatılan serbest bölge yapılanmasında, özel sektörün de devreye girerek bu oluşuma ivme kazandırmasıyla 1990 yılında faaliyete başlayan Ege Serbest Bölgesi, özel sektör nitelikli ilk serbest bölge olma özelliğini taşımaktadır<sup>204</sup>. 1980 sonrasında Türkiye’de serbest bölgeler konusuna ilişkin bir çok kanuni düzenleme yapılmıştır<sup>205</sup>.

Bugün dış ticaretin gelişmesinde etkin ve çağdaş bir kurum olarak kabul edilen serbest bölgeler Türkiye’de kısa geçmişlerine rağmen önemli bir mesafe kaydetmiş bulunmaktadır. Türkiye serbest bölgeleri üzerinden tüm dünya ile ticari bağlantılar kurmakta ve bu bağlantılar devamlı suretle geliştirilmektedir<sup>206</sup>. Günümüzde halen faaliyette olan serbest bölgeler ve kuruluş yılları Tablo 1’de yer almaktadır.

---

<sup>203</sup> Lütfü Öztürk, Kemal Değer ve Sevgi Değer, “Kentsel Ekonomik Büyümede Serbest Bölgeler Politik veya Ekonomik Tercih mi?” **Atatürk Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt-Sayı: 23-1, (Ocak 2009), s. 367.

<sup>204</sup> Mustafa Çalışır, “ Serbest Bölge Modelleri ve Türkiye’deki Serbest Bölgelerin Kuruluş Amaçları Açısından Değerlendirilmesi”, **Sakarya Üniversitesi İİBF Ekonomi ve Yönetim Dergisi**, (1998), s. 112-113.

<sup>205</sup> Engin Erdoğan, (Kasım 1985) a.g.m., s.190-191.

<sup>206</sup> M. Vefa Toroslu ve Cem Niyazi Durmuş, **Serbest ...a.g.k.**, s. 129.

Tablo 1. Türkiye’de Faaliyet Gösteren Serbest Bölgelerin İsimleri ve Kuruluş Yılları

TÜRKİYE SERBEST BÖLGELERİ		KURULUŞ TARİHLERİ	TÜRKİYE SERBEST BÖLGELERİ		KURULUŞ TARİHLERİ
1	MERSİN SERBEST BÖLGESİ	1985	11	AVRUPA SERBEST BÖLGESİ	1996
2	ANTALYA SERBEST BÖLGESİ	1985	12	RİZE SERBEST BÖLGESİ	1997
3	EGE SERBEST BÖLGESİ	1987	13	KAYSERİ SERBEST BÖLGESİ	1997
4	İSTANBUL AHL SERBEST BÖLGESİ	1990	14	İZMİR SERBEST BÖLGESİ	1997
5	TRABZON SERBEST BÖLGESİ	1990	15	GAZİANTEP SERBEST BÖLGESİ	1998
6	İSTANBUL KARAKAYA SERBEST BÖLGESİ	1990	16	TÜBİTAK-MAM SERBEST BÖLGESİ	1999
7	ADANA YUMURTALIK SERBEST BÖLGESİ	1992	17	DENİZLİ SERBEST BÖLGESİ	2000
8	İSTANBUL ENDÜSTRİ VE TİCARET SERBEST BÖLGESİ	1992	18	BURSA SERBEST BÖLGESİ	2000
9	MARDİN SERBEST BÖLGESİ	1994	19	KOCAELİ SERBEST BÖLGESİ	2000
10	SAMSUN SERBEST BÖLGESİ	1995			

Kaynak: Türkiye Cumhuriyeti Ekonomi Bakanlığı, “Serbest Bölge Uygulamaları”, [http://www.ekonomi.gov.tr/upload/DA703403-D8D3-85664520E0494976974B/Genel\\_Bilgi.pdf](http://www.ekonomi.gov.tr/upload/DA703403-D8D3-85664520E0494976974B/Genel_Bilgi.pdf), [10.03.2013], s. 2.

Kısaca özetleyecek olursak 1950–1980 döneminde, Türkiye’deki serbest bölge girişimlerinin başarısızlıkla sonuçlanmasından çıkarılan en önemli sonuç serbest bölge kurulup işletilmesi için yasal düzenlemelerin yeterli olmadığı, bunun için teknik bilgi ve organizasyona da ihtiyaç duyulduğudur<sup>207</sup>. 1980’li yıllara gelinceye kadarki süreçte farklı serbest bölge girişimlerinde bulunulmuş ancak, arzulanan başarı sağlanamamıştır. Bu sonuç, serbest bölge uygulamalarının başarısı için yasal altyapının oluşturulmasının yeterli olmadığını göstermenin yanında başarı için serbest bölge mantığına uygun serbest ekonomi politikalarının izlenmesi ve ekonominin kurumsal yapısının serbest bölge mantığına sahip olması gerektiğini göstermektedir<sup>208</sup>. Aynı zamanda, ekonominin kurumsal alt yapısı dış ekonomik

<sup>207</sup> Selahattin Tuncer, **Türkiye’de ...a.g.m.**, s.38.

<sup>208</sup> Jamil, Tahir, “An Assessment of Free Economic Zones (FEZs) in Arab Countries: Performance and Main Features”, Working Paper :9926, (1998), s. 10.

ilişkilerin de gelişmesine yabancı sermaye temelli işbirliklerinin gelişmesinde etkili bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. Belki de, görece olarak 1980’li yıllarda kurulmaya başlayan ve halen işleyen serbest bölge uygulamalarının görece başarısı, dış ticaret rejiminin liberalleştirilmesi, finans ve kambiyo rejiminin liberalize edilmesi gibi alanlarda ekonomi yönetiminde topyekun serbestleştirmenin sağlanabilmesiyle açıklanabilir. 1980 sonrası dönemde yakalanan görece başarının sağlanması ekonominin kurumsal düzeyde serbestleştirilmesi yanında bu serbestleştirme girişmelerinin somutlaştığı bazı düzenlemeler de başarıda etkili olmuştur<sup>209</sup>: Bu düzenlemeler; a) Yerli ve yabancı sermayenin bölgeye çekilebilmesi için, önemli vergi avantajlarının sağlanmış olması, b) Serbest bölgede ihtiyaca cevap verebilecek ölçekte ve kalitede fiziki altyapının sağlanması, c) Ekonomi yönetiminde serbest piyasa işleyişine uygun bir karakter dönüşümü sağlanması ve uygulamaların bu yönde şekillendirilmesi, d) Serbest bölge yönetimlerinin objektif kriterlere bağlı olarak çalışması biçiminde sayılabilir.

#### **2.1.2.1. Türkiye’de Serbest Bölgelerin Hukuki Yapısı ve Faaliyetleri**

Türkiye’de mevcut serbest bölgelerin faaliyetlerini şekillendiren yasal çerçeve ve bu çerçevede gerçekleştirilen faaliyetler bu başlık altında incelenecektir. Öncelikli olarak yasal dayanak üzerinde durulacaktır.

Serbest bölgeler bakımından bir ülkenin siyasi sınırları içinde olmakla beraber, o ülkeye ait bazı hukuki ve idari mevzuata tabi olmamaları nedeniyle, bu ayrıcalığın temelini oluşturacak hukuki düzenlemelere ihtiyaç duyulmaktadır. Bu açıdan serbest bölgeler mevzuatına ilişkin en temel kaynak SBK’dır. Bunun yanında, serbest bölgelere ilişkin uygulama yönetmeliği de serbest bölgelerin hukuki dayanağını oluşturmaktadır.

Serbest bölgelerde geçerli ana mevzuat söz konusu kanun ve yönetmelikten ibaret olmakla birlikte, serbest bölge faaliyetleri gümrük, ithalat, ihracat, kambiyo, teşvik, KDV, bankacılık gibi konuları da ilgilendirdiğinden, Gümrük Kanunu ve Yönetmeliği, İthalat ve İhracat Rejimi Kararları ve Yönetmelikleri, Dahilde ve Hariçte İşleme Kararları ve Tebliğleri, Türk Parası Kıymetini Koruma Mevzuatı, Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK) ve ilgili tebliğler, Bankalar Kanunu,

---

<sup>209</sup> Koray Başol, **Yeni ...a.g.m.**, s. 78.



Kaçakçılığın Men ve Takibine Dair Kanun gibi diğer bazı yasal düzenlemelerde de serbest bölge uygulamaları ile ilgili konulara yer verilmektedir<sup>210</sup>.

Türkiye’de serbest bölgeler konusunda bugünkü yapının temelini oluşturan, 15.06.1985 tarihli ve 18785 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe girmiş 3218 sayılı SBK’nın 1’nci maddesinde serbest bölgelerin kuruluşuna ilişkin amaçlar ve kanunun kapsamı belirtilmiştir. Buna göre kanunun getiriliş amacı; ‘*Türkiye’de ihracat için yatırım ve üretimi arttırmak, yabancı sermaye ve teknoloji girişini hızlandırmak, ekonominin girdi ihtiyacını ucuz ve düzenli şekilde temin etmek, dış ticaret ve finansman imkanlarından daha fazla yararlanmak üzere, Serbest Bölgelerin kurulması, yer ve sınırlarının tayini, yönetimi, faaliyet konularının belirlenmesi, işletilmesi, bölgedeki yapı ve tesislerin teşkili ile ilgili hususları kapsar*” şeklinde ortaya konulmuştur.

Bu yasal altyapı üzerinde faaliyet gösteren serbest bölgeler bölgede bulunan firmalara hizmet vermekle yükümlü olan işletici şirketin sermaye yapısına göre, bölgenin işletilmesi çeşitli şekillerde olmaktadır<sup>211</sup>. Bu işletici firmanın sermaye yapısına bağlı olarak ortaya çıkan işletme şekilleri a) Devlet tarafından, b) Kamu-özel sektör işbirliği ve c) Özel sektör tarafından işletilmesidir.

#### **2.1.2.1.1. Serbest Bölgelerin Devlet Tarafından İşletilmesi**

Bu modelde serbest bölgenin işletilmesini bir kamu kuruluşu üstlenmekte ve bölge kamu hizmeti ilkelerine göre işletilmektedir. İşletme konularını ise, gümrük, çevre kirliliği, çalışma güvenliği, döviz, vergi ve bunun gibi işlemler oluşturmaktadır. Bu ve benzeri işlemlerin devlet tarafından yapılıyor ve denetleniyor olması hakkında kontrolün devlet elinde olduğundan yola çıkılarak bu tip bölgeler kamu kontrolündeki serbest bölgeler olarak nitelendirilmektedir.

---

<sup>210</sup> Ali Kürşat Erbaş, *Serbest ...a.g.t.*, s. 31.

<sup>211</sup> Ali Kürşat Erbaş, *Serbest ...a.g.t.*, s. 37.

Aynı şekilde serbest bölgenin altyapısı, kanalizasyon, su, elektrik enerjisi, haberleşme ve binalarının devlet tarafından yapılması halinde de yine bu bölgeler kamu tarafından kurulan bir serbest bölge olmaktadır<sup>212</sup>.

Serbest bölge işletmeciliğinin bir uzmanlık dalı olduğu unutulmayıp, bu nedenle serbest bölge işletmeciliğinin devletin katı kural ve ilkelerine göre gerçekleştirilmeye çalışmasının başarılı sonuçlar vermeyeceği iddia edilebilmektedir<sup>213</sup>.

#### **2.1.2.1.2. Serbest Bölgelerin Devletin Ortak Olacağı Özel Şirketler Tarafından İşletilmesi (Yap-İşlet-Devret)**

Serbest bölge işletmeciliği ticari bir iş olması yanında aynı zamanda kamu hizmeti karakteri de taşımaktadır. Bu nedenle serbest bölgelerin devletin ortak olacağı bir şirket tarafından işletilmesi ideal yöntem olarak kabul edilmektedir. Bu yöntemde serbest bölgelerin kurulması devletin arazi temin etmesi, alt yapı hizmetlerinin ise özel şirketler tarafından karşılanması şeklinde gerçekleşmekte, devlet ve özel şirket arasında belirlenen sürenin sonunda ise serbest bölge devlete devredilmektedir. Bu sayede devletin işletmeci şirket ortağı olarak her zaman denetleme hakkı olmaktadır<sup>214</sup>.

#### **2.1.2.1.3. Serbest Bölgelerin Özel Şirketler Tarafından İşletilmesi (Yap-İşlet-Sahip Ol)**

Bu yöntemde serbest bölgeler bir imtiyaz şeklinde özel şirketlere verilmekte ve yönetim bu şirketlerce gerçekleştirilmektedir. Ayrıca serbest bölge içerisindeki telefon, elektrik, su, kanalizasyon gibi altyapı yatırımları ile bölge binaları gibi üstyapı yatırımlarının özel sektör tarafından yapılması halinde bu bölge tamamen özel sektör tarafından kurulan bir serbest bölge olmaktadır. Uygulamada bu tür işletmelere rastlamak mümkündür. Özellikle ABD’de serbest bölge ve limanlar özel sektör şirketleri tarafından yönetilmektedir. Türkiye’deki serbest bölgelerin de

---

<sup>212</sup> Ali Kürşat Erbaş, *Serbest ...a.g.t.*, s. 37.

<sup>213</sup> M. Vefa Toroslu, *Serbest ...a.g.k.*, s. 14.

<sup>214</sup> M. Vefa Toroslu, *Serbest ...a.g.k.*, s. 14.

tamamına yakını bu şekilde yönetilmektedir<sup>215</sup>. Tablo 2’de günümüzde Türkiye’de aktif durumda olan serbest bölgelerin kurucu ve işletici firmaları verilmiştir.

Tablo 2. Türkiye Serbest Bölgeler Kurucusu ve İşleticisi Firmaları

	BÖLGE ADI	İŞLETİCİ KURULUŞ
1	MERSİN	MESBAŞ
2	ANTALYA	ASBAŞ
3	EGE	ESBAŞ
4	İSTANBUL ATATÜRK HAVALİMANI	İSBİ
5	TRABZON	TRANBAS
6	İSTANBUL DERİ VE ENDÜSTRİ	DESBAŞ
7	MARDİN	MASBAŞ
8	İZMİR	İZBAŞ
9	RİZE	RİSBAŞ
10	SAMSUN	SASBAŞ
11	İSTANBUL TRAKYA	İSBAŞ
12	KAYSERİ	KAYSER AŞ
13	AVRUPA	ASB
14	GAZİANTEP	GASBAŞ
15	ADANA-YUMURTALIK	TAYSEB
16	BURSA	BUSEB AŞ
17	DENİZLİ	DENSER AŞ
18	KOCAELİ	KOSBAŞ
19	TUBİTAK	MARTEK AŞ

Kaynak: Serbest Bölgelerin Resmi İnternet Adresleri

### 2.1.2.2. Türkiye’de Serbest Bölgelerin İdari Yapılanması ve Finansmanı

Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü 1991 yılında 436 sayılı KHK ile Başbakanlık Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı’na bağlanmıştır. 1994 yılında 4059 sayılı Kanun ile Hazine Müsteşarlığı ve Dış Ticaret Müsteşarlığı ayrı teşkilatlar olarak yeniden oluşturulmuştur. Bu ayırım sonucunda Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü Dış Ticaret Müsteşarlığı’nın bünyesinde kalmıştır<sup>216</sup>.

<sup>215</sup> Ali Kürşat Erbaş, *Serbest ...a.g.t.*, s. 37-38.

<sup>216</sup> M. Vefa Toroslu ve Cem Niyazi Durmuş, *Serbest ...a.g.k.*, s. 129.

4059 sayılı Kanun'a göre, dış ticaret politikalarının tespitine yardımcı olmak, tespit olunan bu politikalar çerçevesinde ihracat, ihracatı teşvik, ithalat, yurtdışı müteahhitlik hizmetleri ve ikili ve çok taraflı ticari ve ekonomik ilişkileri düzenlemek, uygulamak, uygulamaları izlemek ve geliştirmek görevlerini üstlenen ve İhracat, İthalat, Anlaşmalar, AB, Serbest Bölgeler, Dış Ticarete Standardizasyon, Ekonomik Araştırmalar ve Değerlendirme Genel Müdürlüklerinden oluşan Dış Ticaret Müsteşarlığı 2011 yılına kadar 17 yıl görevini sürdürmüştür. 8 Haziran 2011 tarihli 637 Sayılı KHK ile de Dış Ticaret Müsteşarlığı'nın tüm hizmet birimleri ile Hazine Müsteşarlığı'nın Teşvik Uygulama ve Yabancı Sermaye Genel Müdürlükleri birleştirilerek Ekonomi Bakanlığı kurulmuştur<sup>217</sup>. Serbest Bölgeler idari yönden 4059 sayılı kanun kapsamında Başbakanlığa bağlı olarak Ekonomi Bakanlığı çatısı altında örgütlenen Serbest Bölgeler Yurtdışı Yatırım ve Hizmetler Genel Müdürlüğü' ne bağlanmış ve İlgili genel müdürlüğün görev alanı tanımlanmıştır<sup>218</sup>.

Serbest Bölgeler Yurtdışı Yatırım ve Hizmetler Genel Müdürlüğü' nün görevleri genel olarak; a) Kalkınma planları ve yıllık programlar çerçevesinde yurtiçi ve yurtdışında serbest bölgeler, lojistik serbest bölgeleri, ihtisas serbest bölgeleri, özel bölgeler, dış ticaret merkezleri ve lojistik merkezlerinin kurulması, yönetilmesi ve işletilmesi ile ilgili ilke ve politikaların tespiti konusunda çalışmalar yapmak, araştırma, planlama ve koordinasyon faaliyetlerini gerçekleştirmek, b) 3218 sayılı SBK ve buna ilişkin mevzuat çerçevesinde düzenlemeler yapmak, c) Serbest bölgeler ve lojistik merkezlerinde yapılabilecek üretim, alım-satım, depolama, kiralama, montaj-demontaj, bakım-onarım, kıyı bankacılığı, bankacılık, sigortacılık, finansal kiralama ve diğer faaliyet konularını belirlemek, d) Serbest bölgeler ve lojistik merkezlerinde faaliyet gösteren gerçek ve tüzel kişilere faaliyet ruhsatı vermek veya verilmiş belgeleri iptal etmek, e) Yurtdışında yapılacak yatırımlara ve döviz kazandırıcı hizmet sektörlerinin uluslararası ticaretine ilişkin mevzuatı hazırlamak ve uygulamak, f) Yurtdışı yatırımlar ve hizmet ticaretinin gözetim, denetim ve yönlendirilmesine ilişkin önlemler almak ve bu hususlarla ilgili düzenlemeler yapmak, sektör ve ülke bazında gerekli tedbirleri almak, g) Döviz kazandırıcı

---

<sup>217</sup> Türkiye Cumhuriyeti Ekonomi Bakanlığı, "Tarihçe", <http://www.ekonomi.gov.tr/index.cfm?sayfa=tarihce>, [13.03.2013].

<sup>218</sup> Türkiye Cumhuriyeti Ekonomi Bakanlığı, "Serbest Bölgeler Yurtdışı Yatırım ve Hizmetler Genel Müdürlüğü", <http://www.ekonomi.gov.tr/index.cfm?sayfa=B9A0F7B8-D8D3-8566-452052D664353835>, [13.03.2013].

hizmetler ticaretinde müteahhitlik, lojistik ve teknik müşavirlik hizmetlerinin geliştirilmesini sağlamak, ilgili kurum ve kuruluşları koordine etmek, bu kapsamda gerekli mevzuatı ilgili kurum ve kuruluşlarla işbirliği halinde uygulamak biçiminde özetlenebilir.

Bu faaliyet alanlarında çalışmalarını yürüten serbest bölgelerin finansmanı önemli bir konudur. Finansal olarak güçlü olmayan serbest bölgelerin ekonomik başarıları da sınırlı kalabilmektedir. Türkiye’de serbest bölgelerin gelişiminden bahsedilirken kurulmaya çalışılan serbest bölgelerin yeterli finansal destek sağlanamadığı için başarılı olamadıkları vurgulanmıştır. Aynı gerekçeden kaynaklı başarısızlığın yaşanmaması amacıyla güçlü ve esnek bir finansal yapı kurulması amaçlanmıştır. Çeşitli kurum ve kuruluşların bünyesinde bulunan bu kaynaklardan en önemlileri fonlar ve döner sermaye gelirleridir. Zira bu kaynakların, a) Siyasi iktidarların daha etkin ve hızla çalışabilmelerine imkan verdiği, b) Genel bütçede birlik ilkesinin uygulamasından dolayı meydana gelen gecikmeleri önlediği ve ilgili kuruluşların hareket kabiliyetlerini genişletmelerine imkan verdiği görülmektedir<sup>219</sup>. Bu çerçevede, bütçe dışı kaynaklardan yararlanılması amacıyla 2001 yılına kadar geçen süreçte “Serbest Bölgeleri Tesis ve Geliştirme Fonu” kurulmuş ve bu fon kaynaklarından serbest bölgeler kurulup geliştirilmiştir<sup>220</sup>.

Serbest bölge yatırımları 2002 yılından itibaren Serbest Bölgeler Özel Ödeneğinden finanse edilmektedir<sup>221</sup>. Bu değişiklik sonrasında yeni madde metnine göre; serbest bölgelerden elde edilen gelirlerden; Faaliyet ruhsatı ve izin karşılığı ödenecek ücretler, yurt dışından bölgeye getirilen malların CIF değeri üzerinden binde bir<sup>222</sup>, FOB<sup>223</sup> değerleri üzerinden peşin olmak üzere binde dokuz oranında

---

<sup>219</sup> Serdar Çiçek, *Serbest ...a.g.t.*, s. 43-44.

<sup>220</sup> 3218 sayılı SBK’nın 7’nci maddesi ile serbest bölgelerin kurulması, bakım ve onarım, ilgili araştırma, eğitim ve sosyal tesislerin yapılması, kullanıcıların ve Türkiye’den mal alımlarının teşviki amacıyla Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası nezdinde kurulan Serbest Bölgeleri Tesis ve Geliştirme Fonu, 3 Temmuz 2001 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 4684 sayılı Kanunu’nun 9’ncü maddesiyle yapılan değişiklikle fon özel hesaba dönüştürülmüştür

<sup>221</sup> Meltem Özçelik ve Bahadır Yadiğar "Dünü, Bugünü ve Geleceği ile Serbest Bölgelerimiz" **DTM Dergisi**, Sayı: (Özel Sayı, Ekim 2003)’den aktaran Serdar Çiçek, “Serbest Bölgelerde Vergilendirilme: 5084 Sayılı Kanun Öncesi ve Sonrası Durum Analizi”, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, 2005), s.34.

<sup>222</sup> CIF (Cost Insurance and Freight): Mal bedeli, sigorta ve navlunu ödenmiş olarak teslim (Ekodialog.com, “Uluslararası Dış Ticaret Genel Bilgileri”, [http://www.ekodialog.com/uluslararasi\\_ekonomi/dis-ticarette-finansman-sekilleri.html](http://www.ekodialog.com/uluslararasi_ekonomi/dis-ticarette-finansman-sekilleri.html), [15.03.2013]).

peşin olarak ödenen ücretler, Serbest bölgeyi işleten gerçek veya tüzel kişilerce yapılacak sözleşmeler uyarınca tahsil edilecek tutarlar, Bölge faaliyetlerinden sağlanan diğer gelirler, ilgili idare tarafından sözleşmeler gereği tüzel kişilere yapılan gelir payı aktarmaları düşürüldükten sonra, fon Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası nezdinde açılacak özel hesaba yatırılmaktadır. Bu özel hesap, merkezi yönetim bütçesi gelir kaynakları içine alınmış ve serbest bölgelerin ihtiyaçları amaçlı olarak kullanılmaktan vazgeçilmiştir. Bütçenin genellik ilkesi açısından doğru bir uygulama olmakla birlikte serbest bölgelerin finansman esnekliği kaybolmuştur.

Özel hesaptan sağlanan ve doğrudan genel bütçeye aktarılan gelirler ile genel bütçeden serbest bölgelere verilen ödenekler karşılaştırıldığı zaman, her yıl katlanarak artan özel hesap gelirlerine rağmen, bu bölgelere ayrılan ödeneklerin yetersizliği sonucu hizmet aksamakta ve harcamaların bütçe dahilinde yapılması büyük zorluklar yaratmaktadır<sup>224</sup>.

### **2.1.2.3. Türkiye’deki Serbest Bölgelerin Ekonomik Durumları**

Bu bölümünde Türkiye’de yer alan serbest bölgelerin ekonomik durumları faaliyette bulunan ruhsatlı şirket sayısı ve ticarete katkıları bakımından ele alınacaktır. Türkiye’de 1987 yılından itibaren faaliyete geçen serbest bölgelerin sayısının gittikçe artmasına bağlı olarak serbest bölgede faaliyet gösteren yerli ve yabancı firmaların sayısı da her geçen gün artmaktadır.

Tablo 3’e bakıldığında Türkiye’de 2011 yılının nisan ayında faaliyette bulunan yerli yabancı sayısı toplam 3.205 olarak görülmektedir. Serbest bölgelerdeki firmaların 852’si üretim, 1.740’ı alım-satım, geri kalan 613’de diğer faaliyetlerde bulunmaktadır. Tabloda görüldüğü gibi serbest bölgelerde faaliyet gösteren yabancı firma sayısı toplamda 615’dir. Bu toplam sayı içindeki yabancı firmaların 183’ü üretim, 338’i alım-satım faaliyeti yapmaktadırlar. Serbest bölgelerde faaliyette bulunan yerli firmalara bakıldığında ise toplamda 2.590 yerli firma olduğu ve

---

<sup>223</sup> FOB (Free on Board): İhracatçının sözleşmede belirtilen tarihte alıcı tarafından belirlenen limanda geminin güvertesine malı teslim ederek, o andan itibaren oluşacak masraf ve riskleri ithalatçıya devretmesini ifade etmektedir. İhracatçının ihracatla ilgili formaliteleri yerine getirerek liman ve yükleme masraflarını da karşılama zorunluluğu bulunmaktadır (Ekodialog.com, “Uluslararası Dış Ticaret Genel Bilgileri”, [http://www.ekodialog.com/uluslararasi\\_ekonomi/dis-ticarete-finansman-sekilleri.html](http://www.ekodialog.com/uluslararasi_ekonomi/dis-ticarete-finansman-sekilleri.html), [15.03.2013]).

<sup>224</sup> Serdar Çiçek, *Serbest ...a.g.t.*, s. 44.

bunların içinden 669'unun üretim faaliyetinde bulunurken, 1.402'sinin ise alım-satım faaliyetinde buldukları görülmektedir.

Tablo 3. Serbest Bölgelerdeki Faaliyet Ruhsat Sayısı (31.12.2011)

FAALİYET KONULARI	YERLİ	YABANCI	TOPLAM
ÜRETİM	669	183	852
ALIM-SATIM	1.402	338	1.740
DİĞER	519	94	613
TOPLAM	2.590	615	3.205

Kaynak: T.C. Ekonomi Bakanlığı, [http://www.ekonomi.gov.tr/upload/DB1BBB17-D8D3-8566-4520C0D1B086B3A9/sb\\_firma.pdf](http://www.ekonomi.gov.tr/upload/DB1BBB17-D8D3-8566-4520C0D1B086B3A9/sb_firma.pdf), [15.03.2013]

Tablo 4'e göre 2012 yılı aralık ayı verilerine göre serbest bölgelerde faaliyet gösteren toplam 3.221 firma bulunmaktadır. 2011 yılının aralık dönemiyle karşılaştırıldığında değişim oranı toplamda yüzde beş olduğu görülmektedir. Faaliyet ruhsatlarının üretim faaliyetleri açısından bakıldığında ise en fazla değişim üretim faaliyetinde olmuştur. 2011 yılına göre 2012 yılında üretim faaliyetinde bulunan firma sayısı yüzde beş artarken, alım-satım faaliyetinde bulunan firma sayısında ise bir önceki yıla göre yüzde iki buçuk azalmıştır. Üretim ve alım-satım faaliyeti dışındaki diğer faaliyet alanlarında ise firma sayısı ise yüzde iki dolayında artmıştır. Son bir yılda serbest bölgelerde faaliyet ruhsatı alan firma sayısının üretim odaklı olması istihdam açısından olumlu bir gelişme olarak değerlendirilebilir. Ancak, her alınan ruhsatın fiili yatırıma yönelmediği gerçeği dikkate alındığında bu değerlendirmenin temkinli olarak yapılması gerekmektedir. Firmalar genel olarak, faaliyet ruhsatı almakta ancak daha sonrası yatırım kararlarında etkili olan diğer unsurlara bağlı olarak alınan ruhsatlar karşılığında fiili yatırıma yönelmediği Bursa Serbest Bölgesinde yapılan çalışma sonucunda da gözlenmektedir.

Tablo 4. Serbest Bölgelerdeki Faaliyet Ruhsat Sayılarına Göre Dağılımı ve Değişim Oranları

FAALİYET KONULARI	ARALIK 2011	ARALIK 2012	%
ÜRETİM	852	897	5.0
ALIM-SATIM	1.740	1.697	-2.5
DİĞER	613	627	2.3
TOPLAM	3.205	3.221	5.0

Kaynak: T.C. Ekonomi Bakanlığı, [http://www.ekonomi.gov.tr/upload/DB1BBB17-D8D3-8566-4520C0D1B086B3A9/sb\\_firma.pdf](http://www.ekonomi.gov.tr/upload/DB1BBB17-D8D3-8566-4520C0D1B086B3A9/sb_firma.pdf), [15.03.2013].

Mevcut yapıları ile serbest bölgelerin Türkiye ekonomisine olan katkılarını yıllık ticaret hacimlerine bakarak değerlendirmek mümkündür. Serbest bölgelerin yıllık ticaret hacimlerine ilişkin veriler Tablo 5 yardımıyla incelenmesi mümkündür.

Ticaret hacminin bölgelere göre dağılımı incelendiğinde, en büyük payın İstanbul Endüstri ve Ticaret, İstanbul Atatürk Havalimanı, Ege ve Mersin serbest bölgelerine ait olduğu göze çarpmaktadır. En küçük pay ise Mardin ve Rize Serbest bölgelerine aittir.

Tabloya göre 2008 yılında en büyük ticaret hacmine sahip serbest bölge, İstanbul Endüstri ve Ticaret Serbest Bölgesi'dir. Ancak bölgenin diğer yıllardaki ticaret hacmi 2008 yılına oranla düşüş göstermiştir. Bölgenin, 2009 yılındaki ticaret hacmi incelendiğinde bir önceki yıla göre %-35.56 oranında bir azalma gözlemlenmektedir. 2008 ve 2009 yılı karşılaştırıldığında genelde artış yerine azalışlar söz konusudur. Bölgelerin yıllık ticaretlerinin azalmasının en önemli nedeni 2008 yılında yaşanan küresel kriz aynı zamanda 2004 yılında yürürlüğe girerek vergisel anlamda önemli değişiklikler getiren 5084 sayılı Kanunun ilk kez 2009 yılında uygulanmaya başlanmasıdır. Bu yıllarda sadece iki bölgede yıllık ticaret hacmi artış göstermiştir. Bu bölgeler, Kocaeli ve TUBİTAK-MAM Teknoloji Serbest Bölgeleri'dir.



Tablo 5. Serbest Bölgeler İtibariyle Yıllık Ticaret Hacimleri (1.000 SBD \$) (2008-2012)

BÖLGELER	2008	% 2009- 2008	2009	% 2010-2009	2010	% 2011-2010	2011	% 2012-2011	2012
İstanbul Endüstri ve Ticaret	6.001.678	-35.56	3.867.187	10.44	4.270.831	-15.63	3.603.223	-10,63	3.220.084
Ege	3.763.964	-29.36	2.658.772	-5.86	2.502.919	129.63	5.747.500	-9,14	5.221.937
İstanbul Atatürk Havalimanı	5.539.000	-16.51	2.954.765	-8.01	2.718.109	-17.53	2.241.525	-6,15	2.103.566
Mersin	2.637.921	-27.27	1.918.637	16.09	2.227.309	20.91	2.693.049	42,30	3.832.246
İstanbul Trakya	1.862.771	-36.11	1.190.035	24.45	1.480.979	3.56	1.533.749	-5,88	1.443.596
Bursa	1.604.603	-20.26	1.279.473	5.69	1.352.280	16.22	1.571.579	-2,50	1.532.317
Avrupa	1.575.653	-25.05	1.180.940	9.11	1.288.563	59.83	2.059.462	14,83	2.364.905
Antalya	729.233	-16.91	605.927	18.29	716.721	2.03	731.252	<b>2,52</b>	<b>749.707</b>
Kocaeli	705.309	14.94	810.654	-52.15	387.919	41.68	549.607	34,33	738.265
Kayseri	702.948	-37.07	442.397	18.68	525.028	33.46	700.713	-0,53	696.971
İzmir	412.922	-32.18	280.040	9.95	307.913	15.80	356.553	-8,42	326.535
Samsun	406.402	-90.82	37.290	149.45	93.021	27.26	118.377	-40,75	70.139
Adana-Yumurtalık	263.148	-34.28	172.937	26.93	219.516	21.02	265.654	11,35	295.816
Gaziantep	143.306	-22.72	110.740	15.89	128.338	-12.69	112.053	-8,38	102.659
TÜBİTAK-MAM Tek.	111.715	47.54	164.828	40.54	231.643	-15.05	196.787	5,70	208.007
Trabzon	67.114	-36.41	42.675	13.64	48.495	86.01	90.204	-22,31	70.079
Denizli	43.584	-24.10	33.079	87.58	62.048	9.10	67.694	6,79	72.293
Rize	6.784	-4.08	6.507	-43.12	3.701	23.35	4.565	-12,12	4.012
Mardin*	-	-	-	-	6.872	-61.76	2.628	-100,00	0
TOPLAM	24.578.055	-27.75	17.756.882	4.59	18.572.206	21.94	22.646.175	1,80	23.053.135

Kaynak: Türkiye Cumhuriyeti Ekonomi Bakanlığı, [http://www.ekonomi.gov.tr/upload/DB34665C-D8D3-8566-452098676F5BF929/sb\\_hacim.pdf](http://www.ekonomi.gov.tr/upload/DB34665C-D8D3-8566-452098676F5BF929/sb_hacim.pdf), [15.03.2013].

\*Mardin Serbest Bölgesinde kayda değer bir ticaret hacmi bulunmamaktadır.

2009 yılına baktığımızda ise yıllık ticaret hacimleri en fazla olan bölgeler İstanbul Endüstri ve Ticaret, İstanbul Atatürk Havalimanı ve Ege Serbest Bölgesi olarak karşımıza çıkmaktadır. 2009 ve 2010 yıllarının karşılaştırılması yapıldığında bir önceki yılların aksine olumlu gelişmeler olduğu görülmektedir. Üç veya dört bölge dışındaki diğer bölgelerin ticaret hacimleri bir önceki yıla göre artış göstermiştir. En çok artışın olduğu bölge %149,45 ile Samsun Serbest Bölgesi'dir. Samsun Serbest Bölgesi'nin 2009 yılındaki ticaret hacmi 37 milyon dolar iken 2010 yılındaki ticaret hacmi 93 milyon dolardır. Kocaeli Serbest Bölgesi, %52 oranıyla, bir önceki yıla göre ticaret hacmi en fazla azalış gösteren bölgedir.

2011 yılında ise bir önceki yıla göre neredeyse bütün serbest bölgelerin ticaret hacimleri artış göstermiştir. 2001 yılında en fazla ticaret hacmine sahip olan serbest bölge, 3 milyar dolar ticaret hacmi olan Ege Serbest Bölgesi'dir. Bu dört yıl içerisinde bölgelerin toplam ticaret hacimleri 2009 yılı hariç hep artış göstermiştir. 2008 yılındaki toplam ticaret hacmi 24 milyar dolar iken, 2009 yılında 17 milyar dolara düşmüştür. 2010 yılında 18 milyar dolar ve 2011 yılında 22 milyar dolara çıkarak ticaret hacmindeki artış devam etmiştir.

2012 yılı açısından değerlendirdiğimizde; bu yıldaki toplam ticaret hacmi bir önceki yıla göre %1.80 oranında artış göstererek 23 milyar dolara ulaşmıştır. En fazla artış %42.30 oranıyla Mersin Serbest Bölgesi'nde olmuştur. 2011 yılında ticaret hacmi 2 milyar dolar iken 2012 yılında bu rakam 3 milyar dolara yükselmiştir. Mardin Serbest Bölgesi'nin ise 2011'de ticaret hacmi 2 milyon dolar iken 2012'de sifıra inmiş ve %-100 oranla en fazla azalmanın olduğu serbest bölge olmuştur.

Tüm yıllar göz önünde bulundurulduğunda oransal değişimlerin yanı sıra en büyük ticaret hacmine sahip serbest bölgeler aynıdır. Bunlar; başta Ege Serbest bölgesi olmak üzere Mersin Serbest Bölgesi, İstanbul Endüstri ve Ticaret Serbest Bölgesidir. Serbest bölgelerde 2009 yılında 24 milyar dolardan 17 milyar dolara düşen ticaret hacmi yıllar itibariyle artış göstererek eski yapısına kavuşmuştur. Çalışmamızın da temel amacını oluşturan vergisel düzenlemelerin bölgelerdeki yatırım kararları üzerindeki etkisi bu sonucu destekler niteliktedir. 2009 yılında ticaret hacminin düşme nedeni yaşanan krizin yanı sıra serbest bölgelere sağlanan vergi istisnalarını önemli derecede azaltan 5084 sayılı Kanundur. 2009 yılında

uygulanmaya başlanan bu Kanun serbest bölgeleri ekonomik yapısını olumsuz etkilemiştir. Ancak Kanunla üretim faaliyetlerine tanınan vergi istisnasının devam etmesi özellikle üretim faaliyetinin yoğun gerçekleştirildiği serbest bölgelerin ticaret hacimlerini 2009 yılından sonra yavaş yavaş eski düzeyine ulaşmasını sağlamıştır. Serbest bölgeler ticaret anlamında 2008 küresel krizinin ortaya çıkması ve 5084 sayılı Kanunun yürürlüğe girmesiyle önemli derecede kan kaybetmişler ancak kısa bir süre içerisinde eski ticaret hacimlerine ulaşmışlardır. Serbest bölgelere sağlanan vergisel istisnaların daha fazla daraltılması veya ortadan kaldırılması durumunda serbest bölgelerin işlevlerinin azalacağını söylemek mümkün olmaktadır.

Ticaret hacmini ülkeler bazında 2011 ve 2012 yılları açısından ele aldığımızda, 2011 yıllarında serbest bölgelere girişin en fazla OECD ve AB ülkelerinden olduğu görülmektedir. OECD ve AB ülkelerinden bölgelere yapılan ticaret toplam 4 milyar dolardan fazladır. Dört milyar doların 3 milyarı AB ülkelerine geri kalan yaklaşık 1 milyar doları ise OECD ülkelerine aittir. 2011 yılında bölgelere giriş bakımından en az ticaret hacmine sahip olan ülkeler ise diğer Avrupa ülkeleridir. 2011 yılında Türkiye'den serbest bölgelere yapılan ticaret hacmi ise 2.5 milyar dolardır.

Tablo 6'ya bakıldığında 2011 yılında serbest bölgelerden ülkelere yapılan ticaretin en fazla Türkiye'ye yapıldığı görülmektedir. Bu yılda bölgelerin Türkiye'ye olan ticareti 5 milyar doların üzerindedir. 2012 yılında ise bölgeye giriş en fazla bir önceki yıldaki 4.5 milyar dolar ile OECD ve AB ülkelerinden olmuştur. Bölgeden diğer ülkeye çıkışın en fazla olduğu ülke ise Türkiye'dir. 2011 yılında bölgelere giriş toplam 9 milyar dolar iken bölgeden çıkış 12 milyar dolardır. Bölgelere giriş 2012 yılında toplam 10 milyar iken bölgelerden çıkış 12 milyar dolardır. İki yılın karşılaştırılmasına göre serbest bölgelerin ülkelere olan yıllık ticaret hacmi 2012 yılında bir önceki yıla göre artış göstermiştir. 2012 yılında yıllık ticaret oranı bir önceki yıla göre %1.80 artmıştır.

Türkiye ve serbest bölgeler arasında gerçekleştirilen ticari faaliyetleri Tablo 2.7'de tarım, sanayi, madencilik sektörleri bağlamında değerlendirebiliriz. Tarım sektörü; bitkisel, hayvansal ürünler, su ve orman ürünleri; sanayi sektörü ise işlenmiş tarım, petrol ve sanayi ürünleri olarak alt gruplara ayrılmıştır.

Tablo 7 incelendiğinde 2011 yılında yurtdışından bölgelere gerçekleşen mal girişinden 9 milyar dolarla sanayi ürünlerinin birinci sırada olduğu görülmektedir. 775 milyon dolar ile tarım ürünleri ikinci sırada yer alırken, madencilik ve taşocakçılığı sektörü 24 milyon dolarla üçüncü sırada yer almaktadır. Aynı yılda serbest bölgelerden yurtdışına gerçekleşen mal çıkışında ise 11 milyar dolar ile sanayi sektörü birinci sırada yer almaktadır. Tarım sektörünün ticaret hacmi 729 milyon dolarla ikinci sırada, madencilik ve taşocakçılığı 25 milyon dolar ile üçüncü sıradadır.

2012 yılında sektörler açısından yapılan ticaret hacmi 23 milyar dolardır. Bunun 10 milyar doları yurtdışından bölgeye giren mallara aitken, geri kan 13 milyar doları ise bölgeden yurtdışına çıkışı gerçekleşen mallara aittir. 2012 yılında da en fazla ticaret hacmine sahip olan sektör ise sanayi sektörüdür.

İki yılın karşılaştırılmasına göre sektör bakımından bir önceki yıla göre artış gösteren sektörler sanayi ile madencilik ve taşocakçılığı sektörleridir. 2011 yılında mal giriş ve çıkış toplamı açısından sanayi sektörünün ticaret hacmi 21 milyar dolar iken, 2012 yılında 22 milyar dolar olarak gerçekleşmiştir. 2012 yılında sanayi sektörünün ticaret hacminin %4.74 oranında artış gösterdiği görülmektedir. Madencilik ve taşocakçılığı sektörünün ise 2011 yılındaki ticaret hacmi 49 milyon dolar iken, 2012 yılındaki ticaret hacmi bir önceki yıla göre %8,80 oranında bir artış göstererek 54 milyon dolar olarak gerçekleşmiştir.

Tarım sektörüne baktığımız zaman bu sektöre ait tüm ürünlerinde bir önceki yıla göre azalma görülmektedir. Bitkisel ürünler 1 milyar dolar iken 906 milyon dolara, hayvansal ürünler 85 milyon dolardan 68 milyon dolara, su ürünleri 3 milyon dolardan 1 milyon dolara, orman ürünleri ise 21 milyon dolardan 17 milyon dolara gerilemiştir.

Tablo 7'de de görüldüğü üzere serbest bölgelerde faaliyet gösteren firmaların büyük çoğunluğu sanayi sektöründe ticaretini gerçekleştirmektedir. En az faaliyet alanına sahip olan sektör ise tarım sektörüdür.

Tablo 6. 2011-2012 Ocak-Aralık Dönemi Serbest Bölgeler Ticaret Hacminin Ülkelere Göre Dağılımı (1.000 ABD \$)

ÜLKELER	BÖLGELERE GİRİŞ		%	BÖLGELERDEN ÇIKIŞ		%	TOPLAM		%
	(2011)	(2012)		(2011)	(2012)		(2011)	(2012)	
I. OECD ve AB ÜLKELERİ	4.716.740	4.640.679	-1.61	3.989.404	3.859.859	-3.25	8.706.145	8.500.538	-2,36
AB(27) ÜLKE	3.739.188	36.685.589	-1.43	3.506.416	3.232.935	-7.80	7.245.604	6.918.524	-4,51
DİĞER OECD ÜLKELERİ	977.552	955.090	-2.30	482.989	626.924	29.80	1.460.541	1.582.014	8,32
II. DİĞER AVRUPA ÜLKELERİ	14.486	8.372	-42.21	21.209	21.055	-0.73	35.695	29.427	-17,56
III. BAĞIMSIZ DEVLETLER TOPLULUĞU	385.300	461.485	19.77	653.688	654.916	0.19	1.038.987	1.116.401	7,45
IV. KUZEY AFRİKA VE ORTADOĞU	510,261	689,274	35.08	1.347.331	1.448.322	7.50	1.857.592	2.137.596	15,07
V. DİĞER ÜLKELER	1.626.015	1.457.732	-10.35	912.819	1.086.491	19.03	2.538.833	2.544.224	0,21
VI. TÜRKİYE	2.668.180	2.971.393	11.36	5.800.743	5.753.556	-0.81	8.468.923	8.724.949	3,02
TOPLAM	9.920.982	10.228.936	3.10	12.725.193	12.824.199	0.78	22.646.175	23,053.135	1,80

Kaynak: Türkiye Cumhuriyeti Ekonomi Bakanlığı, [http://www.ekonomi.gov.tr/upload/DB6F37DD-D8D3-8566-4520F5FD36\\_A65F54/sb\\_ulke.pdf](http://www.ekonomi.gov.tr/upload/DB6F37DD-D8D3-8566-4520F5FD36_A65F54/sb_ulke.pdf), [20.03.2013]

Tablo 7. Serbest Bölgelerin Sektörlere Göre Ticaret Hacmi (1.000 ABD \$) (2011-2012)

SEKTÖRLER	BÖLGELE RE GİRİŞ (Ocak- Aralık 2011)	BÖLGELERE GİRİŞ (Ocak-Aralık 2012)	%	BÖLGELERDEN ÇIKIŞ (Ocak-Aralık 2011)	BÖLGEDE N ÇIKIŞ (Ocak- Aralık 2012)	%	TOPLAM (Ocak- Aralık 2011)	TOPLAM (Ocak- Aralık 2012)	%
I.TARIM	775.048	415.903	-46.34	729.576	490.558	-32.76	1.504.624	906.461	-39.75
BİTKİSEL ÜRÜNLER	707.083	362.114	-48.79	687.144	457.202	-33.46	1.394.227	819.316	-41.24
HAYVANSAL ÜRÜNLER	58.125	45.223	-22.20	27.055	23.144	14.45	85.179	68.366	-19.74
SU ÜRÜNLERİ	1.380	498	-63.93	2.325	814	-64.69	3.705	1.312	-64.58
ORMAN ÜRÜNLERİ	8.460	8.068	-4.63	13.053	9.398	-28.00	21.513	17.465	-18.81
II. MADENCİLİK	24.738	27.672	11.86	25.092	26.541	5.77	49.829	54.212	8.80
III. SANAYİ	9.121.196	9.785.362	7.28	11.970.526	12.307.100	2.81	21.091.722	22.092.462	4.74
İŞLENMİŞ TARIM ÜRÜNLERİ	620.492	632.131	1.88	687.119	683.481	-0.53	1.307.611	1.315.612	0.61
İŞLENMİŞ PETROL ÜRÜNLERİ	25.337	403.936	1494.28	13.109	401.927	2966.11	38.445	805.863	1196,13
SANAYİ ÜRÜNLERİ	8.475.367	8.749.294	3.23	11.270.298	11.221.693	-0.43	19.745.665	19.970.987	1.14
TOPLAM	9.920.982	10.228.936	3.10	12.725.193	12.824.199	0.78	22.646.175	23.053.135	1.80

Kaynak: Türkiye Cumhuriyeti Ekonomi Bakanlığı, [http://www.ekonomi.gov.tr/upload/DB6F37DD-D8D3-8566-4520F5FD36A65F54/sb\\_ulke.pdf](http://www.ekonomi.gov.tr/upload/DB6F37DD-D8D3-8566-4520F5FD36A65F54/sb_ulke.pdf), [20.03.2013].

Özellikle gelişmekte olan ülkeler açısından serbest bölgelerden en önemli beklentilerden bir tanesi de istihdam artışına katkı sağlamasıdır. Serbest bölgelerde gerçekleştirilecek istihdamın doğrudan işsizliği azaltması beklenmemektedir. Fakat dolaylı yoldan serbest bölgelerin ihracatı arttırmak dolayısıyla da üretimi arttırmasıyla işsizliği kısmen indirilebileceğini söylemek mümkündür. İstihdama esas katkısı yan sanayi bağlamında veya Türkiye’den serbest bölgeye yapılan mamul ihracatı sayesinde gerçekleşmektedir.

Tablo 8. Serbest Bölgelerde İstihdam (31.12.2011)

BÖLGELER	İŞÇİ	BÜRO PERSONELİ	DİĞER	TOPLAM
Ege	17.622	1.061	374	19.057
Bursa	5.232	2.632	259	8.123
Mersin	5.439	784	314	6.537
Antalya	2.830	498	0	3.328
İstanbul Endüstri ve Ticaret	2.175	666	88	2.929
Kocaeli	2.498	177	245	2.920
TÜBİTAK-MAM Tek.	2.479	166	39	2.684
Avrupa	1.712	441	0	2.153
Kayseri	1.491	81	10	1.582
İzmir	1.121	317	55	1.493
İstanbul Trakya	948	396	41	1.385
İstanbul Atatürk Havalimanı	51	839	2	892
Adana-Yumurtalık	191	95	0	286
Samsun	252	29	0	281
Gaziantep	158	67	0	225
Trabzon	73	7	8	88
Denizli	27	13	0	40
Mardin	15	4	0	19
Rize	0	0	0	0
TOPLAM	44.314	8.273	1.435	54.022

Kaynak: Türkiye Cumhuriyeti Ekonomi Bakanlığı, [http://www.ekonomi.gov.tr/upload/DBDB67AA-D8D3-8566-4520EDCD58CAB995/sb\\_istihdam.pdf](http://www.ekonomi.gov.tr/upload/DBDB67AA-D8D3-8566-4520EDCD58CAB995/sb_istihdam.pdf), [15.03.2013].

Tablo 8’de Türkiye’de faaliyette olan serbest bölgelerin 2011 çalışan sayıları yer almaktadır. 2011 Aralık ayı itibariyle serbest bölgelerde istihdam edilen personel sayısı 54.022’dir. Tabloya göre en fazla istihdama sahip olan serbest bölge 19.057 ile Ege Serbest Bölgesi’dir. Ege Serbest Bölgesi’nden sonra en fazla çalışan sayısına sahip bölgeler 8.123 ile Bursa ve 6.537 ile Mersin Serbest Bölgeleri’dir.

Serbest bölgelerde çalışan işçi sayısının 17.622’si Ege Serbest Bölgesi’nde çalışmaktadır. Büro personeli olarak çalışan sayısının en fazla olduğu Bölge Bursa Serbest Bölgesi’dir. Rize Serbest Bölgesi’nin ise 2011 yılında çalışan sayısı sıfırdır.

Serbest bölgelerdeki çalışma esasları Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği (SBUY)’nin 17’nci maddesinde düzenlenmiştir. Kullanıcılar ve bunların bölgedeki işyerleri ile bu işyerlerinde çalışanlar, Serbest Bölge Müdürlükleri’nin gözetim ve denetiminde, Türkiye Cumhuriyeti çalışma mevzuatı hükümlerine tabi olarak çalışmaktadırlar. Türkiye sınırları içindeki işyerleri için öngörülen asgari ücret ve fazla çalışma esasları, Bölge Kurucusu ve İşleticisi veya İşletici ile Kullanıcıların işyerleri için de uygulanmaktadır.

Tablolardan da görüldüğü gibi Türkiye’de faaliyette bulunan serbest bölgelerin ülke ekonomisine katkılarını yadsınmayacak kadar fazladır. Her geçen yıl bölgelerden elde edilen ticaret hacmi artmakta ve ülkenin dış ticaretinde önemli bir paya sahip olmaktadır. Ayrıca serbest bölgelerin sınırlıda olsa belli bir miktar istihdam yaratılması ve ihracatın artırılması yönünden altyapı sağlanması bakımından ülke ekonomisine önemli katkıları bulunmaktadır. Bunun yanında, bölgelerde yapılan faaliyetlerle Türkiye’ye döviz kazandırılmakta ve yabancı sermaye ile getirilen yeni teknoloji sayesinde ülkedeki diğer firmalara modern teknoloji ile çalışma imkanı sağlanmaktadır.

## **2.2. SERBEST BÖLGELERDE VERGİ UYGULAMALARI**

Türkiye’de yaklaşık otuz yıllık bir geçmişe sahip serbest bölgelere, 2004 yılına kadar vergisel açıdan sınırsız denebilecek ölçüde mali avantajlar tanınmıştır. Vergi, resim, harç ve gümrük mükellefiyetlerine ilişkin mevzuat hükümleri, serbest bölgelerde yatırım gerçekleştiren firmalara kısmen veya tamamen uygulanmıyordu. Ancak; 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki İle Bazı Kanunlarda



Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun<sup>225</sup> yürürlüğe girmesiyle birlikte serbest bölgelere sağlanan vergisel avantajların kapsamı oldukça daraltılmıştır. Vergi mevzuatının tüm hükümleri, üretim faaliyeti gerçekleştiren ve 2004 tarihinden önce ruhsat almış olanlar dışındaki firmalar için uygulanmaya başlanmıştır. Diğer bir ifadeyle, 06.02.2004 tarihinde sonra serbest bölge faaliyet ruhsatı alan ve bu tarihten sonra ruhsat süresi dolan firmalar önemli ölçüde mali mükellefiyet üstlenmek zorunda kalmıştır. Yapılan değişiklikle, faaliyet türleri arasında ikili bir yapı kurulmuştur. Buna göre ticari faaliyetle uğraşan firmaların vergisel mükellefiyetleri, üretim faaliyeti gerçekleştirenlere göre daha ağır belirlenmiştir.

Böylesi bir ayrıma gidilmesinin temel gerekçesi, serbest bölgelerden beklenen istihdam artırıcı etkinin ön plana çıkarılması isteği olarak yorumlanabilir. Ayrıca, serbest bölgelerin ticari faaliyetler yardımıyla vergiden kaçınma alanları olarak kullanılmasının önlenmesi ve mali kontrol imkanının artırılması da değişikliğin gerçekleştirilmesinde önemli bir gerekçe oluşturmaktadır. Kanun gerekçesi bu yargımızı güçlendirecek niteliktedir. 5084 sayılı Kanun'un gerekçesinde; serbest bölgede dolaysız vergi yükümlülüğünün olmamasının transfer fiyatlandırması yoluyla vergiye tabi olacak kazançların bölgeye kaydırılmasına neden olduğu, bölgede yer alan mükelleflerin incelemeye tabi olmaması ve bu mükelleflerden Türkiye'deki mükelleflerle ilişkileri konusunda bilgi alınamamasının bu durumun önlenmesini de engellediğine vurgu yapılmıştır.

Bu bölümde, serbest bölge vergilendirmenin ana çerçevesini çizmeye çalıştığımız yapının vergi unsurları ve usul kanunları açısından durumu ayrıntılı olarak ortaya koyulacaktır.

### **2.2.1. Serbest Bölge Faaliyetlerinin Vergisel Durumu**

Serbest bölge uygulamalarını başarısı, bazı teşvik ve özel düzenlemelerin varlığına bağlıdır. Serbest bölgelere yapılacak yatırımları teşvik için uygulanabilecek en önemli teşvik unsurları vergi muafiyet veya istisnaları olarak karşımıza çıkmaktadır.

Ülkemizde serbest bölge uygulamalarına ilişkin temel kanun 3218 sayılı SBK'dır. Serbest bölgede faaliyette bulunulması, serbest bölgeye ilişkin teşviklerden

---

<sup>225</sup> RG. 06.02.2004, No. 25365.

yararlanılması gibi konularda kural olarak, SBK ve SBUY<sup>226</sup> hükümleri uygulanmaktadır.

SBK'nın 6'ncı maddesi "muafiyet ve teşvikleri" düzenlemektedir. 3218 sayılı Kanun'un 6'ncı maddesi, serbest bölgelerde uygulanan sınırsız ve süresiz vergi istisnaları ve teşviklerinin yasal temelini oluşturan 06.02.2004 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 5084 Sayılı Kanun'un 8'nci maddesiyle değiştirilmiş ve 9'ncü maddesiyle de geçici 3'ncü madde eklenmiştir. Daha sonra 5810 sayılı Kanun<sup>227</sup> ile 3218 sayılı Kanun'unun 6'maddesi ve geçici üçüncü maddenin ikinci fıkrası değiştirilerek günümüzdeki son şeklini almıştır. SBK'nın değişmeden önceki hükmü şöyledir:

*"Madde 6- Serbest bölgeler gümrük hattı dışında sayılır.*

*Bu bölgelerde vergi, resim, harç, gümrük ve kambiyo yükümlülüğüne dair mevzuat hükümleri uygulanmaz.*

*İşleticiler ve kullanıcılar yatırım ve üretim safhalarında Bakanlar Kurulu'nca belirlenecek teşviklerden yararlanabilir.*

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

Vergi mevzuatı açısından anılan madde hükmüne göre; vergi, resim ve harç mükellefiyetlerine ilişkin mevzuat hükümlerinin bu bölgelerde uygulanmaması bir istisna veya muafiyet hükmü değildir. Çünkü Vergi mevzuatına ilişkin hükümlerin uygulanmayacağı tabiri, verginin doğmamasının yanı sıra, vergiye ilişkin diğer mükellefiyetlerinde ileri sürülemeyeceğini ifade etmektedir. İstisna veya muafiyet durumlarında ise vergi doğmamakla birlikte vergi kanunları hükümleri geçerlidir. Kazancın kısmen veya tamamen istisna olması veya vergiden muaf olmak vergi kanunlarında hiçbir şekilde muhatap olmamak anlamına gelmemektedir<sup>228</sup>. Ancak 3218 sayılı Kanun'un 6'ncı maddesinde yer alan vergisel teşvik hükmü ise serbest

---

<sup>226</sup> RG. 10.03.1993, No. 21520.

<sup>227</sup> RG. 25.11.2008, No. 27065

<sup>228</sup> Nurettin Köse, "Serbest Bölgelerde Katma Değer Vergisi Uygulaması-I", **E-Yaklaşım**, Sayı: 146, (Şubat 2005), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=5191>, [30.05.2013].

bölgeleri tamamen vergi kanunlarının uygulama alanının dışında bırakmasına ilişkindir.

SBK'nın 5084 sayılı Kanun'un 8'inci maddesiyle değişik 6'ncı maddesi ise şu şekildedir:

*“Madde 6- Serbest bölgeler gümrük bölgesi dışında sayılır.*

*Bu bölgelerdeki gümrük ve kambiyo yükümlülüğüne dair mevzuat hükümleri uygulanmaz. Kullanıcıların tutmak zorunda oldukları defterler ile düzenleyecekleri belgelere ilişkin olarak, 04.01.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun hükümlerine bağlı olmaksızın düzenleme yapmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir,*

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

5084 sayılı Kanun'un 9. maddesiyle SBK'ya eklenen geçici 3'ncü madde ise şöyledir:

*Geçici Madde 3- Bu madde yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla bu Kamuna göre kurulan serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış yükümlülerin;*

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

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

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

*d) Serbest bölgelerde faaliyette bulunan gelir ve kurumlar vergisi yükümlülerinin bu bölgede imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları, Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi kapsamında yapılacak tevkifata etkisi yoktur.*

Yapılan düzenlemeler uyarınca, iş yeri, kanuni ya da iş merkezi serbest bölgelerde olması dolayısıyla daha önce mükellefiyet tesis ettirmemiş olan işletmelerin, 6 Şubat 2004 tarihi itibarıyla, genel hükümler çerçevesinde; tam veya dar mükellefiyet esasına göre gelir, kurumlar, katma değer ve stopaj gelir vergisi mükellefiyeti tesis ettirmeleri ve elde ettikleri kazançları beyan ederek istisna uygulamaları gerekmektedir.<sup>229</sup>

5810 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonucu ise SBK'nın 6'ncı maddesi ve geçici 3'üncü maddesi şöyledir:

*“Madde 6- Serbest bölgeler, Türkiye Gümrük Bölgesinin parçaları olmakla beraber; serbest dolaşımda olmayan eşyanın herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmaksızın ve serbest dolaşımına sokulmaksızın, gümrük mevzuatında öngörülen haller dışında kullanılmamak ya da tüketilmemek kaydıyla konulduğu, ithalat vergileri ile ticaret politikası önlemlerinin ve kambiyo mevzuatının uygulanması bakımından Türkiye Gümrük Bölgesi dışında olduğu kabul edilen ve serbest dolaşımdaki eşyanın bir serbest bölgeye konulması nedeniyle normal olarak eşyanın ihracına bağlı olanaklardan yararlandığı yerlerdir. Bu bölgelerde gümrük ve kambiyo mükellefiyetine dair mevzuat hükümleri uygulanmaz. Kullanıcıların tutmak zorunda oldukları defterler ile düzenleyecekleri belgelere ilişkin olarak, 04.01.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun hükümlerine bağlı olmaksızın düzenleme yapmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir.*

*İşletici ve kullanıcılar yatırım ve üretim safhalarında Bakanlar Kurulunca belirlenecek vergi dışı teşviklerden yararlandırılabilir.”*

---

<sup>229</sup> İsmail Işık ve Mehmet Çabuk, **Vergi, ...a.g.k.**, s. 116.

*“Geçici Madde 3 Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla bu Kamuna göre kurulan serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin;*

- a) Bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançları, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın 31.12.1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi kapsamında yapılacak tevkifata etkisi yoktur.*
- b) Bu bölgelerde istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler 31.12.2008 tarihine kadargelir vergisinden müstesnadır. Ancak, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla ruhsatlarında belirtilen süre 31.12.2008 tarihinden daha önceki bir tarihte sona eriyorsa, istisna uygulamasında ruhsatta yer alan sürenin bitiş tarihi dikkate alınır.*

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

*(Değişik ikinci fıkra)- AB tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme dönemi sonuna kadar;*

- a) Serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94’üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15’inci ve 30’uncu maddelerince yapılacak tevkifata etkisi yoktur.*
- b) Bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az %85’ini yurtdışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler gelir vergisinden müstesnadır. Bu oranı %50’ye kadar indirmeye ve kamuni seviyesine kadar yükseltmeye bakanlar*

*kurulu yetkilidir. Yıllık satış tutarı bu oranın altında kalan mükelleflerden zamanında tahsil edilemeyen vergiler, gecikme zammıyla birlikte tahsis edilir.*

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

Özetleyecek olursak 3218 sayılı SBK'nın 6'ncı maddesinin 5084 sayılı Kanun'la değişmeden önceki şekline göre, serbest bölgelerde vergi, resim ve harç mükellefiyetlerine dair mevzuat hükümlerine uygulanmamaktaydı. Bir başka ifadeyle serbest bölgede yapılan faaliyetler vergiye tabi değilken, bu bölgede faaliyette olan firmaların Türkiye'deki işlemleri vergiye tabi tutulmaktaydı. Ayrıca serbest bölgelerde faaliyet gösteren gerçek ve tüzel kişilerin faaliyetlerinden elde etmiş oldukları kazançlar, kambiyo mevzuatına göre Türkiye'nin diğer yerlerine getirildiğinin belgelendirilmesi halinde de gelir ve kurumlar vergisinden istisna tutulmaktaydı. Vergisel açıdan köklü değişiklikler getiren 5084 sayılı Kanunu'nun yürürlük tarihinden önce faaliyet ruhsatı alan kişilerin kazançları, ruhsat süreleri ile sınırlı olmak üzere gelir veya kurumlar vergisinden müstesna edilmiştir. 5084 sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesinden sonra faaliyet ruhsatı alan kişilerin serbest bölgelerden elde ettikleri kazançları üretim faaliyetlerinden sağlanan kazançlar hariç gelir ve kurumlar vergisine tabi olmaktadır<sup>230</sup>.

### **2.2.1.1. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler**

Çağdaş vergi sistemlerinin en önemli vergilerini, gelir üzerinden alınanlar oluşturmaktadır. Türk Vergi Sisteminde, geliri vergilendiren iki ayrı vergi mevcuttur. Bunlar, gerçek kişilerin kazanç ve iratlarını vergilendiren Gelir Vergisi ve kurum kazançlarını vergilendiren Kurumlar Vergisi'dir<sup>231</sup>.

Serbest bölgelerde, mal üretimi ve ticareti ile hizmetlerden sağlanan gelirlerin, gelir ve kurumlar vergisinden müstesna olması için bazı genel şartlar aranmaktadır. Bu şartlar aşağıda açıklanmıştır.

---

<sup>230</sup> Yıldırım Taylar, **Türk ...a.g.k.**, s. 59.

<sup>231</sup> Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, (Ankara: Turhan Kitabevi, 2011), s.235.

### ***a) Serbest bölgelerin resmen açılmış olması***

SBK'nın geçici 2'nci maddesine göre, “*Bu Kanun, bir serbest bölge için o serbest bölgenin faaliyete geçmesinden itibaren uygulanır. Faaliyete geçiş tarihi ise, o serbest bölge alanını çevreleyen çit, kule ve kapı inşaatlarının tamamlanması, Bölge Müdürlüğü, Polis ve Gümrük birimlerinin göreve başlaması suretiyle bölgenin resmen açılış tarihidir.*” Bu hükme göre, bir serbest bölge hakkında SBK hükümlerinin uygulanabilmesi için, bölgenin faaliyete geçmesi gerekmektedir. Kanuna göre, serbest bölge ile ilgili altyapının tamamlanması ve idari birimlerin göreve başlaması suretiyle resmi açılış yapıldığı tarih, serbest bölgelerin faaliyete geçtiği tarihtir. Bu tarihten itibaren serbest bölgelerde SBK hükümleri uygulanabilmektedir<sup>232</sup>.

### ***b) Faaliyetin Serbest Bölge Sınırları İçinde Gerçekleştirilmesi***

Serbest bölge mevzuatının uygulanabilmesi ve dolayısıyla serbest bölge ile ilgili vergisel teşvik ve yükümlülüklerin söz konusu olabilmesi için, yürütülen faaliyetlerin serbest bölge sınırları içinde gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Serbest bölgedeki faaliyetlerle kastedilen, serbest bölge sınırları içinde gerçekleştirilen, üretim, alım-satım ve hizmetlerdir<sup>233</sup>. SBK'nın sağladığı vergisel teşviklerden yararlanılabilmesi için gerçekleştirilen üretim veya ticari faaliyetin serbest bölge sınırları içerisinde gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Serbest bölgeler dışında yapılan faaliyetler ise hiçbir şekilde istisna kapsamına girmemektedir. Aynı şekilde serbest bölge sınırları içinde faaliyette bulunan gerçek veya tüzel kişilerin işlerinde çalışanları ücretlerinin de gelir vergisinden istisna edilebilmesi için, işçilerin serbest bölge sınırları içinde bir işte çalışmaları gerekmektedir<sup>234</sup>.

### ***c) Faaliyet Ruhsatının Alınmış Olması***

SBK'nın 5'inci maddesinin 2'nci fıkrasına göre, yerli veya yabancı gerçek ve tüzel kişiler, ruhsat almak şartıyla serbest bölgede faaliyette bulunabilmektedirler. Yine SBK'ya göre, “*Serbest Bölgede arazinin kullanımı, yapı ve tesislerinin projelendirilmesi, kurulması ve kullanılmasıyla ilgili diğer bütün izimler ve ruhsatlar*

---

<sup>232</sup> Yıldırım Taylar, **Türk ...a.g.k.**, s. 61.

<sup>233</sup> Sedat Güner, **Serbest Bölgelerde Vergi Kanunlarının Yeri**, (Ankara: Gümrük Kontrolörleri Derneği Yayınları, Yayın No: 22, 1999), s. 69.

<sup>234</sup> Yıldırım Taylar, **Türk ...a.g.k.**, s. 62.

*bölge müdürlüğünce verilir ve denetlenir.” SBUY’ne göre ise, “Hiçbir gerçek veya tüzel kişi, faaliyet ruhsatı almaksızın, Serbest Bölge teşviklerinden yararlanamaz.”* Serbest bölgelerde faaliyette bulunmak için ve Kanunu’nun sağladığı vergisel teşviklerden yararlanmak için faaliyet ruhsatı alınması zorunludur.

#### ***d) Mal ve Hizmet Bedellerinin Dövizle Ödenmiş Olması***

Serbest bölgelerin kuruluş amaçlarından ve ekonomiye olan olumlu katkılarından birisi döviz gelirlerinin artışına katkıda bulunmasıdır. Serbest bölgeler, bu yerlerde yapılan sınai ve ticari faaliyetler ile hizmet ifalarından dolayı ülkenin döviz girdilerini arttırmakta ve böylece ödemeler dengesi üzerinde olumlu etki yaratmaktadır<sup>235</sup>.

SBK’nın 9’uncu maddesine göre, *“Serbest bölgelerdeki faaliyetlerle ilgili olarak her türlü ödemeler dövizle yapılır. Bakanlar Kurulu ödemelerin Türk Lirası olarak yapılmasına da karar verebilir.”* Kanuna göre ödemeler dövizle yapılması gerekmektedir, ancak Bakanlar Kurulu’na bazı ödemelerin Türk Lirası üzerinden yapılması yetkisi kanun tarafından verilmiştir. Bakanlar Kurulu da Kanun’un kendisine vermiş olduğu yetkiyi kullanarak, 16.08.1985 tarih ve 85/9801 sayılı karar<sup>236</sup> ile ödemelerin Türk Lirası ile yapılabileceğine karar vermiştir.

Buna karşılık serbest bölgede faaliyette bulunmakla beraber söz konusu şartlara sahip olmayan gerçek ve tüzel kişilerin, elde etmiş oldukları kazanç ve iratlar için anılan istisna hükümlerinden yararlanabilmeleri söz konusu olamamaktadır<sup>237</sup>.

#### **2.2.1.1.1. Serbest Bölgelerde Elde Edilen Faaliyet Kazançlarında Gelir ve Kurumlar Vergisi Uygulaması**

Gelir vergisi gerçek kişilerin kazanç ve iratlarından, kurumlar vergisi ise kurum kazanç ve iratlarından alınmaktadır. Anılan iki vergi 193 Sayılı GVK<sup>238</sup> ve 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)<sup>239</sup> olmak üzere iki ayrı kanunla

---

<sup>235</sup> Yıldırım Taylar, **Türk ...a.g.k.**, s. 65.

<sup>236</sup> RG. 07.09.1985, No. 18861.

<sup>237</sup> Cem Tekin, “ 5084 Sayılı Kanunla Serbest Bölgeler Kanunu’nda Yapılan Değişiklikler Uyarınca Serbest Bölgelerden Elde Edilen Kar Paylarının Vergilendirilmesi”, **E-Yaklaşım**, Sayı: 138, (Haziran 2004), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=4554>, [18.05.2013].

<sup>238</sup> RG. 06.01.1961, No. 10700.

<sup>239</sup> RG. 21.06.2006, No. 26205.



düzenlenmiş bulunmaktadır<sup>240</sup>. Gelir vergisinin konusu, gerçek kişilerin elde ettikleri gelirlerken Kurumlar vergisinin konusunu kurum kazançları oluşturmaktadır<sup>241</sup>.

SBK'nın 5084 ve 5810 sayılı Kanun ile değişmeden önceki 6'ncı maddesinde "Bu bölgelerde vergi, resim, harç mükellefiyetlerine dair mevzuat hükümleri uygulanmaz" şeklindeki ifadeyle bu bölgelerde faaliyette bulunanları mevzuat dışına itmek suretiye tam bir vergisizlik tanınmışken<sup>242</sup> 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ve 5810 Serbest bölgeler Kanunu İle Gümrük Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile SBK'nın 6'ncı maddesinde değişikliğe gidilmiştir. Böylece ilgili kanunun maddesinin önceki hali çerçevesinde serbest bölgelerde uygulanan süresiz ve sınırsız vergi teşviki kaldırılmış olup, vergi, resim ve harç mevzuatı 06.02.2004 tarihinden itibaren serbest bölgelerde faaliyet gösteren firmalar için geçerli hale gelmiştir. Ancak, yine aynı Kanunla SBK'ya eklenen geçici 3'ncü madde sayesinde de 06.02.2004 tarihi itibarıyla faaliyet ruhsatı bulunan işletmelerin bu ruhsatlar üzerine yazılı olan süre boyunca önceden kazanılmış vergi muafiyet hakları büyük ölçüde koruma altına alınmıştır<sup>243</sup>.

Bu madenin yürürlük tarihi olan 06.02.2004 tarihinden önce serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere faaliyet ruhsatı almış olan, ticaret ve hizmet faaliyetlerinde bulunan kullanıcıların serbest bölgedeki faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançları, faaliyet ruhsat sürelerinin sonuna kadar gelir veya kurumlar vergisinden istisna tutulmaktadır. Aynı maddenin ikinci fıkrası uyarınca serbest bölgede faaliyette bulunan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin serbest bölgede ürettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları AB üyeliğinin gerçekleşeceği yıllık vergileme döneminin sonuna kadar gelir veya kurumlar vergisinden istisnadır. Özetle, yeni düzenleme ile gelir veya kurumlar vergisi istisnası açısından serbest bölgelerde ticaret ve hizmet faaliyetinde bulunan kullanıcılar için faaliyet ruhsat sürelerinin bitimine kadar istisna söz konusudur<sup>244</sup>.

---

<sup>240</sup> Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **Vergi ...a.g.k.**, s.235.

<sup>241</sup> Mustafa Ali Sarılı, **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, (Ankara: Hermes Baskı Hizmetleri, 2012), s.9, 245.

<sup>242</sup> İlhan Kırıktaş, **Serbest...a.g.m.**, s. 156.

<sup>243</sup> M. Vefa Toroslu ve Cem Niyazi Durmuş, **Serbest ...a.g.k.**, 193-194.

<sup>244</sup> Hüseyin Akif Karaca, **Türk ...a.g.k.**, s. 52-53.

Faaliyet ruhsatı almak üzere ilgili mercilere başvurmuş olmakla birlikte, 06.02.2004 tarihine kadar henüz faaliyet ruhsatı alamamış mükelleflerin bu istisna hükümlerinden faydalanabilmeleri söz konusu olamamaktadır<sup>245</sup>.

S.B.K.'nun geçici 3'üncü maddesinin ikinci fıkrasında 2008 yılında 5810 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle de 2008 yılı sonu itibariyle serbest bölgelerde çalışanlar için getirilmiş olan gelir vergisi istisnasının kalkacak olması nedeniyle özellikle üretici firmalarda yaşanan sıkıntıların giderilmesi ve bölgelere üretici ihracatçı firmaların çekilmesi amacıyla, gelir vergisi istisnası üreticiler için AB'ye tam üyelik tarihine kadar devam ettirilmektedir. Ayrıca; getirilen yeni bir vergilendirme düzenlemesi ile serbest bölgelerde üretici firmalarca gerçekleştirilecek faaliyetlerle ilgili olarak yapılan işlemler ve düzenlenen kağıtlar AB'ye tam üyeliğin gerçekleştiği tarihe kadar damga ve harçlardan müstesna tutulmaktadır<sup>246</sup>.

Yapılan değişiklikler ile AB'ne tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar;

- a) *Serbest bölgelerde üretim faaliyetlerinde bulunanların, bölgede gerçekleştirdikleri faaliyetler dolayısıyla elde ettikleri kazançları gelir ve kurumlar vergisinden,*
- b) *Serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunanların, üretilen ürünün FOB bedelinin en az %85'ini yurtdışına ihraç etmeleri koşuluyla istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler gelir vergisinden ve*
- c) *Serbest bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetlerle ilgili olarak yapılan işlemler ve düzenlenen kağıtlar damga vergisi ve harçlardan müstesna tutulmuştur.*

Serbest bölgelerde faaliyette bulunmakla birlikte sadece mal alım-satımı ile uğraşan ticaret şirketlerinin bu istisnalardan faydalanma imkanları bulunmamaktadır<sup>247</sup>.

---

<sup>245</sup> 85 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, RG. 04.09.2004, No. 25573.

<sup>246</sup> Levent Başak, "5810 Sayılı Kanunla Serbest Bölgeler Kanunu'nda Yapılan Değişikliklerin Analizi", **Vergi Sorunları**, Sayı: 245, (Şubat 2009), s. 7.

<sup>247</sup> Mehmet Müstehlik, "Serbest Bölgelerde Vergi Uygulamalarında Son Durum", **E-Yaklaşım**, Sayı: 196, (Nisan 2009), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=9903>, [15.05.2013].

İstisna uygulaması açısından, imalat faaliyetinin serbest bölgede yapılması gerekmekte olup imalatın belli safhalarında dışarıdan fason hizmet satın alınması istisna uygulamasına engel teşkil etmemektedir. Ancak, a) *Fason imalatın sadece, sanayi sicil belgesi veya faaliyet ruhsatında yazılı üretim kapsamında yaptırılması*, b) *Söz konusu istisna serbest bölgelerde yapılan imalata tanınmış olduğundan imalatın fason imalattan çok işletmenin kendi imalatından oluşması*, c) *İmalat faaliyetleriyle ilgili olarak istisnadan yararlanacak kazanç tutarının fiili kapasite kullanımı ile sınırlı olması*, d) *İş riskinin ve organizasyonunun üstlenilmesi*, e) *Hammadde ve yardımcı maddelerin temin edilmesi* gerekmektedir<sup>248</sup>.

Değişiklikler sonucu serbest bölgelere verilen bu vergi istisnası, sadece faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden elde edilen kazançlara ilişkindir. Dolayısıyla, serbest bölgelerde şubesi bulunan mükellefler ile işyeri, kanuni ya da iş merkezi serbest bölgelerde olan mükelleflerin, bölgeler dışında yürüttükleri faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar istisna kapsamında bulunmamaktadır. Diğer taraftan, sözü edilen istisna serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden elde edilen kazançlara ilişkin olduğundan, serbest bölgelerde elde edilmiş olsa dahi faiz, repo ve benzeri faaliyet dışı gelirlere teşmil edilebilmesi mümkün değildir. Bununla birlikte, serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkı gelirleri istisna kapsamında değerlendirilmektedir<sup>249</sup>.

Ayrıca tanınan bu istisna bir kazanç istisnasıdır. Dolayısıyla, mükelleflerin serbest bölgelerdeki faaliyetlerinden elde ettikleri hasıllardan bu faaliyetlere ilişkin olarak yapılan giderlerin düşülmesi sonucu bulunacak kazanç, gelir veya kurumlar vergisinden müstesna tutulmuştur<sup>250</sup>.

3218 sayılı SBK'nın geçici 2'nci maddesinde belirtilen hüküm çerçevesinde kuruluşunu tamamlayan serbest bölgelerde; serbest bölgelere ilişkin uygulanacak olan vergi istisnaları düzenlemelerinin yer aldığı geçici 3'ncü maddenin yürürlüğe girdiği 06.02.2004 tarihinden itibaren SBK'ya göre kurularak serbest bölgelerde

---

<sup>248</sup> Özel Bülten, "Serbest Bölgelere Tanınan Vergisel Avantajlar", Sayı 2010/7, 2010, s.6.

<sup>249</sup> 85 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, RG. 04.09.2004, No. 25573.

<sup>250</sup> 85 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, RG. 04.09.2004, No. 25573.

faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış olan mükellefler, serbest bölgelere yönelik olarak SBK’da belirtilen hükümlere göre istisnadan yararlanabileceklerdir<sup>251</sup>.

#### **2.2.1.1.2. Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazançların Türkiye’ye Getirilmesi**

Türkiye’de yerleşmiş olan veya yerleşmiş sayılan gerçek kişiler ile kanuni ve/veya iş merkezi Türkiye’de bulunan tüzel kişilerin hem ülke içinde hem de ülke dışındaki faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar, gelir ve kurumlar vergisinin kapsamına girmektedir.

SBK’nın 5084 sayılı Kanun ile değişmeden önceki şekline göre; Türkiye’deki tam ve dar mükellef gerçek ve tüzel kişilerin serbest bölgedeki faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazanç ve iratlar Türkiye’nin diğer yerlerine getirildiğinin kambiyo mevzuatına göre tevsiki halinde de gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır<sup>252</sup>. Bu kanun hükmüne göre serbest bölgelerde vergi mevzuatı uygulanmamakta ve gerçek ve tüzel kişilerin serbest bölgelerden elde ettikleri kazançlar, gelir ve kurumlar vergisinden istisna tutulmaktaydı. Serbest bölgelerde elde edilen kazancın dağıtılması durumunda ise vergilendirme yapılıp yapılmayacağı açık değildi.

Uygulamada Maliye Bakanlığı, yayımlamış olduğu 191 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği<sup>253</sup> ile kurumlar vergisi yükümlülerinin kurumlar vergisine tabi olmadığı, ancak bu istisnanın gerçek ve/veya tüzel kişinin serbest bölgedeki faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları ile sınırlı olduğu, bir kurumun serbest bölgedeki faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları ile sınırlı olduğu, bir kurumun serbest bölgelerdeki faaliyetlerinden sağlanan kazançların ortaklara kar payı olarak dağıtılması halinde, kazancın serbest bölgedeki faaliyetten elde edilip edilmediğine bakılmaksızın bu kar paylarının tam yükümlü gerçek kişiler tarafından menkul sermaye iradı olarak beyan edilip vergilendirilmesi gerektiği belirtilmektedir<sup>254</sup>.

---

<sup>251</sup> Fazıl Aydın, “Serbest Bölgelerde Vergi İstisnaları”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 247, (Nisan 2009), s. 3.

<sup>252</sup> Ahmet Tekin “Menkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı:7, (Aralık 2002), s. 11.

<sup>253</sup> RG. 19.01.1996, No. 22528.

<sup>254</sup> Yıldırım Taylar, **Türk ...a.g.k.**, s. 111-112.

Serbest bölgelerden elde edilen kar paylarının dağıtılması halinde vergilendirme durumunu aydınlatılması açısından, durumu 5084 sayılı Kanun'dan öncesi ve sonrası şeklinde ele almak gerekmektedir. Çünkü 5084 sayılı Kanun öncesinde, serbest bölgelerden elde edilen kar paylarının menkul sermaye iradı olarak beyan edilmesi yöntemi benimsenirken; 5084 sayılı Kanun sonrasında ise, stopaj yoluyla vergilendirme yöntemi benimsenmiş bulunmaktadır<sup>255</sup>.

5084 sayılı Kanun'dan önce dağıtılan kar payları üzerinde herhangi bir stopaj yoktu ve bu bedeller doğrudan menkul sermaye iradı şeklinde ertesi yıl gelir vergisi beyan döneminde beyan edilerek veya beyanı gereken diğer kazançlar için verilerek gelir vergisi beyannamesine dahil edip vergilendirilmekteydi. Vergileme sırasında stopaj yapılmadığı için de mahsubu gereken bir stopaj da söz konusu olmamaktaydı<sup>256</sup>.

5084 sayılı Kanun ile SBK'ya eklenen geçici 3'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının (a) bendinde ve 2'inci fıkrasında, faaliyet kazancı istisnası ve üretim kazançları istisna uygulamasının, istisna kazancının dağıtılması halinde stopaj yapılmasına etkili olmadığı belirtilmektedir. 06.02.2004 tarihinden itibaren serbest bölgeler Türk Vergi Kanunlarının uygulama alanına dahil edildiği için, kazancın istisna olup olmadığına bakılmaksızın, karın dağıtım halinde, dağıtım yapan kurum tarafından stopaj yapılmaktadır<sup>257</sup>. Serbest bölgelerdeki faaliyette bulunan tam yükümlü kurumdaki kar payı alan kişinin yine bir kurum olması durumunda, kar payı iştirak kazancı sayılarak, KVK'daki iştirak kazancından faydalanması söz konusu olmaktadır.

### **2.2.1.1.3. Serbest Bölgede Çalışan Hizmet Erbabına Ödenen Ücretlerin Vergilendirilmesi**

SBK'nın geçici 3'üncü maddesinde, serbest bölgelerde istihdam edilen personelin ücretlerinin gelir vergisinden istisna edilmesine ilişkin düzenleme yer almaktadır. 3218 sayılı Kanun'un geçici 3'üncü maddesinin ikinci fıkrasında, 12.11.2008 tarihli ve 5810 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ile Gümrük Kanununda

---

<sup>255</sup> Yıldırım Taylar, **Türk ...a.g.k.**, s. 111.

<sup>256</sup> İlhan Kırıktaş, **Serbest ...a.g.m.**, s. 161.

<sup>257</sup> Cem Tekin, " 5084 Sayılı Kanunla Serbest Bölgeler Kanunu'nda Yapılan Değişiklikler Uyarınca Serbest Bölgelerden Elde Edilen Kar Paylarının Vergilendirilmesi", **E-Yaklaşım**, Sayı: 138, (Haziran 2004), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=4554>, [18.05.2013].

Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un ilgili maddesiyle 01.01.2009 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere değişiklikler yapılmıştır.

5084 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla serbest bölgede faaliyet ruhsatı almış olan gerçek veya tüzel kişiler, bu bölgelerde çalıştırdıkları personel ücretleri üzerinden 31.12.2008 tarihine kadar gelir vergisinden istisna tutulmuşlardır. Ancak bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla ruhsatlarında belirtilen sürenin 31.12.2008 tarihinden daha önceki bir tarihte sona ermesi halinde istisna uygulamasında ruhsatta yer alan sürenin bitiş tarihi dikkate alınmaktadır. Örneğin, 5084 sayılı Kanun'un yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla serbest bölgede faaliyet ruhsatı bulunan bir kullanıcının faaliyet ruhsat süresinin 31.12.2006 tarihinde sona erecek olması halinde, serbest bölgede istihdam etmiş olduğu personele ödeyeceği ücretler üzerinden 31.12.2006 tarihine kadar gelir vergisi ödememektedir<sup>258</sup>.

Ücret istisnası, 06.02.2004 tarihi itibarıyla faaliyet ruhsatı almış mükelleflerin serbest bölgelerde istihdam ettikleri personele ödenecek ücretlere uygulanmaktadır. 06.02.2004 tarihinden sonra ruhsat alan mükelleflerin çalıştırdıkları personel ile ilgili ücretlerin istisna uygulamasından yararlanabilmesi ise mümkün olamamaktadır<sup>259</sup>.

3218 sayılı SBK'nın geçici 3'üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi ile Serbest bölgelerde 31.12.2008 tarihine kadar vergiden istisna edilen personel ücretlerine ilişkin belirlenen süre dolmadan, 5810 sayılı Kanun'un 7'nci maddesi ile SBK'nın geçici 3'üncü maddesinin ikinci fıkrasında bazı değişiklikler yapılmış ve değişikliğin gerekçesi "*2008 yılı sonu itibarıyla serbest bölgelerde çalışanlar için sağlanan gelir vergisi muafiyetinin kalkacak olması nedeniyle özellikle üretici firmalarda yaşanan sıkıntıların giderilmesi ve bölgelere üretici ihracatçı firmaların çekilmesi amacıyla bu muafiyetin üreticiler için Avrupa Birliği'ne üyelik tarihine kadar devam ettirilmesi amaçlanmıştır.*" şeklinde açıklanmıştır<sup>260</sup>.

<sup>258</sup> Kadir, Demirbilek ve Fatih Öztürk, "Serbest Bölgede Faaliyet Gösteren Bankalarda Açılan Hesaplar Üzerinden GVK'nun 94'ncü Maddesi Gereğince Yapılacak Stopaj Hakkında Değerlendirme", **Vergi Sorunları**, Sayı: 189, (Haziran 2004), [http://www.vergisorunlari.com.tr/makale\\_login.aspx?makaleno=1127](http://www.vergisorunlari.com.tr/makale_login.aspx?makaleno=1127), [20.05.2013].

<sup>259</sup> Erhan Gümüç, "Serbest Bölgelerde Vergi Uygulamalarının Değerlendirilmesi", **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt –Sayı: 21-1, (Ocak 2007), s. 54.

<sup>260</sup> Bülent Sezgin, "Serbest Bölgelerde İstihdam Edilen Personele Ödenen Ücretlerin Vergilendirilmesi", **Mali Çözüm**, Sayı: 102, (Kasım-Aralık 2010), s. 167-168.

Bu gerekçe ile yapılan değişiklik sonrasında 01.01.2009 tarihinden geçerli olmak üzere, SBK'nın geçici 3'üncü maddesinin ikinci fıkrasının nihai hali aşığıdaki şeklini almıştır:

*“Avrupa Birliği'ne tam üyeliğin gerçekteştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar;*

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

Görüldüğü üzere ikinci fıkranın (b) bendi, serbest bölgelerde istihdam edilen personele yapılacak olan ücret ödemelerine ilişkindir. Yapılan düzenleme ile esas itibariyle üretim işletmeleri ile üretimin yanında alım-satım veya hizmet konusunda faaliyette bulunan işletmelerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler, bir takım şartların yerine getirilmesi koşuluyla, gelir vergisinden istisna edilmektedir. Buna göre serbest bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az %85'ini yurtdışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler gelir vergisinden istisna tutulmaktadır<sup>261</sup>.

---

<sup>261</sup> Bülent Sezgin, *Serbest ...a.g.m.*, s. 167-168.

### 2.2.1.2. Harcamalar Üzerinden Alınan Vergiler

Harcama üzerinden alınan vergiler üretilen, satılan ya da tüketilen mal ve hizmetler üzerine konulan vergilerdir. Bu vergilerle gelir veya servet elde edildiklerinde değil, harcadıkları zaman, mal ve hizmetlerin fiyatları içinde gizlenmiş olarak vergilendirmektedirler. Tüketim vergilerinin en bilineni KDV'dir. Daha sonra bunu Özel Tüketim Vergisi (ÖTV), Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV), Özel İletişim Vergisi, Damga Vergisi izlemektedir<sup>262</sup>.

#### 2.2.1.2.1. Katma Değer Vergisi Açısından Serbest Bölgelerin İncelenmesi

KDV'yi, genel olarak tüm mal ve hizmetleri vergi konusuna alan, üretim aşamasından nihai tüketime kadar tüm iktisadi aşamaları kapsayan çok aşamalı, iktisadi aşamaların her birinde yaratılan değeri kendisine matrah kabul eden bir vergi olarak tanımlamak mümkündür<sup>263</sup>. KDV 3065 sayılı KDVK<sup>264</sup> ile düzenlenmiştir.

KDVK'nın 1'inci maddesine göre, verginin konusunu, Türkiye'de ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyetler çerçevesinde yapılan mal teslimleri, hizmet ifaları ile her türlü mal veya hizmetin ithal edilmesi oluşturmaktadır. Bu faaliyetler çerçevesinde mal teslimi, hizmet ifası ile mal veya hizmetin ithali şeklinde gerçekleşen işlemler, KDV'ye tabi tutulmaktadır.

SBK'nın 6'ncı maddesinde, serbest bölgeler gümrük bölgesi dışında sayılmakta, aynı kanunun 8'inci maddesinde ise, serbest bölge ile Türkiye'nin diğer yerleri arasında yapılacak ticaretin dış ticaret rejimine tabi olduğu hüküm altına alınmaktadır. SBUY'nin 30'uncu maddesinde ise, Türkiye'den serbest bölgelere gönderilecek malların dış ticaret rejimine tabi olduğu ve bu rejime göre malların ihraç edilmiş sayılacağı belirtilmektedir. Serbest bölgeler ile diğer ülkeler ve serbest bölgeler arasında ise dış ticaret rejimi uygulanmamaktadır<sup>265</sup>.

Serbest bölgelere yapılan mal tesliminde ve malın serbest bölgeye vasıl olması durumunda ihracat istisnası hükümlerinden yararlanılacağına ilişkin olarak

---

<sup>262</sup> Mehmet Tosuner ve Zeynep Arıkan, **Türk Vergi Sistemi**, (İzmir: Kanyılmaz Matbaası, 2013), s. 321.

<sup>263</sup> Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, **Türk Vergi Sistemi**, (Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2013), s. 232.

<sup>264</sup> RG. 02.11.1984, No. 18563.

<sup>265</sup> Yıldırım Taylar, **Türk ...a.g.k.**, s. 137-138.



serbest bölge ifadesi KDVK'nun 12'nci maddesine 4842 sayılı Kanun'un 22'nci maddesi ile 24.04.2003 tarihinde eklenmiş bulunmaktadır. 24.04.2003 tarihinden önce KDVK'nın 12'nci maddesinde ise serbest bölge ifadesi yer almamaktadır<sup>266</sup>.

Maddenin önceki şeklinde, bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için “*teslimin yurt dışındaki bir müşteriye yapılması ve teslim konusu malın Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkararak bir dış ülkeye vasıl olması*” hükmü yer alırken, malın serbest bölgeye teslim edilmesinin ihracat teslimi sayılacağına yönelik açık bir düzenleme madde metninde yer almamaktadır<sup>267</sup>.

KDVK'nın 12'nci maddesinde yapılan değişiklikten sonra, bu maddeye göre bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için gerekli olan şartlar sıralanmıştır. Bu şartlar;

- a) *Teslim yurt dışındaki bir müşteriye veya bir serbest bölgedeki alıcıya ya da yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılmalı veya mallar yetkili gümrük antreposu işleticisine tevdi edilmelidir.*
- b) *Teslim konusu mal Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkararak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye vasıl<sup>268</sup> olmalı ya da yetkili gümrük antreposuna konulmalıdır. Teslim konusu malın ihraç edilmeden önce yurt dışındaki alıcı adına hareket eden yurt içindeki firmalar veya bizzat alıcı tarafından işlenmesi veya herhangi bir şekilde değerlendirilmesi durumu değiştirmez,*

şeklinde sayılmaktadır.

Yine aynı madde yurtdışındaki müşteri tabirinden ne anlaşılması gerektiği tanımlanmıştır. Buna göre; yurtdışındaki müşteri tabiri; ikametgahı, işyeri, kanunî ve iş merkezi yurtdışında olan alıcılar ile yurtiçinde bulunan bir firmanın yurtdışında kendi adına müstakilen faaliyet gösteren şubelerini ifade etmektedir<sup>269</sup>. Bir hizmetin yurtdışındaki müşteriler için yapılan hizmet sayılabilmesi için KDVK'nun 12'nci

---

<sup>266</sup> Olcay Kolotoğlu, “Serbest Bölgelere Yapılan Teslimlerin Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi Karşısındaki Durumu, **Vergi Sorunları**, Sayı: 220, (Ocak 2007), s. 2.

<sup>267</sup> Yıldırım Taylar, **Türk ...a.g.k.**, s. 139.

<sup>268</sup> 4 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nde “Dış ülkeye vasıl olma” ifadesinden, malın gümrük hattını geçmesinin anlaşılacağı belirtilmiştir.

<sup>269</sup> Olcay Kolotoğlu, **Serbest ...a.g.m.**, s. 1.

maddesi ve 26 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği<sup>270</sup> hükümleri birlikte değerlendirildiğinde aşağıdaki şartların yerine getirilmiş olması gerekmektedir:

- a) Hizmetler yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olmalıdır.
- b) Hizmetten yurt dışında faydalanılmalıdır.
- c) Hizmet bedeli, döviz olarak Türkiye'ye getirilmelidir.

Yapılan değişiklikler ile KDV uygulaması açısından serbest bölgeler, Türkiye sınırları içinde bulunmakla birlikte gümrük hattı dışında sayıldıkları için mal ve hizmet teslimlerinde yurt dışı olarak işlem görülecek ve KDVK'nun 11 ve 12'nci maddelerinde düzenlenen ihracat istisnasından faydalanacaklardır.

#### **2.2.1.2.1.1. Türkiye'den Serbest Bölgelere İhraç Edilen Mal ve Hizmet Teslimi**

3218 sayılı SBK'nın 8'inci maddesine göre serbest bölgeler ile Türkiye'nin diğer yerleri arasında yapılacak ticaret dış ticaret rejimine tabidir. KDVK'nın 12'nci maddesi, teslimin serbest bölgedeki alıcıya yapılması ve teslim konusu malın bir serbest bölgeye vasıl olmasını ihracat teslimi olarak kabul etmektedir. Bu hüküm uyarınca serbest bölgelere gönderilen mallar için ihracat istisnası uygulanmaktadır. Buna göre serbest bölgelere mal teslimi ihracat sayıldığı için, teslim edilen bu mallara ilişkin yüklenilen katma değer vergileri KDVK'nın 32'nci maddesi uyarınca öncelikle indirim konusu yapılmakta, indirim konusu yapılamayanlar ise mükellefe iade edilmektedir<sup>271</sup>.

Ayrıca serbest bölgelerde tüketilmek veya kullanılmak amacıyla serbest bölgelere gönderilen mallar da KDV istisnasına tabi tutulmaktadır. Çünkü KDVK'nın ilgili maddelerinde, KDV ihracat istisnasından yararlanılabilmesi için, ihraç edilen malların gönderildiği yerdeki kullanım şekline ilişkin bir şart bulunmamaktadır. İstisna uygulamasında önem taşıyan husus, alıcının serbest bölgede olması ve malın serbest bölgeye ulaşmış olmasıdır<sup>272</sup>.

---

<sup>270</sup> RG. 31.12.1987, No. 19681.

<sup>271</sup> Erkan Gürboğa, "Serbest Bölgelerde Katma Değer Vergisi", **Mali Çözüm**, Sayı: 71, (2005), s. 38.

<sup>272</sup> Abdullah Tolu, "Kullanılmak ve Tüketmek Üzere Serbest Bölgelere Gönderilen Mallarda KDV Karmaşası Giderildi", **E-Yaklaşım**, Sayı: 185, (Mayıs 2008), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=8708>, [30.05.2013].

Bu hükümlerden de açıkça anlaşılacağı üzere, Türkiye'nin bir yerinden serbest bölgedeki bir alıcıya mal teslim edildiğinde ve bu mal serbest bölgeye vasıl olduğunda, yapılan bu mal teslimi, ihracat teslimi sayılmakta ve KDV'ye konu olmamaktadır. Diğer bir ifadeyle, serbest bölgede bulunan bir alıcıya mal satıldığında ve bu mal serbest bölgeye ulaştığında, mal teslim, ihracat istisnası kapsamında değerlendirilmekte ve KDV ödenmesi söz konusu olmamaktadır<sup>273</sup>.

Türkiye'den serbest bölgelere yapılan hizmet ifasının KDV'den istisna olduğu konusu ise KDVK'da mal tesliminde olduğu gibi açıkça belirtilmemiştir.

KDVK'nun 11 ve 12'nci maddeleri ile 12 Mart 1992 tarih ve 21169 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 39 Seri no'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin<sup>274</sup> III. Bölümü birlikte değerlendirildiğinde serbest bölgelere yapılan mal teslimleri ve hizmet ifalarının, yürürlükteki mevzuata göre belirlenen usul ve esaslara göre gerçekleştiği takdirde, ihracat istisnası çerçevesinde işlem göreceği anlaşılmaktadır. 4842 sayılı Kanun'la<sup>275</sup>, KDVK'nın 12'nci maddesinde yapılan değişiklikle, tebliğde yer alan bu düzenleme kanun metninde yer almış, ancak Türkiye'den serbest bölgelere hizmet ihracına ilişkin herhangi bir hüküm konulmamıştır<sup>276</sup>. 4842 sayılı Kanun'la serbest bölgelere yapılan mal teslimlerinin açıkça yararlanmasına imkan tanıyan düzenlemenin, hizmet ihracatının şartlarını düzenleyen 12'nci maddenin ikinci fıkrasına konulmamış olması, serbest bölgelere yapılan hizmet ifalarının KDV'ne tabi olacağı anlamına geldiği düşünülmemelidir.

Ayrıca serbest bölgeler gümrük dışı rejime tabi olduğu için, Türkiye ve serbest bölgeler arasında yapılan ticaret dış ticaret rejimine tabidir. Bu da serbest bölgelere sunulan hizmetlerin hizmet ihracı olarak kabul edilmesini mümkün kılmaktadır<sup>277</sup>. Serbest bölge sınırları içinde bir hizmet sunuluyorsa bu hizmet KDVK'nun 17/4-ı maddesi gereğince KDV'den istisna tutulmaktadır<sup>278</sup>.

---

<sup>273</sup> Nurettin Köse, "Serbest Bölgelerde Katma Değer Vergisi Uygulaması-I", **E-Yaklaşım**, Sayı: 146, (Şubat 2005), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=5191>, [30.05.2013].

<sup>274</sup> RG. 12.03.1992, No. 21169.

<sup>275</sup> RG. 24.04.2003, No. 25088.

<sup>276</sup> Erkan Gürboğa, (Nisan-Haziran 2005) a.g.m., s. 38-39.

<sup>277</sup> Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, **Türk ...a.g.k.**, s. 278.

<sup>278</sup> Serbest bölgelere sunulan hizmetlerin ihracat istisnasından yararlanması gerekir. Bkz. Abdullah Tolu, "Serbest Bölgelere Yapılan Hizmet İhracatı KDV'ye Tabi mi?", **E-Yaklaşım**, Sayı: 138, (Haziran 2004), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=4465>, [31.05.2013].

Literatürde serbest bölgelerin gümrük hattı dışında kabul edilmesine rağmen Türkiye siyasi sınırları içinde olduğundan<sup>279</sup>, ayrıca KDVK'nun 12'nci maddesinin 1'nci bendinde serbest bölgelere yapılan mal teslimlerinin ihracat istisnasından yararlanmasına imkan sağlanmasına rağmen, aynı maddenin 2'nci bendinde düzenlenen hizmet ifasının da serbest bölgelere sunulan hizmetlerin ihracat istisnası sayılabilmesi için açıkça bir ifade bulunmadığından<sup>280</sup> serbest bölgelere sunulan hizmetlerin KDV'nden istisna tutulmaması gerektiğine ilişkin görüşler bulunmaktadır.

5766 sayılı Kanununun 12'nci maddesinin e bendi ile KDV Kanunu'nun 11 ve 12'nci maddelerinde değişiklik yapılarak, serbest bölgedeki müşteriler için yapılacak fason hizmetler de ihracat istisnası kapsamına alınmıştır. Bu istisna uygulamasında fason hizmet, bir malın mülkiyet ve tasarruf hakkının devralınmaksızın ücreti karşılığı belirli işlemlere tabi tutularak tasarruf veya mülkiyet hakkı sahibine iade edilmesini ifade etmektedir.

KDVK'nın 12'nci maddesinde fason hizmetlerin serbest bölgedeki müşterilere yapılmış sayılması için gerekli şartlar belirtilmiştir. Buna göre;

- a) *Fason hizmet serbest bölgelerde faaliyet gösteren müşteriler için yapılmış olmalıdır ve*
- b) *Fason hizmetten serbest bölgede faydalanılmalıdır.*

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

Bu istisna 06.06.2008 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Dolayısıyla 06.06.2008 tarihinden itibaren serbest bölgelere verilen fason hizmetler KDV'den istisna tutulmuş bulunmaktadır<sup>281</sup>.

---

<sup>279</sup> Bkz. Şibli Güneş, "Serbest Bölgedeki Müşterilere Yapılan Hizmetlerin KDV Karşısındaki Durumu", **Mali Çözüm**, Sayı: 97, (Ocak-Şubat 2010), s. 220-221.

<sup>280</sup> Bkz. Nurettin Köse, "Serbest Bölgeler ve Bu Bölgelerde Katma Değer Vergisi Uygulaması-II", **E-Yaklaşım**, Sayı: 147, (Mart 2005), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=5274>, [31.05.2013].

<sup>281</sup> Erkan Gürboğa, "Türkiye'den Serbest Bölgelere Verilen Hizmetler Hangi Tarihten İtibaren Katma Değer Vergisine Tabi Tutulmuştur?", **Vergi Sorunları**, Sayı: 242, (Kasım 2008), s. 2.

### 2.2.1.2.1.2. Serbest Bölgeden Türkiye'ye Yapılan Mal Teslimleri ve Hizmet İfaları

3218 sayılı Kanun'un 8'nci maddesine göre yukarıda da ifade edildiği üzere, serbest bölgeler ile Türkiye'nin diğer yerleri arasında yapılacak ticaret dış ticaret rejimine tabi bulunmaktadır. Türkiye'nin diğer yerlerinden serbest bölgelere mal teslimi ihracat rejimine tabi tutulmakta ve KDV açısından ihracat teslimi sayılmakta iken, bunun tersi durumda serbest bölgelerden Türkiye'nin diğer yerlerine yapılacak mal teslimleri de ithalat rejimine tabi tutulmaktadır<sup>282</sup>.

KDVK'nun 1'inci maddesinin 2'nci bendine göre her türlü mal ve hizmet ithalatı KDV'ye tabi tutulmaktadır. Bu nedenle Türkiye'ye yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları ithalat sayıldığından KDV'ye tabi tutulması gerekmektedir<sup>283</sup>. Serbest bölgedeki serbest dolaşımda bulunmayan malın serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutulması durumunda, gümrük beyannamesinin tescil edildiği tarih itibarıyla KDV yükümlülüğü de ortaya çıkmaktadır<sup>284</sup>. Serbest bölgelerden Türkiye'ye yapılan mal satışları ise ithalat kapsamında değerlendirilerek KDV'ye tabi tutulmaktadır, ancak gümrük idaresine ithalat nedeniyle ödenen KDV'nin, genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılması mümkün olabilmektedir<sup>285</sup>.

KDVK'nun 21'nci maddesine göre ithalatta verginin matrahı aşağıda gösterilen unsurların toplamından oluşmaktadır:

- a) *İthal edilen malın gümrük vergisi tarhına esas olan kıymeti, gümrük vergisinin kıymet esasına göre alınmaması veya malın gümrük vergisinden muaf olması halinde sigorta ve navlun bedelleri dahil CIF değeri, bunun belli olmadığı hallerde malın gümrükçe tespit edilecek değeri,*
- b) *İthalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar,*

<sup>282</sup> Nurettin Köse, "Serbest Bölgeler ve Bu Bölgelerde Katma Değer Vergisi Uygulaması-II", **E-Yaklaşım**, Sayı: 147, (Mart 2005), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=5274>, [31.05.2013].

<sup>283</sup> Erkan Gürboğa, (Nisan-Haziran 2005) **a.g.m.**, s. 39.

<sup>284</sup> Murat Başaran, "Serbest Bölgeden Mal İthalinde Vergileme ve Matrah", **Vergi Sorunları**, Sayı: 273, (Haziran 2011), s. 3.

<sup>285</sup> Yafes Pehlivan, "Serbest Bölgelerde Katma Değer Vergisi İstisna Uygulamaları", **E-Yaklaşım**, Sayı: 148, (Nisan 2005), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=5394>, [01.06.2013].

c) *Gümrük beyannamesin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı ve kur farkı gibi ödemeler.*

Bununla birlikte, ithal edilen eşyanın 3065 sayılı Kanun'un 16'ncı maddesinde yer alan ithalat istisnalarından yararlanan bir mal olup olmaması durumunun da göz ardı edilmemesi gerekmektedir<sup>286</sup>.

Serbest bölgeye ihraç edilen malların tekrar yurda ithal edilmesinde malın menşei Türkiye olduğunda, gümrük vergisi yükümlülüğü doğmamaktadır. Ancak, serbest bölgeye ihraç edilen malların bölgedeki alıcılar tarafından tekrar Türkiye'deki bir firmaya satışı halinde, söz konusu işlem ithalat işlemi kapsamında KDV'ye tabi tutularak ithal işlemi nedeniyle ödenmesi gereken verginin ithalatı gerçekleştirenler tarafından ilgili gümrük idaresine beyan edilip ödenmesi gerekmektedir<sup>287</sup>.

#### **2.2.1.2.1.3. Serbest Bölge İçerisindeki Mal Teslimleri ve Hizmet İfalarında Katma Değer Vergisi**

Serbest bölgelerde dolaşımda bulunan mallar henüz ithal edilmemiş veya ihraç işlemine konu edilmiş mallar olup, KDV doğmasına sebep olmamaktadır. Bununla birlikte KDVK'nın 16'ncı maddesinin 1'inci fıkrasının bendi ile serbest bölgelerdeki mal teslimlerini vergiden istisna tutulmuştur<sup>288</sup>. Bu istisna hükmünden dolayı serbest bölgelerde yapılan mal teslimleri KDV'ye tabi değildir. Bu konu ile ilgili 93 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nde<sup>289</sup> düzenlemeler mevcuttur. Buna göre; münhasıran serbest bölgede faaliyet gösteren ve dolayısıyla işlemleri KDV'den istisna olan işletmelerin KDV açısından mükellefiyet kaydının tesis edilmesine gerek bulunmamaktadır<sup>290</sup>.

---

<sup>286</sup> Nurettin Köse, "Serbest Bölgeler ve Bu Bölgelerde Katma Değer Vergisi Uygulaması-II", (E-Yaklaşım, Sayı: 147, Mart 2005), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=5274>, [31.05.2013].

<sup>287</sup> Beytullah Yurttutan, "Serbest Bölgelerde Katma Değer Vergisi Uygulaması", **Vergi Sorunları**, Sayı: 189, (Haziran 2004), s.98.

<sup>288</sup> Nurettin Köse, "Serbest Bölgeler ve Bu Bölgelerde Katma Değer Vergisi Uygulaması-II", **E-Yaklaşım**, Sayı: 147, (Mart 2005), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=5274>, [31.05.2013].

<sup>289</sup> RG. 19.01.2005, No. 25705.

<sup>290</sup> M. Vefa Toroslu, "Serbest Bölgelerde Mal Teslimlerinde KDV Uygulaması", **E-Yaklaşım**, Sayı: 192, (Aralık 2008), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=9483>, [01.06.2013].

Serbest bölgelerde gerçekleştirilen mal teslimlerine yönelik KDV istisnası kısmi istisna kapsamına girmektedir. KDVK'nın 30'uncu maddesinin a bendine göre; vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi veya hizmet ifası ile ilgili alış vesikasında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan KDV, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilememektedir. Bu hüküm uyarınca serbest bölgelerde yapılan mal teslimleri nedeniyle yüklenilen vergiler indirim veya iade konusu yapılamayarak, gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınacaktır<sup>291</sup>.

KDVK'nın 17'nci maddesinin 4'üncü fıkrasının 1 bendine göre ise, serbest bölgelerde verilen hizmetler, KDV'den istisna tutulmuştur. Burada önemli olan, düzenlemenin serbest bölgelere yapılan hizmet ifalarını değil, serbest bölge içerisinde yapılan hizmet ifalarını kapsamaktadır. Serbest bölgelerde verilen depolama, fason imalat, işyeri kiralama, montaj, bakım, bankacılık, sigortacılık, finansal kiralama gibi bütün hizmetler, bu hüküm uyarınca KDV'den istisna edilmektedir<sup>292</sup>.

Hizmetin fiziken serbest bölge sınırları içinde cereyan etmiş olması istisna uygulaması için yeterli görülmektedir. Nitekim bir serbest meslek erbabının bizzat serbest bölgeye giderek orada hizmet vermesinin bu istisna kapsamında olduğuna dair mukteza verilmiştir<sup>293</sup>. Maliye İdaresi'nin anlayışına göre bu istisnanın uygulanabilmesi için, hizmetin fiilen ve fiziken serbest bölgede icra edilmesi gerekli ve yeterlidir. Örneğin bir avukatın, bir muhasebecinin, bir mali müşavirin, bir doktorun serbest bölgeye giderek orada verdiği hizmetler, aynı şekilde bir inşaat müteahhidinin serbest bölgede yaptığı taahhüt işi, serbest bölgede yapılan boya, badana, tamirat, vinç hizmeti gibi hizmetler KDV'den istisna edilmektedir<sup>294</sup>.

Buna karşılık, müşterini serbest bölgede olmakla birlikte hizmetin serbest bölge içerisinde icra edilmemesi durumunda KDVK'nun 17'nci maddesinin 4'üncü fıkrasının 1 bendi uyarınca KDV istisnasının uygulanması söz konusu olmamaktadır.

---

<sup>291</sup> Beytullah Yurttutan, **Serbest ...a.g.m.**, s. 96.

<sup>292</sup> Yafes Pehlivan, "Serbest Bölgelerde Katma Değer Vergisi İstisna Uygulamaları", **E-Yaklaşım**, Sayı: 148, (Nisan 2005), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=5394>, [01.06.2013].

<sup>293</sup> İstanbul Defterdarlığı'nın 19.04.2001 tarih ve 1536 sayılı Muktezası.

<sup>294</sup> Mehmet Maç, "Serbest Bölgelere İlişkin Mal ve Hizmetlerde KDV İstisnası", **Mali Çözüm**, Sayı:77, (2006), s.125.

### 2.2.1.2.2. Özel Tüketim Vergisi Açısından Serbest Bölgelerin İncelenmesi

ÖTV, belirli bazı mallar üzerinden alınan dolaylı bir vergidir. Harcamalar üzerinden alınan vergilerden biri olan KDV; bazı istisnalar dışında, bütün mal ve hizmetleri kapsamına almasına karşılık, ÖTV sadece belirli malları kapsamaktadır. ÖTV'nin amacı, sigara, alkollü içki gibi tüketimi sağlık açısından zararlı olan mallar ile lüks sayılan bazı malları genel tüketim vergisi olan KDV'nden farklı bir vergilendirme rejimine tabi tutmaktır<sup>295</sup>.

ÖTV'nin konusunu, kanuna ekli dört (I, II, III, IV) listenin<sup>296</sup> kapsamına alınmış mallar oluşturmaktadır. Hizmetler ise verginin konusuna girmemektedir. Bir malın vergi konusuna girmesi için o malın hem listede yer alması hem de kanunun öngördüğü iktisadi aşamada bulunması gerekmektedir<sup>297</sup>.

#### 2.2.1.2.2.1. Serbest Bölgelere Yapılan İhracatta Özel Tüketim Vergisi

ÖTV'de ihracat istisnası 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu (ÖTVK)'nin<sup>298</sup> "İhracat İstisnası" başlıklı 5'nci maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre Kanuna ekli listelerdeki malların ihracat teslimleri aşağıdaki şartlarla vergiden istisna tutulmaktadır.

- a) *Teslimin yurtdışındaki bir müşteriye yapılması gerekmektedir. Yurtdışındaki müşteri tabiri; ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezleri yurtdışında olan alıcılar ile yurtiçinde bulunan bir işletmenin, yurtdışında faaliyet gösteren şubelerini ifade etmektedir.*
- b) *Teslim konusu malın, Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi'nden çıkmış olması gerekmektedir. Malın ihraç edilmeden önce yurtdışındaki alıcı adına hareket edenlere veya bizzat alıcıya işlenmek*

<sup>295</sup> Osman Pehlivan, **Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi**, (Trabzon: Derya Kitabevi, 2008), s. 356.

<sup>296</sup> I sayılı listede; petrol ürünleri, II sayılı listede; motorlu, kara, deniz ve hava taşıtları, III sayılı listede kolalı gazozlar, alkollü içkiler ve tütün mamulleri, IV sayılı listede; lüks tüketim malları olarak nitelendirilen havyar, parfümler, kozmetik ürünleri, kürkler, cam seramiğinden kristal sofa ve mutfak eşyası, kıymetli taşlar ile, dayanıklı tüketim malı olarak nitelendirilen klima cihazları, buzdolabı, çamaşır makinesi, bulaşık makinesi, elektrik süpürgesi, su ısıtıcısı, ses kaydetme cihazları, video cihazları, telsiz telefon cihazları ve bazı elektronik ürünler ile tabancalar gibi mallar yer almaktadır.

<sup>297</sup> Şükrü Kızılot ve Metin Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, (Dördüncü Baskı. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2011), s.319.

<sup>298</sup> RG. 12.06.2002, No. 24783.



*ya da herhangi bir şekilde değerlendirilmek üzere yurtiçinde teslimi ihracat sayılmamaktadır.*

Bu hükme göre ÖTV'de ihracat istisnası uygulanabilmesi için bu iki koşulun birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir.

SBK'nın 6'ncı maddesinde serbest bölgeler gümrük bölgesi dışında sayıldığı, aynı kanunun 8'inci maddesinde ise serbest bölge ve Türkiye arasında yapılacak ticaretin dış ticaret rejimine tabi olduğu hüküm altına alınarak, Türkiye'den serbest bölgelere gönderilecek malların dış ticaret rejimine tabi olduğu ve bu rejime göre malların ihraç edilmiş sayılacağı belirtilmiştir. Bu hükümler gereğince; serbest bölgeler gümrük bölgesi dışında olup serbest bölgelere Türkiye'nin diğer bölgelerinden yapılan satışlar ihracat, bu bölgelerden yapılan alışlar ise ithalat olarak kabul edilmektedir. Bundan dolayı, Türkiye'den serbest bölgelere yapılan alış ve satış işlemlerinin yurtdışına gerçekleştiği varsayılmaktadır<sup>299</sup>.

Her ne kadar ÖTVK'da KDVK'nda olduğu gibi serbest bölge ibaresi açık bir şekilde belirtilmemişse de, gerek SBK'nın 6 ile 8'nci ve SBUY'nin 30'ncü maddelerindeki hükümler gereğince gerekse İhracat Yönetmeliği'nin<sup>300</sup> 4'üncü maddesinin 7'nci fıkrasının e bendine<sup>301</sup> göre Türkiye'den serbest bölgelere yapılan mal teslimleri ihracat olarak kabul edilmekte ve serbest bölgelere yapılan mal teslimleri ÖTV'den istisna sayılmaktadır. ÖTVK'nın 5'nci maddesine göre serbest bölgelerden Türkiye'ye satılan, yani ihracat istisnasından yararlanan, ihraç edilen malların alış faturaları ve benzeri belgeler üzerinde gösterilen ve beyan edilen ÖTV de ihracatçıya iade edilmelidir.

ÖTVK'ya ekli II sayılı listede yer alan motorlu taşıt araçlarının ilk iktisabı ÖTV'ye tabi bulunmaktadır. II sayılı listede yer alan araçların ilk iktisabı Türkiye içinde gerçekleşmekte ve araçların tescili Türkiye'deki trafik şubelerinde yapılmaktadır. Bu nedenle, serbest bölgelerde yer alan gerçek ve tüzel kişilere, kayıt ve tescile tabi taşıtların satışı, ihracat istisnası çerçevesinde ÖTV'den istisna sayılmamaktadır. Ancak, üretim amaçlı olup, sadece serbest bölgede kullanılan ve bölge dışında trafiğe çıkamayan forkliftlerin, konteynerlerin kayıt ve tescil

<sup>299</sup> İsmail Işık ve Mehmet Çabuk, **Vergi, ...a.g.k.**, s. 214.

<sup>300</sup> RG. 06.06.2006, No. 26190.

<sup>301</sup> İhracat, bir malın, yürürlükteki ihracat mevzuatı ile gümrük mevzuatına uygun şekilde Türkiye gümrük bölgesi dışına veya serbest bölgelere çıkarılmasını veyahut Müsteşarlıkça ihracat olarak kabul edilecek sair çıkış ve işlemleri olarak tanımlanmıştır.

edilmesine gerek olmadığı için, bunların serbest bölgedeki kişilere satışı ihracat istisnası çerçevesinde ÖTV'den istisna sayılmaktadır<sup>302</sup>.

Yukarıda açıklandığı üzere söz konusu kanunlarının ilgili maddelerine göre Türkiye'den serbest bölgelere yapılan mal teslimlerinin ÖTV'den istisna tutulmaları gerekmektedir. Ancak bazı yazarların serbest bölgelere yapılan mal teslimlerinin ÖTV'den istisna edilemeyeceğine dair görüşler de söz konusudur<sup>303</sup>.

#### **2.2.1.2.2.2. Serbest Bölgelerden Yapılan İthalatta Özel Tüketim Vergisi**

Serbest bölgelerden Türkiye'ye mal gönderilmesi veya serbest bölgelerden alınan mallar, daha öncede belirttiğimiz gibi Türkiye ve Serbest bölge arasında yapılan ticaretin dış ticaret rejimine tabi olması nedeniyle ithalat sayılmaktadır.

ÖTVK kapsamına giren malların serbest bölgeden Türkiye'ye ithali ÖTV'nin konusuna girmektedir<sup>304</sup>. Serbest bölgeye giren malların Türkiye'ye ithal edilmesi yani TGB'ne getirilmesi durumunda, gümrük girişi yapılacağı için gümrük vergisine ve ÖTV'ye tabi tutulması gerekmektedir. Serbest bölgelerde bulunan malların Türkiye'de serbest dolaşımını sağlayacak süreçle tamamlanması halinde ithalata ilişkin hükümlere göre ÖTV alınması gerekecektir<sup>305</sup>. Aynı zamanda serbest bölgeye ihraç edilen ÖTV'ye tabi malların satıcılar tarafından tekrar Türkiye'deki bir firmaya satılması durumunda ithalat kapsamında ÖTV'ye tabi tutulmaktadır<sup>306</sup>.

KDV'de olduğu gibi serbest bölgedeki serbest dolaşımda bulunmayan malın serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutulması durumunda, gümrük beyannamesinin tescil edildiği tarih itibarıyla ÖTV yükümlülüğü doğmaktadır<sup>307</sup>.

---

<sup>302</sup> Yıldırım Taylar, **Türk ...a.g.k.**, s. 156.

<sup>303</sup> Bkz. Ayşe Yiğit Şakar, **Vergi ...a.g.k.**, s. 298. M. Vefa Toroslu ve Cem Niyazi Durmuş, **Serbest...a.g.k.**, s. 234, Süleyman Turan, "Özel Tüketim Vergisine Tabi Malların Serbest Bölgelere İhracında ÖTV Uygulaması", **E-Yaklaşım**, Sayı: 43, (Şubat 2007), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=7329>, [10.06.2013]. Erkan Gürboğa, "Serbest Bölgelerde ÖTV İstisnası", **Vergi Sorunları**, Sayı: 242, (Kasım 2008), s. 4.

<sup>304</sup> Erkan Gürboğa, "Serbest Bölgelerde ÖTV İstisnası", **Vergi Sorunları**, Sayı: 242, (Kasım 2008), s.2.

<sup>305</sup> Ayşe Yiğit Şakar, **Vergi ...a.g.k.**, s. 300.

<sup>306</sup> BEKTAŞ, Erol, "Serbest Bölgelerde Özel Tüketim Vergisi Uygulaması", **Vergi Dünyası**, Sayı 252, Ağustos 2008, s. 29. (28-30)

<sup>307</sup> Murat Başaran, **Serbest ...a.g.m.**, s. 3.

### 2.2.1.2.2.3. Serbest Bölge İçerisindeki Teslimlerde Özel Tüketim Vergisi

ÖTVK'nın "Diğer istisnalar" başlıklı 7'nci maddesinin 7'nci fıkrasında, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun transit, gümrük antrepo, dahilde işleme, gümrük kontrolü altında işleme tabi tutulanlar ile serbest bölgeler ve geçici depolama yerleri hükümlerinin uygulandığı mallar, ÖTV'den istisna edilmektedir. Kanunun açıklanan bu hükmüne göre, serbest bölgelerde gerçekleşen mal teslimleri ÖTV'den istisna olmaktadır. Buna göre, serbest bölgelerde faaliyette bulunan firmaların serbest bölge içerisindeki mal teslimlerine ÖTV uygulanmamaktadır.

Maliye Bakanlığı, ÖTVK'da yer alan istisna ve muafiyetlerin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili olup, 30.07.2002 tarihinde yayımlanmış olduğu 1 Seri No'lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği<sup>308</sup>'nin 7/4'üncü bölümünde, GK'ya göre, serbest bölge yerleri hükümlerinin uygulandığı malların ÖTV istisnasından yararlanacaklarını açıklamıştır. Bu durumda, münhasıran serbest bölgelerde faaliyet gösteren ve dolayısıyla işlemleri ÖTV'den istisna olan işletmelerin ÖTV yönünden mükellefiyet tesis ettirmelerine gerek bulunmamaktadır. Buna göre, işlemleri istisna kapsamında bulunanların ÖTV beyannamesi vermeleri de söz konusu değildir<sup>309</sup>.

### 2.2.1.2.3. Özel İletişim Vergisi Açısından Serbest Bölgelerin İncelenmesi

Özel iletişim vergisi, 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu (GİVK)'nun<sup>310</sup> 39'üncü maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; 406 sayılı Telgraf ve Telefon Kanunu uyarınca Telekomünikasyon Kurumuyla görev veya imtiyaz sözleşmesi imzalanarak veya bu kurumdan ruhsat veya genel izin almak suretiyle telekomünikasyon alt yapısı kurup işleten ve telekomünikasyon hizmeti sunan işletmecilerin (kablo tv altyapısı üzerinden teknik olarak verilebilecek her türlü hizmetleri dışında, görev sözleşmesi ile ulusal egemenlik kapsamındaki uydu yörünge pozisyonlarının hakları, yönetimi ve işletme yetkisine sahip olanlar hariç);

---

<sup>308</sup> RG. 30.07.2002, No. 24831.

<sup>309</sup> Süleyman Turan, "Özel Tüketim Vergisine Tabi Malların Serbest Bölgelere İhracında ÖTV Uygulaması", **E-Yaklaşım**, Sayı: 43, (Şubat 2007), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=7329>, [10.06.2013].

<sup>310</sup> RG. 23.07.1956, No. 6802.

- a) Her nevi mobil telekomünikasyon işletmeciliği kapsamındaki (ön ödemeli kart satışları dahil) tesis, devir, nakil ve haberleşme hizmetleri %25,
- b) Radyo ve televizyon yayınlarının uydu platformu ve kablo ortamından iletilmesine ilişkin hizmetleri %15,
- c) (a) ve (b) bentleri kapsamına girmeyen diğer telekomünikasyon hizmetleri %15,

oranında özel iletişim vergisine tabi tutulmaktadır.

Özel iletişim vergisinde istisna uygulamaları 1 Seri No'lu Özel İletişim Vergisi Genel Tebliği<sup>311</sup> ile düzenlenmiştir. Söz konusu tebliğe göre KDVK'da yer alan istisnalar, prensip olarak, özel iletişim vergisi bakımından da geçerlidir. Ancak, KDV'nin çok safhalı, özel iletişim vergisinin ise tek safhalı olması, özel iletişim vergisinin teslim işlemlerinde uygulanmaması ve iki vergi arasında mahiyet ve yapı farkı olması KDVK'daki bazı istisnaların özel iletişim vergisinde uygulanmasına imkan vermemektedir<sup>312</sup>. Örneğin, mal teslimlerine ilişkin, KDV istisnalarının hiç biri ÖİV'nin konusuna girmemektedir.

1 Seri No'lu ÖİV Genel Tebliği'nde istisna kapsamında işlem yapmak isteyen özel iletişim vergisi yükümlülerinin sirküler ve genel tebliğlerde istisna kapsamına girdiği açıkça belirtilmeyen işlemler hakkında Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan görüş almaları gerektiği belirtilmektedir.

İstisna uygulamasında KDVK'nun 30'uncu maddesinin a bendinde ve 32'nci maddelerinde yer alan hükümlerin göz önünde tutulması gerekmektedir. KDVK'nun 32'nci maddesinde sayılmayan istisnalar kısmi istisna mahiyetindedir. KDVK'nun 17'nci maddesinin 4'üncü fıkrasının 1 bendinde yer alan istisna kısmi istisnadır. Bu nedenle, KDVK'nun 30'uncu maddesinin a bendine göre, serbest bölge rejimine göre vergiden müstesna olarak yapılan bir teslim veya hizmet için Türkiye'de herhangi bir şekilde KDV yüklenilmişse, bu verginin indirim konusu yapılması mümkün olamamaktadır. Bu işlemlerin bünyesine giren ÖİV tutarları da indirim konusu yapılamayacaktır. ÖİV yükümlülerin defter kayıtlarını, tam ve kısmi istisna

---

<sup>311</sup> RG. 18.11.2005, No.25997.

<sup>312</sup> M. Vefa Toroslu ve Cem Niyazi Durmuş, **Serbest ...a.g.k.**, s.236.

kapsamındaki işlemlerin izlenmesine imkan verecek şekilde düzenlemeleri gerekmektedir<sup>313</sup>.

#### **2.2.1.2.4. Damga Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanunu Açıklarından Serbest Bölgelerin İncelenmesi**

Damga vergisi, işlemler üzerinden alınan bir vergidir. İşlemlerin tevsik edilmesini belgeleyen veya ona resmi hüviyet veren kağıtlar damga vergisine tabi tutulmaktadır. Damga vergisine ilişkin tüm hükümler 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'yla<sup>314</sup> düzenlenmiştir<sup>315</sup>. Harçlar ise, topluma sunulan hizmetlerden bireysel olarak yararlanma karşılığında alınan bedeldir<sup>316</sup>. Harçlara ilişkin hukuki düzenlemeler 492 sayılı Kanun' da<sup>317</sup> yer almaktadır.

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesine göre "*.....yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeler...*" damga vergisine tabidir, ispat aracı olabilen, bir kıymet ifade eden yani değerli kağıt mahiyetindeki kağıtlar damga vergisinin konusuna girmektedir. Ülkemiz dışında düzenlenen kağıtlar ise sadece Türkiye'de resmi dairelere ibraz edildiği, üzerine devir veya ciro işlemleri yürütüldüğü veya herhangi bir suretle hükümlerinden ülke içinde faydalanıldığı takdirde vergiye tabi olup aksi takdirde vergiye tabi tutulmamaktadır.

5084 sayılı Kanun ile 3218 sayılı Kanun'a eklenen geçici 3'ncü maddeye göre, 06.02.2004 tarihi itibarıyla serbest bölgelerde faaliyette bulunmak için ruhsat almış mükelleflerin, serbest bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri ile ilgili olarak yaptıkları işlemler ve düzenleyecekleri kağıtlar 31.12.2008 tarihine kadar damga vergisi ve harçlardan istisna tutulmuştur<sup>318</sup>. 5810 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonucu ise; serbest bölgelerde gerçekleştirilen üretim faaliyetleri ile ilgili olarak

---

<sup>313</sup> Ayşe Yiğit Şakar, **Vergi ...a.g.k.**, s. 302.

<sup>314</sup> RG. 11.07.1964, No. 11751.

<sup>315</sup> Mehmet Tosuner ve Zeynep Arıkan, **Türk ....a.g.k.**, s. 413.

<sup>316</sup> Abdurrahman Akdoğan, **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, (Üçüncü Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi, 2001), s. 461.

<sup>317</sup> RG. 17.07.1964, No. 11756.

<sup>318</sup> Erhan Gümüş, **Serbest ...a.g.m.**, s. 54.

yapılan işlemler ve düzenlenen kağıtlar AB'ne tam üyeliğin gerçekleştiği tarih içerisindeki vergilendirme dönemine kadar damga vergisi ve harçlardan istisna edileceği hüküm altına alınmıştır.

3218 sayılı Kanun'un 6'ncı maddesi ve geçici 3'ncü maddesi hükmü gereğince, serbest bölgeler içinde düzenlenen kağıtlarla, yapılan işlemlere damga vergisi ve harç bağışıklığı öngörülmektedir. Ancak, Serbest bölgeye yönelik olsa bile Türkiye'de yapılacak işlemler, yukarıda da belirtildiği gibi bu istisnanın kapsamına girmemektedir. Zira kanun, vergi ve harca konu işlemin yapıldığı yer itibarıyla vergi istisnası öngörmektedir. O halde, damga vergisi ve harç uygulamasında işlemin nereye yönelik yapıldığı değil, damga vergisi ve harcı doğuran işlemin nerede yapıldığı önem arz etmektedir<sup>319</sup>. Serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış yükümlülerin buradaki faaliyetleri ile ilgili olarak bölge dışında ve noterde yaptıkları işlemler hakkında damga vergisi ve harç istisnası uygulanmaktadır<sup>320</sup>.

Bu durumda Türkiye'de bulunan banka, noter, tapu ve benzeri kurumların, serbest bölgede faaliyette bulunan firmalarla serbest bölge dışında yaptıkları işlemlere ilişkin kağıtların damga vergisinden, noterde yapılan işlemlerin de harçtan istisna edilmesi mümkün bulunmamaktadır. Ancak işlemin serbest bölgede yapılması veya kağıdın serbest bölgede düzenlenmesi tek başına yeterli değildir. Düzenlenen kağıtların Türkiye'nin diğer bölgelerinde herhangi bir şekilde işlem görmesi veya kağıdın hükümlerinden diğer bölgelerde yararlanılması halinde kağıdın damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir<sup>321</sup>.

#### **2.2.1.2.5. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi Açısından Serbest Bölgelerin İncelenmesi**

Banka Sigorta Muameleleri Vergisi'nin (BSMV) konusunu, banka ve sigorta şirketlerinin para karşılığında yapmış oldukları tüm işlemler oluşturmaktadır. Örneğin, bir bankanın gerçekleştirdiği para havalesi, teminat mektubu verilmesi gibi

---

<sup>319</sup> DUMAN, Ömer, "Serbest Bölgelerden Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesi", **Vergici ve Muhasebeci İle Diyalog**, Sayı 169, Mayıs 2002, s. 78-79. (73-81)

<sup>320</sup> Maliye Bakanlığı'nın 04.01.2005 tarih ve 63/6314-420/000169 sayılı Özelgesi.

<sup>321</sup> Maliye Bakanlığı'nın 12.11.1998 tarih ve 62/6228-1164/4083, 15.01.1999 tarih ve 62/6203-462/1822 sayılı Özelgeleri.

işlemler verginin konusuna girmektedir<sup>322</sup>. GİVK'nın 30'uncu maddesine göre BSMV'nin mükellefleri bankalar, sigorta şirketleri ve bankerlerden oluşmaktadır.

6802 sayılı GİVK'nın "Mevzu, Vergiyi Doğuran Olay" başlıklı 28'inci maddesinde verginin konusu, "Banka ve sigorta şirketlerinin 10.06.1985 tarih ve 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu'na göre yaptıkları işlemler hariç olmak üzere, her ne şekilde olursa olsun yapmış oldukları bütün muameleler dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paralar" olarak belirlenmiştir.

Sigorta şirketlerinin, poliçe düzenlemesi ve dolayısıyla prim tahsili ve bu primlerin çeşitli yatırımlarda kullanılması şeklinde iki tür ana işlemi bulunmaktadır. Bunlardan her ikisi de vergilendirilebileceği gibi, Örneğin; Fransa, Hollanda ve Avusturya'da olduğu gibi sadece sigorta poliçesi düzenlenmesi işlemi de verginin konusunu oluşturabilmektedir. Ancak, olay geniş anlamı ile düşünüldüğünde, hem sigorta poliçesi düzenlenmesi işlemi, hem de primlerin çeşitli yatırımlarda kullanılması işlemi verginin konusuna dahil edilebilecektir<sup>323</sup>.

Serbest bölgeler ile ilgili olarak, 5084 sayılı Kanun öncesi, SBK'nın 6'ncı maddesinin metninde yer alan, "vergi, resim ve harç yükümlülüğüne ait mevzuat hükümlerinin uygulanmamasına" ilişkin hüküm gereği bu bölgelerde yapılan işlemlere ilişkin BSMV uygulanmazken, 5084 sayılı Kanun ile söz konusu hüküm kaldırıldığından, 06.02.2004 tarihinden itibaren serbest bölgelerde faaliyete başlayacak yükümlülerinin 6802 sayılı GİVK'nın konusuna giren işlemleri üzerinden BSMV hesaplanmaları gerekmektedir. Ancak, 06.02.2004 tarihi itibarı ile faaliyet ruhsatlarının süresi devam eden yükümlülerin 31.12.2008 tarihine kadar yapacakları işlemler BSMV'ne tabi tutulmamıştır<sup>324</sup>. Bu tarihten sonra yapılacak her türlü banka ve sigorta işlemlerinden dolayı bölgede faaliyette bulunan firmalar BSMV'ne tabi olmaktadır.

---

<sup>322</sup> Şükrü Kızılot ve Metin Taş, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, (Dördüncü Baskı. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2011), s.330.

<sup>323</sup> Atilla Uyanık, "Serbest Bölgeler ve BSMV Uygulamaları", <http://212.58.19.130/NR/rdonlyres/36BA58CD-3CBA-4E81-8662-FOC8CCA5E19F/864/%C4%B0NCELEMEARA%C5%9ETIRMA2.pdf>, [06.06.2013], s. 50.

<sup>324</sup> Ayşe Yiğit Şakar, **Vergi ...a.g.k.**, s.306.

KDVK'nın 17'nci maddesinin e bendine göre "Banka ve sigorta muameleleri vergisinin kapsamına giren işlemler ve tali acenteler dahil sigorta acente ve prodüktörlerinin sigorta muamelelerine ilişkin işlemleri ile, KVK'nın 7'nci maddesinin 24 numaralı bendinde belirtilen kurumların kredi teminatı sağlama işlemleri" KDV'nden istisna tutulmuştur. Bu nedenle, serbest bölgelerde faaliyette bulunmayan sigorta şirketlerinin bölgede bulunan bir yer için tanzim edeceği sigorta poliçesinin BSMV'den istisna edilmesi gerekmektedir. Zira yapılan işlem sigorta şirketi açısından bir hizmet ihracı niteliğinde olup, verginin esas yükümlüsü, bölgede faaliyette bulunduğu ve gerekli şartların mevcut olduğu sürece BSMV'den istisna olanla aynıdır<sup>325</sup>.

### 2.2.1.3. Servet Üzerinden Alınan Vergiler

Türkiye'de uygulanmakta olan servet vergilerini iki ana kanun halinde toplamak mümkündür. Bunlardan ilki Emlak Vergisi Kanunu (EVK), diğeri ise Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu (MTVK)'dur. Bu iki vergi kanunu dışında servet intikallerini de vergi konusu yaptığı gerekçesiyle Veraset ve İntikal Vergisi de servet üzerinden alınan vergiler içerisinde sayılmaktadır<sup>326</sup>.

#### 2.2.1.3.1. Emlak Vergisi Açısından Serbest Bölgelerin İncelenmesi

Emlak vergisi, 1319 Sayılı EVK<sup>327</sup> çerçevesinde, tahsilatı belediyeler tarafından gerçekleştirilen bir vergidir. Emlak vergisinin konusunu, Türkiye sınırları içinde bulunan bina ve araziler oluşturmaktadır<sup>328</sup>. Türkiye içindeki emlaklerden Türkiye Cumhuriyeti Devleti'nin hükümdarlık hakkına sahip olduğu kara ve deniz bulunmamaktadır<sup>329</sup>.

5084 sayılı Kanun'dan önce serbest bölgelerin hem gümrük hattı dışı hem de vergi kanunlarının kapsama alanı dışında kalması dolayısıyla bu bölgelerdeki, bina,

---

<sup>325</sup> Atilla Uyanık, "Serbest Bölgeler ve BSMV Uygulamaları", <http://212.58.19.130/NR/rdonlyres/36BA58CD-3CBA-4E81-8662-F0C8CCA5E19F/864/%C4%B0NCELEMEARA%C5%9ETIRMA2.pdf>, [06.06.2013], s. 57.

<sup>326</sup> Mehmet Tosuner ve Zeynep Arıkan, **Türk ...a.g.k.**, s. 431.

<sup>327</sup> RG. 11.08.1970, No. 13576.

<sup>328</sup> Şükrü Kızılot ve Metin Taş, **Vergi ...a.g.k.**, s.333.

<sup>329</sup> Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, **Türk ...a.g.k.**, s. 232.



arsa ve araziler emlak vergisine tabi tutulmamakta<sup>330</sup> ve serbest bölgeler içinde yer alan özel mülkiyete tabi üst yapı tesisleri için emlak vergisi ödenmemekteyken<sup>331</sup> 5084 sayılı Kanun'la serbest bölgelerde vergi kanunlarının geçerlilik kazanmasıyla birlikte, serbest bölgelerde bulunan bina, arsa ve araziler için Emlak Vergisi Kanunu uygulanmaya başlamıştır. 5084 sayılı Kanun ile SBK'ya eklenen geçici 3'ncü madde ile 06.02.2004 tarihinden önce faaliyet ruhsatı almış firmalar için vergi muafiyet ve istisnalarının ruhsat sürelerinin bitim tarihine kadar devam etmesi, bu tarihten sonra ise bölgede emlak vergisi istisnasının geçerli olmaması söz konusu olmaktadır.

Serbest bölgelerde bulunan bina, arazi ve arsalarla ilişkin emlak vergisi yükümlülüğü için, bu taşınmazların devlete ait olmasına veya özel mülkiyete tabi olmasına göre bir ayırım yapılması gerekmektedir. EVK'nun 4'üncü ve 14'üncü maddelerinin (a) bentleri uyarınca devlete ait serbest bölge arazisi ve bu arazi üzerinden yapılan devlete ait üst yapı tesisleri için, devlete daimi muafiyet tanınması, serbest bölgelerde özel mülkiyete tabi arazi, bina ve arsalar ise, emlak vergisine tabi tutulmaması söz konusu olmaktadır.

#### **2.2.1.3.2. Motorlu Taşıtlar Vergisi Açısından Serbest Bölgelerin İncelenmesi**

Motorlu Taşıtlar Vergisi (MTV), Türk vergi sisteminde yer alan üç servet vergisinden bir tanesidir. Ülkemizde uygulanmakta olan kanun 197 sayılı MTVK<sup>332</sup>'dir. Verginin konusunu motorlu taşıtlar oluşturmaktadır. Bu nedenle esas itibariyle motorlu olmayan taşıtlar verginin konusuna girmemektedir. Vergiyi doğuran olay, motorlu kara taşıtları için Karayolları Trafik Kanunu uyarınca aracın trafik şube ve bürolarına, uçak, helikopter için Ulaştırma Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğüne, motorlu deniz taşıtları için liman ve belediye siciline kayıt ve tescil edilmesidir<sup>333</sup>.

MTVK'nın 3'üncü maddesine göre, MTV'nin konusuna giren taşıtların yurt içinde veya yurt dışında kullanılması ayırımı yapılmaksızın, Türkiye'de bulunan

<sup>330</sup> İlhan Kırıptaş, **Serbest ...a.g.m.**, s. 167.

<sup>331</sup> Çiğdem Çekçekoğlu, "Serbest Bölgeler ve Serbest Bölgedeki Faaliyetlerin Vergi Mevzuatı Karşısındaki Durumu-II", **E-Yaklaşım**, Sayı: 117, (Eylül 2002), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=3221>, [08.06.2013].

<sup>332</sup> RG. 23.02.1963, No. 11342.

<sup>333</sup> Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, **Türk ...a.g.k.**, s. 379-380.

trafik, liman veya belediye ve Ulaştırma Bakanlığı Sivil Hava Araçları Sicili'ne kayıt yaptırma zorunluluğu olması nedeniyle SBK'nın geçici 3'üncü maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi hükmünün MTV bakımından geçerliliği bulunmamaktadır<sup>334</sup>.

Diğer yandan, MTVK'nın istisnalar başlıklı 4'üncü maddesinin ikinci fıkrasına göre, MTV ile ilgili muaflik ve istisna hükümleri, bu Kanun'a hüküm eklenmek veya bu Kanun'da değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenmektedir. Bu Kanun'da yer almayan istisna ve muafliklar hükümsüzdür. Ancak uluslar arası anlaşma hükümleri saklı tutulmaktadır. MTVK'nın 4'üncü maddesinde serbest bölgelerde MTV istisnasına ilişkin bir hüküm olmaması nedeniyle, serbest bölgelerde MTV istisnası uygulanmamaktadır<sup>335</sup>.

### **2.2.1.3.3. Veraset ve İntikal Vergisi Açısından Serbest Bölgelerin İncelenmesi**

Türk Vergi Sisteminde servet üzerinden alınan vergilerden bir diğeri de Veraset ve İntikal Vergisi (VİV)'dir. Vergi genel olarak ivazsız olarak el değiştiren servetler üzerinden alınmaktadır. Yürürlükte olan kanun 7338 sayılı Kanun'la yürürlüğe giren Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu (VİVK)<sup>336</sup>,dur. Veraset ve intikal vergisi genel olarak hem veraset (bir kişinin ölümü ile mal varlığının mirasçılara geçmesi) yoluyla hem de sağlar arası ivazsız olarak gerçekleşen mal intikallerini vergilendirmektedir<sup>337</sup>.

7338 sayılı VİVK'na göre, veraset ve intikal vergisi ivazsız olarak mal iktisap edenin Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olması veya veraset ya da intikal konusu malın Türkiye'de bulunması esasına göre belirlenmiştir. Buna göre;

*a) Malları nerede olursa olsun muris veya tasarrufu yapan şahıs T.C. tabiiyetinde ise,*

---

<sup>334</sup> BAŞ, Seyit Ahmet, "Serbest Bölgelerde Vergi Uygulamaları", **Vergi Dünyası**, Sayı 274, Haziran 2004, s. 106. (102-107)

<sup>335</sup> Ayşe Yiğit Şakar, **Vergi ...a.g.k.**, s.308.

<sup>336</sup> RG. 15.06.1959, No. 10231.

<sup>337</sup> Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, **Türk ...a.g.k.**, s. 348.

b) *Muris veya tasarruf eden şahıs hangi uyrukta olursa olsun ivazsız intikale konu mallar Türkiye’de ise vergiye tabi olacaktır*<sup>338</sup>.

Bu hükümlere göre, serbest bölgelerdeki bir malın Türkiye’deki bir kişiye veraset yoluyla veya ivazsız olarak intikali de veraset ve intikal vergisine tabi tutulmaktadır.

Bu durum, serbest bölgelerin 5084 sayılı Kanun’la vergi mevzuatı kapsamına alınmasından öncede aynı şekilde uygulanmaktaydı. Serbest bölgelere tanınan istisna sadece gelir ve kurumlar vergisi anlamında bir istisna olduğundan dolayı yapılan değişiklikten öncede sonrada veraset ve intikal vergisi bu istisnaya tabi değildir. Bu nedenle, 3218 sayılı Kanun’un 6’ncı maddesinde yazılı istisnanın veraset vergisini gerek 2004 öncesinde gerekse 2004 sonrasında kapsamadığı açıktır<sup>339</sup>.

### **2.2.2. Vergi Usul Kanunu Açısından Serbest Bölgeler**

5084 sayılı Kanun, serbest bölgelerdeki gelir ve kurumlar vergisine ilişkin istisnaları yeniden düzenlenmesinin yanı sıra şekli ödevlerin belirlenmesi açısından da önemli düzenlemelerde getirmektedir<sup>340</sup>.

Serbest bölgede faaliyet gösteren yükümlülerin SBUY’nin 23’ncü maddesine göre genel esaslar çerçevesinde gelir ve kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirerek VUK’un defter tutma ile belge ve kayıt düzenine ilişkin hükümlerine uyma zorunlulukları bulunmaktadır. Bununla beraber, SBK’nın 6’ncı maddesi ile, kullanıcıların tutmak zorunda oldukları defterler ve düzenleyecekleri belgelere ilişkin olarak, VUK<sup>341</sup> hükümlerine bağlı olmaksızın düzenleme yapma konusunda Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır<sup>342</sup>.

Maliye Bakanlığı, serbest bölgelerde faaliyet gösteren firmaların özellikleri, yabancı firmaların serbest bölgelerdeki faaliyetlerin yoğunluk derecesi veya bu bölgelerde icra edilen faaliyetlerin nitelikleri gibi özelliklerini göz önünde bulundurarak bu bölgelere özgü belge kullandırmaya ve defter tutulması ile ilgili

---

<sup>338</sup> Metin Başer, “Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Uygulaması”, [http://www.resulkurt.com/artikel.php?artikel\\_id=2436](http://www.resulkurt.com/artikel.php?artikel_id=2436), [10.06.2013].

<sup>339</sup> İsmail Işık ve Mehmet Çabuk, **Vergi, ...a.g.k.**, s. 244.

<sup>340</sup> Yıldırım Taylar, **Türk ...a.g.k.**, s. 166.

<sup>341</sup> RG. 10.01.1961, No. 10703.

<sup>342</sup> Ayşe Yiğit Şakar, **Vergi ...a.g.k.**, s. 277.

VUK hükümlerinden bağımsız olarak farklı düzenlemeler yapmaya yönelik yetkisini genel tebliğlerde kullanarak düzenlemeler getirmektedir<sup>343</sup>.

### **2.2.2.1. Beyanname Verilmesi**

85 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde yer alan ve uygulama bu yönde geliştiği için 1 Seri No'lu Tebliğ'e alınmayan hükme göre, 06.02.2004 tarihinden önce faaliyet ruhsatı veya bu tarihten sonra üretim faaliyeti ruhsatı almış gelir veya kurumlar vergisi yükümlülerinin, serbest bölgelerdeki faaliyetlerden elde edilen kazançlarını genel hükümler çerçevesinde beyan etmeleri gerekmektedir. İstisnadan yararlanan kazançlar; gelir vergisi yükümlüleri tarafından Gelir Vergisi Beyannamesi Ekinin "Tablo II" bölümünde yer alan "Diğer İstisnalar" satırında, kurumlar vergisi yükümlüleri tarafından ise, Kurumlar Vergisinin Beyannamesinin "Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisnalar" bölümünde yer alan "Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazançlar" satırında gösterilmektedir<sup>344</sup>.

Gelir vergisi mükelleflerinin sadece serbest bölgedeki faaliyetlerinden gelir elde edenleri 5084 sayılı Kanun öncesi ruhsat sahibi olmak kaydıyla beyanname vermesine gerek bulunmamaktadır. Çünkü, GVK'nın 86'ncı maddesinin 1'inci maddesinin a bendine göre, tam mükellefiyette kazanç ve iratların istisna hadleri içinde kalan kısmı için beyanname vermek gerekmediği gibi, başka kazançlar için beyanname verilmesi gerekiyorsa da istisna hadleri içinde kalan kazanç ve iratlar beyannameye dahil edilmemektedir. Her ne kadar beyanname verilse veya beyannameye dahil edilse bile ayrıca istisna uygulanacağından herhangi bir vergi yükü ortaya çıkmasa da, beyanname verme yükümlülüğü belli bir külfet oluşturmaktadır<sup>345</sup>.

### **2.2.2.2. Serbest Bölgelerde Defter Tutulması**

Serbest bölgelerde faaliyette bulunan kullanıcılar, 5084 sayılı Kanun'dan önceki dönemde, Serbest Bölge Müdürü onaylı defter ve belgeleri kullanmaktaydılar.

---

<sup>343</sup> Levent Başak, "5084 Sayılı Kanun Hükümleri Uyarınca Tam Mükellefiyete Tabi Kurumlarca Serbest Bölgelerden Elde Edilen Kazançların Vergilendirilme Esasları", **E-Yaklaşım**, Sayı:9, (Nisan 2004), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=4374>, [18.06.2013].

<sup>344</sup> Yıldırım Taylar, **Türk ...a.g.k.**, s. 172.

<sup>345</sup> İlhan Kırıktaş, **Serbest ...a.g.m.**, s. 163.

5084 sayılı Kanun ile SBK'nın 6'ncı maddesinde yapılan değişiklik sonrası ise bölgede faaliyet gösteren işletmelerin genel hükümleri çerçevesinde gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyetlerini tesis ettirmeleri gerekmektedir. Bu nedenle serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin esas itibariyle, VUK defter tutma ve belge düzenine ilişkin hükümlere uyma ve 3100 sayılı Kanun<sup>346</sup> uyarınca ödeme kaydedici cihaz kullanma zorunlulukları söz konusudur. Mükelleflerin tutmak zorunda oldukları belgeler ve düzenleyecekleri belgelere ilişkin olarak VUK hükümlerine bağlı olmaksızın düzenleme yapma konusunda Maliye Bakanlığı'na yetki verilmiş bulunmaktadır<sup>347</sup>.

85 Seri No'lu KVK Genel Tebliği'nde "Defter ve Belge Düzeni" ve 345 Seri No'lu VUK Genel Tebliği'nde<sup>348</sup> "Serbest Bölgelerde Defter Tutma" başlığı altında yapılan açıklamalara göre, 31.12.2004 tarihinden sonra başlayacakları hesap dönemlerinde, VUK hükümleri çerçevesinde defter, belge ve kayıt düzenine uyacakları hususuna yer verilmiştir. 2005 yılında itibaren serbest bölgede faaliyet gösteren tüm gerçek ve tüzel kişilerin VUK hükümlerine uygun olarak bilanço esasına göre defter tutmaları gerekmektedir.

Bilanço esasına göre tutulması zorunlu olan defterler envanter, defter-i kebir ve yevmiye defteridir. Envanter defteri; ilk kayıt işe başlama tarihinde yapılmaktadır. Bu tarihte açılış envanteri ile açılış bilançosu bu deftere kayıt edilmektedir. Yevmiye defteri, bir işletmede kayıtlara geçirilmesi gerekli ticari işlemlerin ilgili belgelerden çıkarılarak tarih sırasıyla ve madde halinde düzenli olarak kaydedildiği defterdir. Defter-i kebir ise, bir işletmenin muhasebe sisteminde yer alan hesapları karşılıklı iki sayfasında veya tek sayfasında kapsayan defterdir. Envanter defterine aynı zaman büyük defter de denilmektedir<sup>349</sup>.

Serbest bölgelerde tutulan defterleri hangi dilde tutulacağına yönelik ise, VUK'un 215'nci maddesinde, "Bu kamuna göre tutulacak defter ve kayıtların Türkçe tutulması mecburidir" hükmü yer almaktadır. Buna göre, üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait kayıtların vesikalara dayanılarak tevsik edilmesi ve bu kayıtlarında Türkçe olması kanunen zorunlu bulunmaktadır. Ancak, Türkçe kayıtlar

---

<sup>346</sup> RG. 15.12.1984, No. 18606.

<sup>347</sup> İsmail Işık ve Mehmet Çabuk, **Vergi, ...a.g.k.**, s. 216.

<sup>348</sup> RG. 28.02.2005, No. 25741.

<sup>349</sup> Yüksel Koç Yalkın, **Genel Muhasebe**, (Ankara: Turhan Kitabevi, 2001), s. 121-124.

bulunmak kaydıyla defterlere başka dilden kayıt yapılması da mümkün olabilmektedir. Bu kayıtlar vergi matrahını değiştirmeyecek şekilde tasdik ettirilerek diğer defterlere de yapılabilmektedir. Serbest bölgede yapılan işlemlerin döviz cinsinden olması halinde ise belgelerin düzenlendiği tarihte geçerli bulunan alış kurunun esas alınması ve defter kayıtlarında bu bedelin gösterilmesi gerekmektedir<sup>350</sup>. Serbest bölgelerde faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi yükümlülerinin tutmak zorunda oldukları defter ve belgeleri notere tasdik ettirmeleri gerekmektedir<sup>351</sup>.

### 2.2.3. Gümrük Kanunu Açısından Serbest Bölgeler

Gümrük vergisinin konusunu esas itibariyle dış ticarete konu eşya oluşturmaktadır. Dolayısıyla bir gümrük bölgesine giren, çıkan ve bölgeden transit geçen tüm eşyalar gümrük vergisinin konusunu oluşturmaktadır. 4458 sayılı GK'na göre de gümrük vergisinin konusunu Türk Gümrük Bölgesine giren eşya oluşturmaktadır. Türkiye'de "varış yeri ilkesi"<sup>352</sup> gereği, TGB'den transit geçişler ve ihracat işlemleri vergi dışı bırakılmıştır. TGB, gümrük mevzuatının hüküm sürdüğü alanı ifade etmektedir. Bu alan, serbest bölgeler dışında kalan Türkiye kara suları, iç sular ve hava sahasının bütününden oluşmaktadır. Bu nedenle serbest bölgelere alınan eşyalar gümrük vergisi açısından bir yükümlülük doğurmamaktadır. Serbest bölgelerde bulunan eşyalarının gümrük vergisinin konusunu oluşturabilmesinin; ilk olarak serbest bölgede bulunan eşyanın kanuna aykırı olarak tüketilmesi, kullanılması veya kaybedilmesi halinde kaybın kanıtlanamaması, ikinci olarak ise gümrük vergisine tabi eşyanın serbest bölgeden TGB'ye girmesi olmak üzere iki koşulu bulunmaktadır. Ancak bu iki koşulda, serbest bölgede bulunan bir eşya gümrük vergisi konusunu oluşturması söz konusu olmaktadır<sup>353</sup>.

---

<sup>350</sup> Levent Başak, "2006 Yılından Geçerli Olmak Üzere Serbest Bölgelerde Defter Tutma Esasları", **E-Yaklaşım**, Sayı: 30, (Ocak 2006), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=6209>, [20.06.2013].

<sup>351</sup> Ayşe Yiğit Şakar, **Vergi ...a.g.k.**, s. 312.

<sup>352</sup> Varış yeri ilkesi, sınır ötesine çıkan mallarda genel ya da özel tüketim vergilerinin malların gittiği ülkede tahsil edilmesi anlamına gelmektedir (Osman Pehlivan ve Ersan Öz, **Uluslararası Vergilendirme**, (Trabzon: Derya Kitabevi, 2011), s. 20).

<sup>353</sup> Ufuk Selen, **Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi**, (Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2012), s. 157-158.

Bununla birlikte GK'nun 152'nci maddesinde serbest bölgeler serbest dolaşımda olmayan eşyanın herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmaksızın ve serbest dolaşıma sokulmaksızın, gümrük mevzuatında öngörülen haller dışında kullanılmamak ya da tüketilmemek kaydıyla konulduğu, ithalat vergileri ile ticaret politikası önlemlerinin uygulanması bakımından, Türkiye Gümrük Bölgesi dışında olduğu kabul edilen yerler olarak hüküm altına alınmıştır. SBK'nın 6'ncı maddesinde de serbest bölgelerin gümrük bölgesi dışında sayıldığı ve serbest bölgelerde kambiyo ve gümrük vergisi hükümlerinin uygulanmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Bu açıklamalar çerçevesinde serbest bölgeler hem SBK hem de GK açısından gümrük bölgesi dışında sayılan yerler olduğu için, SBK'nın 6'ncı maddesinde açıkça belirtildiği gibi bu bölgelerde gümrük ve kambiyo mevzuatı uygulanmamakta, dolayısıyla gümrük vergisi mükellefiyeti ortaya çıkmamaktadır.

# 3. BÖLÜM

## VERGİSEL DÜZENLEMELERİN YATIRIM KARARLARI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ: BURSA SERBEST BÖLGESİ ÖRNEĞİ

### 3.1. ARAŞTIRMANIN AMACI

Serbest bölgeler; bir ülkenin siyasi sınırları içinde yer almakla birlikte, ihracatı arttırmak, ülkeye yabancı sermaye girişini ve istihdam sağlamak gibi çeşitli ekonomik amaçlarla, mali ve gümrük mevzuatı uygulanması bakımından gümrük bölgesi dışında sayılan yerlerdir. Serbest bölgelere ilişkin hukuki düzenlemeler 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nda hüküm altına alınmıştır. Bu kanuna göre; serbest bölgeler Türkiye sınırları içerisinde yer almakla birlikte, gümrük bölgesi dışında sayıldıklarından, bu bölgelerde vergi, kambiyo ve gümrük mevzuatı uygulama dışında tutulmuştur. Bu anlamda söz konusu bölgelerde faaliyet gösteren firmalar vergisel anlamda sınırsız avantajlara sahip olma fırsatı elde etmiştir.

5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun serbest bölgelerde vergisel anlamda değişiklikler yaparak vergisel avantajları ciddi derecede azaltmıştır. Bu Kanunla 06.02.2004 yılından itibaren serbest bölgelerde faaliyette bulunan firmalar için vergisel yükümlülükler ortaya çıkmıştır. Kanun'da serbest bölgelere geçmişte kazanılan vergi hakkı nedeniyle serbest bölgelerdeki firmalara belirli bir süre kolaylık tanınmıştır. Buna göre 06.02.2004 tarihinden önce faaliyet ruhsatı alan firmaların, faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olarak gelir ve kurumlar



vergisi istisnaları devam etmiştir. Ayrıca bu tarihten önce ruhsat alan firmaların çalıştırdıkları personele ödedikleri ücretler 2008 yılına kadar vergiden istisna tutulmuştur. Ancak, 2008 yılından önce ruhsat süresi dolan firmalara tanınan istisnanın süresi ruhsat süresinin sonlanması ile ortadan kalkmıştır. Aynı zamanda 06.02.2004 tarihi itibarıyla ruhsat alan firmalar bu istisnadan yararlanamamaktadırlar. Bunun dışında serbest bölgelerde üretim faaliyetleri gerçekleştiren firmaların faaliyetleri AB ve Türkiye arasında tam üyelik gerçekleştirilinceye yılın vergileme dönemine kadar vergiden istisna tutulmuştur.

5084 sayılı Kanundan önce SBK'ya göre serbest bölgeler tam anlamıyla vergisiz alanlar olarak nitelendirilmiş ve birçok firma özellikle vergiden kaçınmak amacıyla serbest bölgelere yatırım gerçekleştirme niyetine girmiştir. Bu kanunla birlikte bu durum tamamen değişmiş ve serbest bölgelerde de Türk vergi kanunları uygulanmaya başlanmıştır. Serbest bölgelere yönelik vergisel düzenlemeler firmaların yatırım kararları üzerinde ana belirleyici unsurlardan birisi olarak karşımıza çıkmaktadır.

Buradan hareketle, çalışmada serbest bölgede yatırım gerçekleştiren firmaların yatırım kararlarında vergisel düzenlemelerin etkisinin araştırılması amaçlanmaktadır. Bu amaç çerçevesinde ayrıca 5084 sayılı Kanun öncesi veya sonrası faaliyet ruhsatı alan firmaların bu vergisel düzenlemelere yönelik izlemiş oldukları politika değişikliği değerlendirilerek vergisel düzenlemelerin yatırım kararları üzerindeki etkisi değerlendirilmeye çalışılacaktır. Çalışmanın amacına yönelik tespitler, Bursa Serbest Bölgesi'nde aktif olarak faaliyet gösteren firmalara yönelik uygulanan anket kapsamında toplanan veriler üzerinden ortaya koyulacaktır.

### **3.2. ARAŞTIRMANIN EVRENİ VE ÖRNEKLEMİ**

Türkiye'de serbest bölgeler çok yakın bir geçmişe sahip olmakla birlikte, ortaya çıktıkları dönemden bugüne kadar ciddi şekilde bir artış göstermişlerdir. Günümüzde ise Türkiye'de toplam on dokuz adet serbest bölge mevcuttur. On dokuz adet serbest bölge içinden Bursa serbest bölgesi araştırma evreni olarak alınmıştır. Tekbir bölgenin evren olarak alınması, maliyet ve zaman kısıtına bağlı olarak, kararlaştırılmıştır.

Çalışmanın evrenini; serbest bölgelerin önemli amaçlarından biri olan istihdam amacı açısından büyük önem taşıyan ve sınai faaliyetler bağlamında ciddi bir gelişmişlik düzeyine sahip olan Bursa Serbest Bölgesi oluşturmaktadır. Bursa Serbest Bölgesi serbest bölgeler içerisinde üretim faaliyeti açısından önde gelen serbest bölgelerimiz arasındadır. Bursa Serbest Bölgesi'nde faaliyet ruhsatına sahip yüzden fazla firma yer almaktadır. Ancak faaliyet ruhsatı olmasına rağmen bölge içerisinde faaliyetlerini sonlandırmış veya faaliyet ruhsatına sahip olarak faaliyete başlamamış firması sayısı oldukça fazladır. Bölgede aktif olarak faaliyet gösteren firma sayısı ise 50 civarındadır. Dolayısıyla çalışmanın örneklemini; Bursa Serbest Bölgesi'nde aktif bir şekilde faaliyetlerine devam eden firmalar oluşturmaktadır. Bu noktada, faaliyet ruhsatı almış ama bölgede herhangi bir faaliyette bulunmayan firmalar örneklem dışında tutulmuştur.

### **3.3. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ**

Çalışma; tüme varım yöntemiyle ele alınmış olup, amacına uygun veriler Bursa serbest bölgesinde aktif olarak faaliyet gösteren firmalara uygulanan anket yardımıyla toplanmıştır. Anketler, öncelikle Bursa Serbest Bölgesi'nin resmi internet sitesinden ulaşılan firmaların elektronik posta adreslerine internet üzerinden gönderilmiştir. İnternet üzerinden gönderilen formların birçoğu elektronik posta adreslerinin etkin olmaması nedeniyle iletilenmemiştir. Yapılan incelemede firmaların bazılarının faaliyetlerini durduğu ve ruhsat iptali gerçekleştirdikleri bilgisine ulaşılmıştır. İnternet üzerinden on beş firmadan geri dönüş alınmıştır. Bu onbeş firma dışarıda tutularak, kalan firmalarla yüz yüze görüşmeler yapılmak suretiyle anket uygulaması gerçekleştirilmiştir.

Bursa Serbest Bölgesi'nde aktif olarak faaliyette bulunan tüm firmalara anket uygulanmıştır. Çoğu firma anket uygulamasını geri çevirmeyerek yöneltilen soruları cevaplandırmayı tercih etmiş, birkaçı ise anket çalışmalarının firma politikalarına uygun olmadığını ve vergiye ilişkin bir çalışma olmasından dolayı cevaplandıramayacaklarını belirtmiştir. Yapılan görüşmeler neticesinde; 42 tane geçerli anket elde edilmiştir.

### 3.3.1. Anket Formu

Anket formunun bir örneğine çalışmanın sonunda Ek 1’de yer verilmiştir. Anket formu üç bölümden ve toplamda 29 sorudan oluşmaktadır. Birinci bölümde; serbest bölgedeki firmaların mülkiyet yapılarına, ruhsat türlerine ve ruhsat dönemine ilişkin üç soru yer almaktadır. İkinci bölümde ise; serbest bölgede yatırım kararı alan firmaların bu bölgelerdeki yatırım kararlarında etkili olan vergi istisnaları, yabancı ortak bulma kolaylığı, dış pazarlara daha rahat kontrol imkanı, hammadde ve yarı mamul temin imkanı olmak üzere dört unsura yönelik tercih düzeylerini ölçen bir soru bulunmaktadır. Üçüncü ve son bölümde ise; serbest bölgelerin avantajlarına yönelik olarak firmaların katılım derecelerini ölçen, beşli likert ölçeğe sahip, yirmi beş soru yer almaktadır.

### 3.3.2. Kullanılan İstatistiksel Teknik Ve Örneklem Hakkında Genel Bilgi

Anket verilerinin değerlendirilmesinde; literatürde sosyal alanlarda sıklıkla kullanılan Sosyal Bilimler İçinde İstatistik Paketi (Statistical Package For Social Science-SPSS Version 19.0) programından yararlanılmıştır. Anket soruları SPSS’e girilmiş, verilen cevaplar net anlaşılır bir şekilde numaralandırılmıştır.

Çalışmada frekans (sıklık) ve yüzde oranları tablo analizi ile çapraz tablo analiz teknikleri kullanılmıştır. Frekans dağılımı, bir ya da daha çok değişkene ait değerlerin ya da puanların dağılımına ait özelliklerini betimlemek amacıyla verileri sayı ve yüzde olarak ifade eden analiz tekniğidir. Çapraz tablo ise, araştırmaya katılan denek ya da katılımcıların iki ya da daha çok sınıflamalı değişkene göre frekans ve yüzde dağılımını gösteren bir analiz tekniğidir.<sup>354</sup> Anket formunda yer alan değişikliklerin sıklık ve yüzdelerinin hesaplanması sorulara verilen cevapların incelenmesi yönünden büyük önem arz etmektedir.

Çalışmanın evrenini oluşturan Bursa Serbest Bölgesi Bursa-Yalova karayolu güzergahında, Gemlik ilçesinde Bursa Şehir merkezine 35 km mesafede ve GEMPORT, BORUSAN, RODA ve YILFERT limanları bitişiğinde kurulmuştur. Bursa Serbest Bölgesi Bursa Sanayi ve Ticaret Odasının önderliğinde Bursa Sanayici

---

<sup>354</sup> Şener Büyükoztürk, **Sosyal Bilimler İçin Veri Analizi El Kitabı**, (Ankara: Pegem Akademi, 2012), s. 1,27.

ve İş adamlarının ortaklığıyla Bursa Serbest Bölge Kurucu ve İşletici A.Ş. olarak 1998 yılında Serbest Bölge kurmak ve işletmek üzere, Bursa'nın ithalat - ihracat hayatını daha hızlı ve rekabet edilebilir düzeye getirmek amacıyla kurulmuştur. Tamamen Sanayi Bölgesi planına uygun olarak 825 dönümlük bir arazi üzerine kurularak ve 2001'de ticari faaliyetine başlamıştır. Bursa Serbest Bölgesi Türkiye'deki kendi arazisine sahip olan bölgelerdendir. Bundan dolayı firmalar bölgede arazi satın alabilmekte ve faaliyetlerini sahip oldukları araziler üzerinde gerçekleştirebilmektedirler.<sup>355</sup>

Kullanılan istatistik programından elde edilen aşağıdaki tablolarda ankete katılan firmaların genel özellikleri hakkında bilgiler verilmektedir. Firmaların bu bilgilere vermiş olduğu yanıtlar, firmaların yatırım kararında etkili olan unsurları ve vergisel düzenlemelerin yatırım kararlarına olan etkisini ortaya koymaya yardımcı olacaktır.

Tablo 9. Firmaların Sermaye Yapısı

	Sıklık	%	Geçerli %	Kümülatif %
Yerli	22	52.4	52.4	52.4
Yabancı	12	28.6	28.6	81.0
Yerli-Yabancı Ortaklığı	8	19.0	19.0	100.0
Toplam	42	100.0	100.0	

Tablo 9'dan anlaşıldığı üzere; anket yapılan firmaların toplam 22 tanesi sermaye açısından yerli sermaye, 12 tanesi yabancı sermaye ve geriye kalan 8 tanesi ise yabancı ortaklı sermaye yapısına sahiptir. Yüzde oranlarına bakıldığında; yerli firmaların tüm firmalar arasındaki oranının %52,4, yabancı firmaların oranının ise % 28,6 olduğu görülmektedir. Bursa Serbest Bölgesi yerli firmalar açısından çeşitlilik gösteren bir serbest bölge olarak karşımıza çıkmaktadır. Ancak bölgede hem yabancı hem de yerli-yabancı ortaklığı bir bütün olarak düşünüldüğü takdirde, toplamda %47,6'lık bir oran ile yerli firma sayısına yakın bir orana sahip olduğu sonucu ortaya çıkmaktadır. Bu noktada yabancı sermayeyi ülkeye çekebilme amacı açısından Bursa Serbest Bölgesi'nin önemli bir yere sahip olduğunu ifade etmek mümkündür.

<sup>355</sup> Bursa Serbest Bölgesi Kurucu ve İşleticisi A.Ş. ,”Hakkımızda”,  
<http://www.buseb.com/?s=sayfa&id=1> [17.06.2013].

Tablo 10. Firmaların Faaliyet Ruhsat Türü

	Sıklık	%	Geçerli %	Kümülatif %
Ticari Faaliyet	7	16.7	16.7	16.7
Üretim Faaliyeti	19	45.2	45.2	61.9
Her İki Faaliyet	16	38.1	38.1	100.0
Toplam	42	100.0	100.0	

Serbest bölgelerde firmaların gerçekleştirebileceği çok sayıda faaliyet alanı bulunmaktadır. Bu çalışmada ise vergisel anlamda önemli olduğu düşünülen ticari faaliyet ve üretim faaliyeti olmak üzere iki ana faaliyet konusu üzerinden firmalara bir takım sorular yöneltilmiştir. Elde edilen bulgular doğrultusunda serbest bölgelerde ticari faaliyet gerçekleştiren firma sayısı 7, üretim faaliyeti gerçekleştiren firma sayısı 19, her iki alanda da faaliyet gerçekleştiren firma sayısının ise 16 olduğu ortaya çıkmıştır. Tablo 10'a göre çıkarılacak sonuç, Bursa Serbest Bölgesindeki firmalar %45.2 oranıyla en fazla üretim faaliyetinde, %38.1'i hem üretim hem de ticari faaliyette bulunurken firmaları %16.7 ise sadece ticari faaliyette bulunmaktadır. Bu anlamda Bursa Serbest Bölgesi, üretim faaliyetlerinin daha ağırlıklı gerçekleştiği bir serbest bölge olduğunu söylemek mümkündür. Üretim faaliyetlerinin, ticari faaliyete göre daha yoğun olmasının nedeni 2004'den sonra serbest bölgelerdeki ticari faaliyetlerin vergi kapsamına alınmış olması şeklinde yorumlanabilir.

Tablo 11. Firmaların Faaliyet Ruhsat Dönemi

	Sıklık	%	Geçerli %	Kümülatif %
2004 Öncesi	19	45.2	45.2	45.2
2004 Sonrası	22	52.4	52.4	97.6
Her İki Dönem	1	2.4	2.4	100.0
Toplam	42	100.0	100.0	

Tablo 11'de Bursa'da faaliyet gerçekleştiren serbest bölgelerin ruhsat dönemleri rakamsal ve yüzdesel olarak gösterilmektedir. Serbest Bölgelerde faaliyet ruhsatlarının 2004 öncesi ve 2004 sonrası olarak iki döneme ayrılmasının nedeni 06.02.2004 tarihinde yürürlüğe giren 5084 sayılı Kanun ile serbest bölgelerdeki faaliyetlerin vergi kapsamına alınmasıdır. Bursa Serbest Bölgesindeki firmaların 19 tanesinin ruhsat dönemi 2004 öncesi iken 22 tane firmanın ruhsat dönemi 2004 sonrasıdır. Anket uygulaması yapılan firmaların içinden bir tanesinin ise her iki

döneme ait faaliyet ruhsatı bulunmaktadır. Yüzdesel oranda baktığımızda faaliyet gösteren firmaların %52.4'ü 2004 sonrasında döneme ait faaliyet ruhsatına sahiptir.

### **3.4. ARAŞTIRMANIN BULGULARI**

Araştırmada bulguları ortaya koymak için frekans ve yüzde oran tablo ile çapraz tablo istatistiksel analiz teknikleri kullanılmıştır. İlk olarak araştırmanın amacına yönelik soruların sıklık ve yüzdeler oranları bulunmuş, daha sonra farklı sorular arasındaki ilişkiyi kuran çapraz tablo analizi yapılmıştır.

#### **3.4.1. Ana Hipotez**

Çalışmanın ana hipotezi; vergilerin, firmaların serbest bölgelerdeki yatırım kararlarını belirlemede önemli unsurlardan biri olduğu şeklindedir. Çalışma, ana hipoteze yönelik bölümlere ayrılarak ele alınmıştır. İlk bölümde; Bursa Serbest Bölgesi'ndeki firmaların yatırım kararlarına etki eden unsurların frekans ve yüzdeler dağılımları, ikinci bölümde serbest bölgelerin avantajlı yerler olduğuna dair görüşlere ilişkin frekans ve yüzdeler dağılımları, üçüncü bölümde yatırım kararlarına etki eden unsurların firmaların genel özelliklerine göre çapraz tablo analizleri, dördüncü ve son bölümde ise yatırım kararlarında büyük etkisi olan vergi istisnasından yararlanan firmaların serbest bölgelere ilişkin mevcut vergisel uygulamalar üzerindeki görüşleri çapraz tablolar analizi vasıtasıyla incelenmiştir.

##### **3.4.1.1. Yatırım Kararlarında Etkili Olan Unsurlar**

Serbest bölgelerde faaliyet gösterecek firmaların faaliyetlerini, bölgenin kuruluş amaçlarına uygun biçimde, gerçekleştirebilmeleri noktasında üçüncü bölümde tanımlanmaya çalışılan çerçevede bazı avantajlar sunulmuştur. Serbest bölgelerin mikro düzeyde firmalara sağladığı avantajlardan yararlanmak amacıyla firmalar yatırıma karar verirken dört temel unsurdan hareket etmektedir. Bu unsurların, serbest bölgelerde faaliyet gösteren firmaların yatırım kararları üzerindeki etkisi önem sırasına göre belirlenmeye çalışılmıştır. Bunun için frekans analizinden yararlanılmıştır.

Tablo 12'de firmaların serbest bölgede yatırım kararı almasında gelir ve kurumlar vergisi istisnasının firmalar açısından önem derecesi ortaya konulmaya çalışılmıştır. Tabloya göre; 32 firma, kendilerine sağlanan gelir ve kurumlar vergisi istisnasının serbest bölgede yatırım kararı almasında en etkili tercih olarak seçtiği

görülmektedir. Vergi istisnalarının yatırım kararları üzerindeki etkisi diğer 10 firmadan 4'ü için ikinci, 5'i için üçüncü ve biri için ise dördüncü tercih düzeyine sahiptir. Bursa Serbest Bölgesi'nde faaliyet gösteren firmaların %76'lık büyük bir çoğunluğunun gelir ve kurumlar vergisi istisnasından yararlanmak amacıyla serbest bölgede yatırım kararı aldığı görülmektedir.

Tablo 12. Serbest Bölgede Yatırım Kararlarında Gelir ve Kurumlar Vergisi İstisnasının Önemi

	Sıklık	%	Geçerli %	Kümülatif %
Birinci Tercih	32	76.2	76.2	76.2
İkinci Tercih	4	9.5	9.5	85.7
Üçüncü Tercih	5	11.9	11.9	97.6
Dördüncü Tercih	1	2.4	2.4	100.0
Toplam	42	100.0	100.0	

Serbest bölgeler gümrük bölgesi dışında sayıldıkları için yurt içindeki firmalara oranla dış pazarlarla daha rahat ulaşma imkanına sahiptirler. Tablo 13'e bakıldığında göre serbest bölgede yatırım kararı alan firmaların 6 tanesi birinci, 18 tanesi ikinci, 14 tanesi üçüncü ve geri kalan 4 tanesi de dördüncü tercih olarak dış pazarlara daha rahat kontrol sağladığı için serbest bölgede yatırım kararı almıştır. Dört unsur içinde %14.3 oranında birinci tercih olarak seçilen dış pazarlara daha rahat kontrol imkanı, serbest bölgelere tanınan gelir ve kurumlar vergisinden sonraki bölgede yatırım kararı almada etkili olan ikinci en önemli unsurdur. Firmaların serbest bölgelerde yatırım kararı almalarında; gelir ve kurumlar vergisi istisnasından sonra en etkili unsurun dış pazarlara daha rahat ulaşma ve kontrol sağlama imkanı olduğu anlaşılmaktadır.

Tablo 13. Serbest Bölgede Yatırım Kararlarında Dış Pazarlara Daha Rahat Kontrol Sağlamanın Önemi

	Sıklık	%	Geçerli %	Kümülatif %
Birinci Tercih	6	14.3	14.3	14.3
İkinci Tercih	18	42.9	42.9	57.1
Üçüncü Tercih	14	33.3	33.3	90.5
Dördüncü Tercih	4	9.5	9.5	100.0
Toplam	42	100.0	100.0	

Tablo 14'deki analiz sonucuna göre yanıt alınamaması nedeniyle geçersiz sayılan bir kayıp veri söz konusudur. Tabloya bakıldığında; firmaların serbest bölgede yatırım kararı almasında yabancı ortak bulma kolaylığı firmalar açısından bu bölgelerde yatırım yapılmasında genel olarak etkili olan dördüncü unsurdur. Yabancı ortak bulma kolaylığının; 3 firma için birinci, 5 firma için ikinci, 10 firma için üçüncü ve 23 firma ise için dördüncü derecede önemli bir unsur olduğu sonucu elde edilmektedir. Tablodan da anlaşıldığı üzere serbest bölgede faaliyet gerçekleştiren firmaların %56,1'i yani yarıdan fazlası serbest bölgelerde yatırım kararında yabancı ortak bulma kolaylığını dördüncü unsur olarak görmektedir. Bunun nedeni olarak; söz konusu bölgede yatırım kararı alan firmaların bölgeye yatırım yapmadan önce yabancı ortaklı yapıya sahip bir firma olması gösterilebilir.

Tablo 14. Serbest Bölgede Yatırım Kararlarında Yabancı Ortak Bulma Kolaylığının Önemi

	Sıklık	%	Geçerli %	Kümülatif %
Birinci Tercih	3	7.1	7.3	7.3
İkinci Tercih	5	11.9	12.2	19.5
Üçüncü Tercih	10	23.8	24.4	43.9
Dördüncü Tercih	23	54.8	56.1	100.0
Toplam	41	97.6	100.0	
Geçersiz	1	2.4		
Toplam	42	100.0		

Tablo 15'e göre; üretim faaliyetinin yoğun olduğu bir bölge olan Bursa Serbest Bölgesi'ndeki firmalar için hammadde ve yarı mamul temin imkanının, yatırım kararı alınmasında 1 firma için birinci, 15 firma için ikinci, 13 firma için üçüncü, geriye kalan 13 firma için ise dördüncü tercih olduğu sonucu elde



edilmektedir. Toplamda serbest bölgedeki firmaların %35.7'si için hammadde yarı mamul temini ikinci önemli unsur olarak görülse de, %62'lik büyük bir çoğunluğun bölgede yatırım kararı almasında etkili olan en önemli üçüncü unsurdur.

Tablo 15. Serbest Bölgede Yatırım Kararlarında Hammadde ve Yarı Mamul Temin İmkânı Sağlamanın Önemi

	Sıklık	%	Geçerli %	Kümülatif %
Birinci Tercih	1	2.4	2.4	2.4
İkinci Tercih	15	35.7	35.7	38.1
Üçüncü Tercih	13	31.0	31.0	69.0
Dördüncü Tercih	13	31.0	31.0	100.0
Toplam	42	100.0	100.0	

Tablolar bir bütün olarak değerlendirildiğinde; Bursa Serbest Bölgesi'ndeki firmaların bölgede yatırım kararı almaları noktasında etkili olan en önemli unsurun, serbest bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetlerden elde edilen kazançların gelir ve kurumlar vergisinden istisna tutulması unsuru olduğu görülmektedir. Vergi istisnasından sonra ikinci en önemli unsur ise serbest bölgelerin dış pazarlarda kontrol sağlama rahatlığıdır. Hammadde ve yarı mamul temin kolaylığı üçüncü unsur, yabancı ortak bulma kolaylığı ise en etkili dördüncü unsur olarak karşımıza çıkmaktadır.

#### **3.4.1.2. Firmaların Vergisel Düzenlemelere ve Serbest Bölgelerin Avantajlarına İlişkin Görüşleri**

Serbest bölgeler çoğunlukla firmalara sundukları avantajlar sayesinde yatırım yapılan yerler olarak karşımıza çıkmaktadır. Firmalar gerek vergisel gerekse serbest bölgelerin sağlamış oldukları diğer bir takım avantajlardan yararlanmak amacıyla bölgede yatırım kararı almaktadır.

##### **3.4.1.2.1. Vergisel Düzenlemelere İlişkin Görüşler**

Yukarıda ifade edildiği gibi firmaların serbest bölgede yatırım kararlarında en önemli unsur, bölgedeki faaliyetler sonucu elde edilen kazançların vergiden istisna tutulmasıdır. 2004 yılından önce serbest bölgeler kendilerine sağlanan bu vergisel avantajlardan daha çok yararlanırken, 06.02.2004 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren 5084 sayılı Kanun vergisel anlamda serbest bölgelere tanınan bu avantajları önemli

ölçüde azaltmıştır. Bu bölümde serbest bölgede yatırım kararı alan firmaların serbest bölgelerdeki mevcut düzenlemelere ilişkin görüşleri ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Tablo 16’da görüldüğü üzere Bursa Serbest Bölgesi’ndeki firmaların yatırım kararı almalarında vergi avantajlarının etkili olduğu görüşüne ankete katılan firmaların %54.8’i kesinlikle katılıyorum ve %28.6’sı katılıyorum, %2.4’ü kararsızım, %2.4’ü katılmıyorum, %11.9’u kesinlikle katılmıyorum cevabını vermiştir. Görüldüğü üzere firmaların bu bölgedeki yatırım kararlarında vergi avantajlarının önemi yadsınamayacak kadar büyük ölçüdedir.

Tablo 16. Serbest Bölgelerde Yatırım Kararlarında Vergi Avantajının Etkisi

	Sıklık	%	Geçerli %	Kümülatif %
Kesinlikle Katılmıyorum	5	11.9	11.9	11.9
Katılmıyorum	1	2.4	2.4	14.3
Kararsızım	1	2.4	2.4	16.7
Katılıyorum	12	28.6	28.6	45.2
Kesinlikle Katılıyorum	23	54.8	54.8	100.0
Toplam	42	100.0	100.0	

5084 sayılı Kanunla birlikte serbest bölgelerdeki ticari faaliyetler vergi kapsamına dahil edilmiş, ancak üretim faaliyetleri AB’ye üyeliğin gerçekleştiği vergileme dönemine kadar vergiden istisna tutulmaktadır. Tablo 17’ye göre; Bursa Serbest Bölgesi’nde yatırım kararı alan firmalardan %19’u 2004 yılında çıkan 5084 sayılı Kanun sonucu ticari faaliyetlerin sonlandırılarak üretim faaliyetine yönelimin arttığını, %59.5’nin yani ankete katılan firmaların yarısından fazlasının ise bu Kanun sonrası da ticari faaliyetlerin devam ettiği görüşünü belirtmiştir.

Tablo 17. 5084 Sayılı Kanun Sonrası Ticari Faaliyetlerin Üretim Faaliyetlerine Dönüştürülmesi

	Sıklık	%	Geçerli %	Kümülatif %
Kesinlikle Katılmıyorum	19	45.2	45.2	45.2
Katılmıyorum	6	14.3	14.3	59.5
Kararsızım	9	21.4	21.4	81.0
Katılıyorum	4	9.5	9.5	90.5
Kesinlikle Katılıyorum	4	9.5	9.5	100.0
Toplam	42	100.0	100.0	

Bursa Serbest Bölgesi üretim faaliyetlerinin yoğun olduğu bir bölge olduğu için; 5084 öncesinde de üretim faaliyeti gerçekleştiren firmaların bu soruya katılmıyorum yanıtını vermiş olmaları, 5084 sonrasında üretim faaliyetine yönlenilmediği görüşünün fazla çıkmasına neden olmuş olduğu şeklinde yorumlanabilir.

Tablo 18. Üretim Faaliyetleri Dışındaki Faaliyetlerden Elde Edilen Kazançların Vergi Kapsamına Alınmasına Rağmen Serbest Bölgelerin Yatırım Açısından Cazipliği

	Sıklık	%	Geçerli %	Kümülatif %
Kesinlikle Katılmıyorum	5	11.9	11.9	11.9
Katılmıyorum	7	16.7	16.7	28.6
Kararsızım	7	16.7	16.7	45.2
Katılıyorum	19	45.2	45.2	90.5
Kesinlikle Katılıyorum	4	9.5	9.5	100.0
Toplam	42	100.0	100.0	

Serbest bölgelerde üretim faaliyetleri dışındaki faaliyetler vergi kapsamına alınmasına rağmen cazipliğini koruyan bölgeler olduğuna dair katılım oranları Tablo 18’de gösterilmektedir. Tabloya göre serbest bölgelerde ticari faaliyetlerin vergi kapsamına alınmasına rağmen firmaların %54.7’si serbest bölgeler yatırım açısından hala cazip bölgeler olduğu görüşüne katılmazken, firmaların %28.6’sı serbest bölgelerin yatırım için cazip yerler olduğu görüşüne katılmamaktadır. Geriye kalan %16.7’lik kısım ise ticari faaliyetlerin vergi kapsamına alınmasının serbest bölgelerin yatırım açısından halan cazip olduğu görüşünde kararsızım cevabını vermiştir. Sonuçta Bursa Serbest Bölgesindeki firmaların çoğunun üretim faaliyeti

gerçekleştirmesi nedeniyle söz konusu firmalar serbest bölgeleri yatırım açısından halen cazip yerler olarak görmektedir.

Tablo 19. Serbest Bölgelerde Elde Edilen Faaliyet Dışı Gelirlerin Vergilendirilmesinin Serbest Bölgeler Mantığına Uygunluğu

	Sıklık	%	Geçerli %	Kümülatif %
Kesinlikle Katılmıyorum	4	9.5	9.5	9.5
Katılmıyorum	10	23.8	23.8	33.3
Kararsızım	6	14.3	14.3	47.6
Katılıyorum	9	21.4	21.4	69.0
Kesinlikle Katılıyorum	13	31.0	31.0	100.0
Toplam	42	100.0	100.0	

Yatırımcı firmalar, faaliyet ruhsatlarında belirtilen faaliyetler kapsamında elde ettikleri faaliyet kazançları için vergi istisnasından yararlanabilmektedir. Ruhsatta tanımlanmayan konudan ve/veya serbest bölge dışından elde ettikleri kazançlar için vergi avantajlarından yararlanamamaktadır. Yatırımcı firmaların bu duruma ilişkin değerlendirmeleri Tablo 19’da ortaya koyulmaktadır. Buna göre; firmaların %52.4’ü mevcut uygulamaya katılmadıklarını, %33.3’ü ise katıldıklarını beyan ederken, %14.3’ü kararsızım kararsız olduklarını belirtmektedir.

Buradan da anlaşılacağı üzere; firmaların serbest bölgedeki faaliyetleri dışında elde ettikleri gelirlerinde vergi istisnası tabi olmaları gerektiği görüşü diğer görüşlere oranla daha fazla olduğunu ifade etmek mümkündür.

Tablo 20. Serbest Bölgelerin Vergi Kaçırmaya İmkan Sağlaması

	Sıklık	%	Geçerli %	Kümülatif %
Kesinlikle Katılmıyorum	26	61.9	61.9	61.9
Katılmıyorum	10	23.8	23.8	85.7
Kararsızım	5	11.9	11.9	97.6
Katılıyorum	1	2.4	2.4	100.0
Toplam	42	100.0	100.0	

Serbest bölgeler geniş ölçüde kendilerine tanınan vergisel avantajlar nedeniyle vergi kaçırmak veya vergiden kaçınmak için yatırım yapılan yerler olarak görülebilir. Her ne kadar 5084 sayılı Kanun’la bu avantajlar önemli ölçüde azaltılsa da üretim faaliyetlerinde vergi istisnaları devam etmektedir ve firmaların çoğu vergi istisnasından yararlanmak için serbest bölgeye yatırım yapmaktadır. Tablo 20’de görüldüğü gibi firmalar serbest bölgelerin vergi kaçırmaya imkan sağlayan yerler olduğu görüşüne katılmamaktadır. Firmaların %85.7’si bu soruya katılmıyorum cevabını verirken, %2.4’ü katılıyorum, geri kalan %11.9’u ise kararsızım cevabını vermiştir. Sonuç olarak firmalar serbest bölgelere her ne kadar vergisel avantajlardan yararlanmak amacıyla yatırım yapmış olsalarda Bursa Serbest Bölgesi’ndeki firmalar bunu vergi kaçırmak veya vergiden kaçınmak olarak görmemektedir.

Tablo 21. Vergi İstisnalarının Yatırım Kararları Üzerindeki Etkisi

	Sıklık	%	Geçerli %	Kümülatif %
Kesinlikle Katılmıyorum	1	2.4	2.4	2.4
Katılmıyorum	1	2.4	2.4	4.9
Kararsızım	2	4.8	4.9	9.8
Katılıyorum	16	38.1	39.0	48.8
Kesinlikle Katılıyorum	21	50.0	51.2	100.0
Toplam	41	97.6	100.0	
<i>Geçersiz</i>	<i>1</i>	<i>2.4</i>		
Toplam	42	100.0		

Serbest bölgelerdeki firmalara sağlanan çeşitli vergi istisnaları 5084 sayılı Kanun ile sınırlandırılmışta olsa, özellikle üretim faaliyeti gerçekleştiren firmalar için serbest bölgelerde yatırım yapmakta en etkili unsur vergi istisnaları olarak görülmektedir. Tablo 21’e göre firmaların %90.2 gibi büyük bir çoğunluğu serbest bölgelerde yatırım kararlarında vergi istisnası uygulamalarının en önemli unsur olduğuna katılıyorum cevabını vermiştir. %4.8’i ise vergi istisnalarında yatırım kararlarının etkili olduğuna katılmamaktadır. Her ne kadar serbest bölgelerdeki ticari faaliyetler vergi kapsamına alınsa da, Bursa Serbest Bölgesi üretim faaliyetlerinin yoğun olduğu bir serbest bölge olması nedeniyle için vergi istisnaları bu bölgedeki

firmalar için yatırım kararları üzerinde etkili olan en önemli unsur olarak görülmektedir.

#### 3.4.1.2.2. Serbest Bölgelerin Avantajlarına İlişkin Görüşler

Yatırım açısından serbest bölgeleri cazip kılan unsurlar bölgelere sağlanan avantajlardır. Serbest bölgeler firmalara vergi, alt yapı hizmeti ve serbest bölgelerin dışındaki firmalarla rekabet gücü gibi bir takım avantajlar sağlamaktadır. Bu bölümde serbest bölgede yatırım yapan firmaların serbest bölgeleri avantajlarına ilişkin görüşleri frekans analizi ile değerlendirilmektedir.

Tablo 22. Vergisel Düzenlemelerin Kuruluş Amaçlarına Etkisi

	Sıklık	%	Geçerli %	Kümülatif %
Kesinlikle Katılmıyorum	4	9.5	9.5	9.5
Katılmıyorum	6	14.3	14.3	23.8
Kararsızım	3	7.1	7.1	31.0
Katılıyorum	14	33.3	33.3	64.3
Kesinlikle Katılıyorum	15	35.7	35.7	100.0
Toplam	42	100.0	100.0	

Serbest bölgelerin ihracatı geliştirme, döviz kazancını artırma, ülkeye yabancı sermaye ve teknolojiyi getirme ve istihdam sağlama gibi kuruluş amaçları bulunmaktadır. Bu kuruluş amaçlarının gerçekleşmesinde serbest bölgelerdeki vergisel düzenlemelerin, Tablo 22'ye göre destekleyici olduğu görülmektedir. Firmaların %69'u serbest bölgelerdeki vergisel düzenlemelerin kuruluş amaçlarını destekleyici nitelikte olduğu görüşüne katılırken, %23.8'i ise serbest bölgelerdeki mevcut olan vergisel düzenlemeleri serbest bölgelerin amaçlarını destekler nitelikte olduğu görüşüne katılmamaktadır. Geriye kalan %7.1'lik kısım ise bu düzenlemelerin destekleyici olduğu görüşünde kararsız olduklarını belirtmektedir. Serbest bölgelerdeki firmaların çoğunluğu vergi uygulamalarının serbest bölge amaçlarına büyük oranda katkı sağladığı görüşündedir.

Tablo 23. Vergi İstisnalarının Bölge Dışındaki Firmalara Karşı Rekabet Avantajı

	Sıklık	%	Geçerli %	Kümülatif %
Kesinlikle Katılmıyorum	1	2.4	2.4	2.4
Katılmıyorum	7	16.7	16.7	19.0
Kararsızım	4	9.5	9.5	28.6
Katılıyorum	20	47.6	47.6	76.2
Kesinlikle Katılıyorum	10	23.8	23.8	100.0
Toplam	42	100.0	100.0	

Serbest bölgelerin sağladığı avantajlardan bir diğeri ise; bölge dışındaki firmalara oranla, bölge içindeki firmaların rekabet gücünün daha fazla olmasıdır. Serbest bölgelerde faaliyet gösteren firmalar gümrük ve kambiyo mevzuatı açısından gümrük bölgesi dışında kalan yer olduklarından gümrük işlemlerine veya bürokratik engellere takılmadan bölge dışındaki firmalara göre özellikle dış ticaret açısından daha fazla rekabet gücüne sahip yerlerdir. Tablo 23’de Bursa Serbest Bölgesi’ndeki firmaların %71.4’ü bölgede elde edilen kazançlarda uygulanan vergi istisnalarının bölge dışındaki firmalara karşı rekabet avantajı sağladığı görüşüne katılıyorum, %19.1’i ise vergi istisnaları bölge dışındaki firmalara karşı rekabet avantajı sağladığına katılmıyorum cevabını vermiştir. Bu sonuçlara göre serbest bölgelerdeki firmaların yaklaşık dörtte üçünün, bölge dışındaki firmalara göre daha fazla rekabet gücüne sahip olduklarını düşündüğü ortaya çıkmaktadır.

Tablo 24. İhracat Bedellerinin Serbest Bölgelerin Avantajına Etkisi

	Sıklık	%	Geçerli %	Kümülatif %
Kesinlikle Katılmıyorum	4	9.5	9.8	9.8
Katılmıyorum	10	23.8	24.4	34.1
Kararsızım	17	40.5	41.5	75.6
Katılıyorum	8	19.0	19.5	95.1
Kesinlikle Katılıyorum	2	4.8	4.9	100.0
Toplam	41	97.6	100.0	
Geçersiz	1	2.4		
Toplam	42	100.0		

İhracat ve ihracat bedellerinin yurda getirilmesi Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karar'ın 8'nci maddesinde düzenlenmiştir. Bu kararda 2008 yılında Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Kararda Değişiklik Yapılmasına Dair Karar ile değişiklik yapılmış ve eski düzenlemeye göre ticari amaçla ihraç edilen malların fiili ihraç tarihinde en çok 180 gün içinde yurda getirilmesi zorunluluğu kaldırılarak, ihraç bedellerinin tasarrufu serbest bırakılmıştır.

Serbest bölgeler ülkenin ihracatını artırmaya yönelik bölgeler oldukları için, bu bölgelerde ihracat işlemlerine kolaylıklar sağlanmaktadır. İhraç bedellerinin yurda getirilme zorunluluğunun kaldırılmış olması serbest bölgelerin bu anlamdaki avantajını etkileyebileceği düşünülmektedir. Tablo 24'e bakıldığında; yanıt alınmaması nedeniyle bir tane geçersiz yani kayıp veri bulunmaktadır. Firmaların %41.5'i ihracat bedellerinin serbestleşmesi ile bölgenin bu alandaki avantajının azalacağı görüşünde kararsızım cevabını vermiştir. Firmaların %24.4'ü serbest bölgelerin avantajının azalacağı görüşüne katılırken, %34.2'si ise bu görüşe katılmamaktadır. Görüldüğü gibi; firmalar ihracat bedellerinin yurda getirilmesinin serbest bırakılmasının serbest bölgedeki firmaların bu alanda avantajını azaltacağı yönündeki görüşünde kararsız kaldıkları sonucu ortaya çıkmaktadır.

Tablo 25. Serbest Bölgeler Dışındaki Yabancı Sermaye Yatırımlarına Sağlanan Kolaylıkların, Serbest Bölgelerin Bu Alandaki Avantajına Etkisi

	Sıklık	%	Geçerli %	Kümülatif %
Kesinlikle Katılmıyorum	2	4.8	4.9	4.9
Katılmıyorum	7	16.7	17.1	22.0
Kararsızım	15	35.7	36.6	58.5
Katılıyorum	12	28.6	29.3	87.8
Kesinlikle Katılıyorum	5	11.9	12.2	100.0
Toplam	41	97.6	100.0	
Geçersiz	1	2.4		
Toplam	42	100.0		

Ülkeye yabancı sermaye ve teknoloji girişini sağlamak serbest bölgelerin kuruluş amaçları arasında yer almaktadır. Yabancı firmaların serbest bölgede yatırım kararı almasında en önemli unsurun, bölgeye sağlanan vergisel kolaylıklar olduğu



düşünülmektedir. Vergisel kolaylıklar sayesinde serbest bölgede yatırım kararı alan yabancı sermayeli firmalar kazançlarını daha da arttırabilecekleri düşüncesiyle bölgede yatırım yapmayı tercih edebilmektedir. Ülke içinde de yabancı sermayelerin yatırım yapması açısından kolaylıklar sağlaması serbest bölgelerin bu alandaki avantajını etkileyebileceği düşünülmektedir. Tablo 25’de görüldüğü üzere; Bursa Serbest Bölgesi’ndeki firmaların %36.6’sı serbest bölgelerin bu alanda avantajının azalacağı görüşünde kararsız kalmaktadır. Firmaları %22’si bu görüşe katılmazken, % 41.5’i serbest bölgelerin bu yönde avantajlarının azalacağı görüşüne katılmaktadır.

Tablo 26. Serbest Bölgelerin Yabancı Ortaklık Kararları Üzerindeki Etkisi

	Sıklık	%	Geçerli %	Kümülatif %
Kesinlikle Katılmıyorum	11	26.2	26.2	26.2
Katılmıyorum	8	19.0	19.0	45.2
Kararsızım	12	28.6	28.6	73.8
Katılıyorum	8	19.0	19.0	92.9
Kesinlikle Katılıyorum	3	7.1	7.1	100.0
Toplam	42	100.0	100.0	

Serbest bölgelere sağlanan avantajlar yabancı sermayelerin bu alanlarda yatırım yapmalarında etkili olmakta ve böylelikle yabancı ve yerli sermaye ortaklığı kurulmaktadır. Bursa Serbest Bölgesi’ndeki firmaların yarısından fazlasının yabancı sermaye ve yerli-yabancı ortak sermayeli kuruluşlar oluşturmaktadır. Bölgedeki firmaların serbest bölgede faaliyete başlamaları yabancı ortaklık kurmalarına etkisi Tablo 26’ya göre değerlendirilecek olursa; bölgedeki firmaların %26.1’i bu görüşe katılmazken, %28.6’sı kararsız kalmakta, geri kalan %45.2’lik büyük çoğunluk bu görüşe katılmamaktadır.

Serbest bölgedeki firmaların bu görüşe katılmamalarının nedeni olarak; söz konusu firmaların serbest bölgede yatırım yapmadan öncede yabancı ortaklı bir sermaye yapısına sahip olmaları gösterilebilir.

### 3.4.1.3. Firmaların Genel Özellikleri Açısından Yatırım Kararlarında Etkili Olan Unsurlar

Bu bölümde serbest bölgelerde yatırım kararı almasında etkili olan unsurların, firmaların sermaye yapısı, faaliyet türü ve ruhsat dönemi gibi genel özelliklerinin göre değişimi çapraz tablo analizleri ile ortaya konulmaktadır.

Tablo 27. Gelir ve Kurumlar Vergisi İstisnasının Önem Sırasının Sermaye Yapısına Göre Değişimi

			Gelir ve Kurumlar Vergisinden İstisna Sağlaması				Toplam
			Birinci Tercih	İkinci Tercih	Üçüncü Tercih	Dördüncü Tercih	
Sermaye Yapısı	Yerli	Sayı	15	3	3	1	22
		% Sermaye yapısı için	68.2	13.6	13.6	4.5	100.0
		Toplamın	35.7	7.1	7.1	2.4	524
	Yabancı	Sayı	10	0	2	0	12
		Sermaye yapısı için	83.3	0	16.7	0	100.0
		Toplamın	23.8	0	4.8	0	28.6
	Karma	Sayı	7	1	0	0	8
		Sermaye yapısı için	87.5	12.5	0	0	100.0
		Toplamın	16.7	2.4	0	0	19.0
Toplam	Sayı	32	4	5	1	42	
	Sermaye yapısı için	76.2	9.5	119	2.4	100.0	
	Toplamın	76.2	9.5	11.9	2.4	100.0	

Tablo 27’de Bursa Serbest Bölgesi’ndeki firmaların sermaye yapılarına göre serbest bölgelere sağlanan vergi istisnalarının önem sırasındaki farklılıklar değerlendirilmiştir. Tabloya göre firmaların %76.2’si serbest bölgelere tanınan vergisel kolaylıkları bölgede yatırım gerçekleştirmelerinde etkisi olarak birinci tercihleri olduğunu ifade etmiştir. Vergisel kolaylıkları birinci tercihleri olarak gören firmaların %35.7’si yerli sermayeye sahip, %23.8’i yabancı sermayeye sahip firmalar geri kalan %16.7’si ise yerli-yabancı ortak sermayeye sahip firmalardır. Sermaye yapıları firmaların kendi içlerinde değerlendirildiğinde; yerli sermayeye sahip kuruluşların %68.2’si, yabancı sermayeli firmaların %83.3’ü, yerli-yabancı ortak sermayeli firmaların %87.5’i vergisel kolaylıkları serbest bölgede yatırım kararı almalarında etkili olan birinci tercih olarak seçmiştir. Bursa Serbest Bölgesi’ndeki firmalardan yerli sermayeye sahip firmalar vergisel kolaylıkları birinci tercih olarak

seçerken, yerli ve yabancı ortaklı sermayeye sahip firmalar için vergisel kolaylıkların yerli ve yabancı firmalara oranla daha önemli olduğu sonucu ortaya çıkmaktadır.

Tablo 28. Dış Pazarlara Daha Rahat Kontrol İmkânı Sağlamanın Önem Sırasının Sermaye Yapısına Göre Değişimi

			Dış Pazarlara Daha Rahat Kontrol İmkânı Sağlaması				Toplam
			Birinci Tercih	İkinci Tercih	Üçüncü Tercih	Dördüncü Tercih	
Sermaye Yapısı	Yerli	Sayı	5	10	6	1	22
		Sermaye yapısı için	22.7	45.5	27.3	4.5	100
		Toplamın	11.9	23.8	14.3	2.4	52.4
	Yabancı	Sayı	1	4	5	2	12
		Sermaye yapısı için	8.3	33.3	41.7	16.7	100.0
		Toplamın	2.4	9.5	11.9	4.8	28.6
	Karma	Sayı	0	4	3	1	8
		Sermaye yapısı için	0	50.0	37.5	12.5	100.0
		Toplamın	0	9.5	7.1	2.4	19.0
Toplam	Sayı	6	18	14	4	42	
	Sermaye yapısı için	14.3	42.9	33.3	9.5	100.0	
	Toplamın	14.3	42.9	33.3	9.5	100.0	

Tablo 28'e göre Bursa Serbest Bölgesi'ndeki firmaların bölgede yatırım kararı almalarında etkili olan, serbest bölgelerin dış pazarlara daha rahat kontrol imkânı sunmasının önem derecesinin sermaye yapısına göre değişikliği incelendiğinde, tüm firmalar içinde %42.9'luk bir kısım bu unsuru ikinci tercih olarak seçmiştir. Dış pazarlara daha rahat kontrol imkânını sunmasını bölgede yatırım yapmalarında ikinci tercih olarak seçen firmaların %23.8'i yerli sermayeye sahip, %9.5'i yabancı sermayeye sahip, %9.5'i yerli-yabancı sermayeye sahip firmalar olduğu görülmektedir. Firmaların sermaye yapıları içinde ise yerli sermayeli firmaların %45.5'i ikinci, yabancı sermayeli firmaların %41.7'si üçüncü, yerli-yabancı sermayeli firmaların %50'si ikinci tercih olarak serbest bölgelerin dış pazarlara daha rahat kontrol imkânı sunmasını seçmiştir. Firmaların serbest bölgelerde yatırım kararlarında etkili olan dış pazarlara daha rahat kontrol imkânı sağlması serbest bölgedeki tüm firmalar için ikinci önemli unsur, sermaye yapısı bakımından yerli ve yerli-yabancı sermayeli firmalar için ikinci önemli, yabancı firmalar için üçüncü önemli unsur olarak karşımıza çıkmaktadır.

Tablo 29. Yabancı Ortak Bulma Kolaylığı Sağlamanın Önem Sırasının Sermaye Yapısına Göre Değişimi

			Yabancı Ortaklık Bulma Kolaylığı Sağlaması				Toplam
			Birinci Tercih	İkinci Tercih	Üçüncü Tercih	Dördüncü Tercih	
Sermaye Yapısı	Yerli	Sayı	1	0	4	16	21
		Sermaye yapısı için	4.8	0	19.0	76.2	100
		Toplamın	2.4	0	9.8	39.0	51.2
	Yabancı	Sayı	1	2	3	6	12
		Sermaye yapısı için	8.3	16.7	25.0	50.0	100.0
		Toplamın	2.4	4.9	7.3	14.6	29.3
	Karma	Sayı	1	3	3	1	8
		Sermaye yapısı için	12.5	37.5	37.5	12.5	100.0
		Toplamın	2.4	7.3	7.3	2.4	19.5
Toplam		Sayı	3	5	10	23	41
		Sermaye yapısı için	7.3	12.2	24.4	56.1	100.0
		Toplamın	7.3	12.2	24.4	56.1	100.0

Tabloya 29'a göre; serbest bölgelerin yabancı ortak bulma kolaylığı sağlaması firmaların bu bölgelerde aldıkları yatırım kararları üzerinde etkili olan unsurlardan %56.1 ile dördüncü tercih olarak seçilmiştir. Dördüncü tercih olarak seçen firmaların %39'u yerli, %14.6'sı yabancı geriye kalan %2.4'ü ise yerli-yabancı sermaye ortaklık sermaye yapısına sahip firmalardır. Sermaye yapısı içerisinde değerlendirdiğimizde, yerli sermayeli firmaların %76.2'si dördüncü tercih, yabancı sermayeli firmaların %50'si dördüncü, yerli-yabancı sermayeli firmaların %37.5'i eşit oranda ikinci ve üçüncü tercih olarak yabancı ortak bulma kolaylığını seçmiştir. Bursa Serbest Bölgesi'ndeki firmalar için serbest bölgelerde yatırım kararları belli başlı etkili olan dört unsur içinden, bölgede yatırım kararı almalarında etkili olan sonuncu unsurdur. Firmaların sermaye yapısına göre ise en çok yerli-yabancı sermayeli firmalar açısından ikinci ve üçüncü derecede önemli olduğu görülmektedir. Diğer yerli veya yabancı sermayeli kuruluşlar açısından son sıralarda yer alan bir unsurdur.

Serbest bölgelere firmalar ihtiyaç duyduğu bazı hammadde ve yarı mamulleri kolaylıkla istenilen miktarda zaman kaybı olmadan temin imkanı sunmaktadır. Tablo 30'a bakıldığında; Bursa Serbest Bölgesi'ndeki firmaların %35.7'si serbest bölgede yatırım kararı almalarında hammadde ve yarı mamulün kolay teminini yatırım kararlarında etkili olan ikinci tercih olarak seçmiştir.

Tablo 30. Hammadde ve Yarı Mamul Temin İmkânı Sağlamanın Önem Sırasının Sermaye Yapısına Göre Değişimi

			Hammadde ve Yarı mamul Temin İmkânı Sağlaması				Toplam
			Birinci Tercih	İkinci Tercih	Üçüncü Tercih	Dördüncü Tercih	
Sermaye Yapısı	Yerli	Sayı	1	9	9	3	22
		Sermaye yapısı için	4.5	40.9	40.9	13.6	100.0
		Toplamın	2.4	21.4	21.4	7.1	52.4
	Yabancı	Sayı	0	6	2	4	12
		Sermaye yapısı için	0	50.0	16.7	33.3	100.0
		Toplamın	0	14.3	4.8	9.5	28.6
	Karma	Sayı	0	0	2	6	8
		Sermaye yapısı için	0	0	25.0	75.0	100.0
		Toplamın	0	0	4.8	14.3	19.0
Toplam	Sayı	1	15	13	13	42	
	Sermaye yapısı için	2.4	35.7	31.0	31.0	100.0	
	Toplamın	2.4	35.7	31.0	31.0	100.0	

Bu unsur firmaların sermaye yapısı açısından değerlendirildiğinde ise; yerli sermayeye sahip firmaların %81.8'i yarı yarıya olmak üzere ikinci ve üçüncü tercih olarak bir seçim yapmış olduğu görülmüştür. Yabancı firmaların %50'si, bu unsuru yatırım kararlarında etkili olan unsurlardan ikinci tercih olarak belirtirken, yerli ve yabancı sermayeli firmalar bu unsuru dördüncü tercih olarak seçmiştir. Serbest bölgede yatırım kararlarında hammadde ve yarı mamul temin kolaylığı tüm firmalar açısından bakıldığında genel olarak üçüncü sırada yer alırken sermaye açısından bakıldığında yabancı sermayeli kuruluşlar açısından ikinci sırada yer almaktadır.

Serbest bölgelerde vergisel kolaylıklardan yararlanmak için önceleri ruhsat türü pek önem arz etmezken, 2004 yılından sonra ruhsat türü önem kazanmıştır. 2004 yılında 5084 sayılı kanun yürürlüğe girmeden önce serbest bölgelerde gerek üretim faaliyeti gerekse ticari faaliyet olsun her ikisini de gerçekleştiren firmalar veya bunlarda başka alım-satım, kiralama gibi faaliyette bulunan firmalar vergisel avantajlardan koşulsuz şartsız yararlanmaktaydılar. 5084 sayılı kanunun yürürlüğe girmesiyle birlikte serbest bölgelerdeki en önemli iki faaliyetten biri olan ticari faaliyetler vergi kapsamına alınmış ancak üretim faaliyetlerindeki vergi istisnası bu kapsam dışında tutulmuştur.

Tablo 31. Yatırım Kararlarında Etkili Olan Unsurların Önem Sırasının Faaliyet Ruhsat Türüne Göre Değişimi

			Gelir ve Kurumlar Vergisinden istisna Sağlaması				Toplam
			Birinci Tercih	İkinci Tercih	Üçüncü Tercih	Dördüncü Tercih	
Ruhsat Türü	Ticari	Sayı	4	0	2	1	7
		Ruhsat türü için	57.1	0	28.6	14.3	100.0
		Toplamın	9.5	0	4.8	2.4	16.7
	Üretim	Sayı	13	3	3	0	19
		Ruhsat türü için	68.4	15.8	15.8	0	100.0
		Toplamın	31.0	7.1	7.1	0	45.2
	İkisi birden	Sayı	15	1	0	0	16
		Ruhsat türü için	93.8	6.3	0	0	100.0
		Toplamın	35.7	2.4	0	0	38.1
Toplam		Sayı	32	4	5	1	42
		Ruhsat türü için	76.2	9.5	11.9	2.4	100.0
		Toplamın	76.2	9.5	11.9	2.4	100.0

Serbest bölgelerde faaliyet gerçekleştiren çok sayıda firma bu vergisel kolaylıklardan yararlanmak amacıyla, serbest bölgelerde yatırım kararı almaktadır. Tablo 31'e bakıldığında; Bursa Serbest Bölgesi'ndeki firmaların %76.2'si birinci tercih olarak vergisel kolaylıkları seçmiştir. Faaliyet türlerine göre birinci tercih olarak seçen firmaların %35.7'si bölgede hem üretim hem de ticari faaliyet gerçekleştiren firmalardır. Birinci tercih olarak seçen firmaların %31'i ise üretim faaliyeti gerçekleştiren firmalardır. Birinci tercih olarak seçen firmaların %9.5 ticari faaliyet gerçekleştiren firmalardır. Aynı ruhsat türüne sahip firmalar açısından değerlendirdiğimiz de ise ticari faaliyet ruhsatına sahip firmaların %57.1'i, üretim faaliyeti ruhsatına sahip firmaların %68.4'ü her iki ruhsat türüne sahip firmaların %93.8'i vergisel kolaylıkları birinci tercih olarak seçmişlerdir. Tablo 31'de de görüldüğü üzere serbest bölgelerdeki ticari faaliyetin vergi kapsamına alınması, bu bölgeler ticari faaliyetler gerçekleştiren firmalar açısından vergisel kolaylıkların yatırıma kararına etkisi üretim faaliyeti gerçekleştiren veya her iki faaliyeti gerçekleştiren firmalara göre daha azdır.

Serbest bölgelerde firmaların faaliyet ruhsat dönemi vergi istisnalarından yararlanılması açısından büyük önem arz etmektedir. Serbest bölgelerde firmaların ruhsat dönemi 5084 sayılı Kanunun yürürlük tarihi olan 2004 yılı öncesi ve sonrası olmak üzere iki döneme ayrılmaktadır. 5084 sayılı Kanun ile serbest bölgelerdeki

vergi istisnaları önemli derecede azaltılmıştır. Ancak bu Kanununun yürürlüğe girdiği tarih olan 06.02.2004 yılından önce faaliyet ruhsatı almış olan firmaların vergi istisnaları faaliyet ruhsat dönemlerinde belirtilen süreye kadar devam edeceği Kanun tarafından hüküm altına alınmıştır. Bu Kanunun yürürlük tarihi itibarıyla serbest bölgelerde faaliyet ruhsatı almış olan firmaların ise bu istisnadan yararlanmaları mümkün olmamaktadır. Bu nedenle 2004 öncesi ve 2004 sonrasında ruhsat alan firmalar için vergisel kolaylıkların firmaların yatırım kararları üzerindeki etkisi bakımından farklılık gösterebilmektedir. Tablo 32'ye göre vergisel kolaylıkların yatırım kararlarındaki önem sırası dönemler açısından ele alınacak olursa; Bursa Serbest Bölgesi'nde 2004 öncesi döneme ait ruhsatı olan firmaların %73.7'si bölgelerde yatırım kararlarında etkili olan vergisel kolaylıkları birinci tercih olarak seçmiştir. 2004 sonrası döneme ait ruhsatı olan firmaların %77.3'ü vergisel kolaylıkları birinci tercih, her iki döneme ait ruhsatı bulunan firmaların %100'ü ise birinci tercih olarak seçmiştir.

Tablo 32. Yatırım Kararlarında Etkili Olan Unsurların Önem Sırasının Faaliyet Ruhsat Türüne Göre Değişimi

			Gelir ve Kurumlar Vergisinden istisna Sağlaması				Toplam
			Birinci Tercih	İkinci Tercih	Üçüncü Tercih	Dördüncü Tercih	
Ruhsat Dönemi	2004 öncesi	Sayı	14	3	1	1	19
		Ruhsat dönemi için	73.7	15.8	5.3	5.3	100.0
		Toplamın	333	7.1	2.4	2.4	45.2
	2004 sonrası	Sayı	17	1	4	0	22
		Ruhsat dönemi için	77.3	4.5	18.2	0	100.0
		Toplamın	40.5	2.4	9.5	0	52.4
	Her iki dönem	Sayı	1	0	0	0	1
		Ruhsat dönemi için	100.0	0	0	0	100.0
		Toplamın	2.4	0	0	0	2.4
Toplam		Sayı	32	4	5	1	42
		Ruhsat dönemi için	76.2	9.5	11.9	2.4	100.0
		Toplamın	76.2	9.5	11.9	2.4	100.0

Bursa Serbest Bölgesi'ndeki firmalar açısından ruhsat dönemi vergisel kolaylıkların yatırım kararlarında etkili olan en önemli unsur olmasını değiştirmemiştir. Bu durumun nedeni olarak Bursa Serbest Bölgesi'nin daha çok

üretim ya da üretim ve ticari faaliyeti bir arada gerçekleştiren firmalardan oluşması gösterilebilmektedir. 5084 sayılı Kanun’la serbest bölgede üretim faaliyeti gerçekleştiren firmalara bir istisna tanınarak, üretim faaliyeti sonucunda elde edilen kazançlar AB’ne üyelik dönemini içeren vergilendirme dönemine kadar vergiden istisna tutulmaktadır.

#### 3.4.1.4. Vergi İstisnalarından Yararlanmak Amacıyla Yatırım Yapan Firmaların Mevcut Vergisel Uygulamalara İlişkin Tutumları

Bu bölümde, firmaların serbest bölge yatırım kararlarında gelir ve kurumlar vergisine ilişkin tanınan ayrıcalık karşısındaki tutumu belirlenmeye çalışılmıştır. Yatırım kararlarında vergisel düzenlemelere verilen öncelik sıralamasına göre firmaları likert ölçekli sorulara ilişkin verdikleri cevaplar çapraz tablo yöntemiyle analiz edilerek değerlendirilmiştir.

Tablo 33. Firmaların 5084 Sayılı Kanunun Faaliyet Türüne Etkisine İlişkin Görüşleri

1 Kesinlikle katılmıyorum 2 Katılmıyorum 3 Kararsızım 4 Katılıyorum 5 Kesinlikle katılıyorum			5084 Sayılı Kanun Sonrasında Ticari Faaliyetlerimi Bırakarak Üretim Faaliyetine Yöneldim.					Toplam
			1	2	3	4	5	
Gelir ve Kurumlar Vergisi istisna	Birinci tercih	Sayı	13	5	8	2	4	32
		% İstisna	40.60	15.60	25.00	6.30	12.50	100.00
		Toplam	31.00	11.90	19.00	4.80	9.50	76.20
	İkinci tercih	Sayı	3	0	1	0	0	4
		İstisna	75.00	0	25.00	0	0	100.00
		Toplam	7.10	0	2.40	0	0	9.50
	Üçüncü tercih	Sayı	3	1	0	1	0	5
		İstisna	60.00	20.00	0	20.00	0	100.00
		Toplam	7.10	2.40	0	2.40	0	11.90
	Dördüncü Tercih	Sayı	0	0	0	1	0	1
		İstisna	0	0	0	100.00	0	100.00
		Toplam	0	0	0	2.40	0	2.40
Toplam	Sayı	19	6	9	4	4	42	
	İstisna	45.20	14.30	21.40	9.50	9.50	100.00	
	Toplam	45.20	14.30	21.40	9.50	9.50	100.00	



Serbest bölgelerde ticari faaliyetlerin vergi kapsamına alınması, üretim faaliyetlerinin ise vergi istisnasının devam etmesi serbest bölgelerdeki faaliyetleri ticaretten üretime yöneltmiş olabilir. Özellikle serbest bölgelerde vergisel kolaylıklardan yararlanmak amacıyla yatırım kararı alan firmalar ticari faaliyetler vergi kapsamına alındıktan sonra üretim faaliyetine yönelmiş olabilirler. Tablo 33'e göre Bursa Serbest Bölgesi'ndeki firmalar 5084 sayılı Kanun sonrasında ticari faaliyetlerini bırakarak üretim faaliyetine yöneldim sorusuna %45.2'si kesinlikle katılmıyorum, %14.3'ü katılmıyorum, %21.4'ü kararsızım, %9.5'i katılıyorum, %9.5'i kesinlikle katılıyorum cevabını vermiştir. Vergisel kolaylıkları birinci tercih olarak seçen firmaların %40,6'sı kesinlikle katılmıyorum, %15.6'sı katılmıyorum, %25'i kararsızım, %6.3'ü katılıyorum geri kalan %12.5'i kesinlikle katılıyorum cevabını vermiştir. Tabloyu genel olarak değerlendirdiğimizde vergisel kolaylıkları birinci tercih olarak seçen firmaların büyük çoğunluğu 5084 sayılı Kanun sonrasında ticari faaliyetleri bırakarak üretim faaliyetlerine yöneldim görüşüne katılmamaktadır. Bunun nedeni olarak Bursa Serbest Bölgesi'ndeki firmaların büyük çoğunluğunun adı geçen Kanundan öncece sonra da serbest bölgede üretim faaliyetinde ya da hem üretim hem de ticari faaliyette buldukları düşünülmektedir.

Tablo 34. Firmaların KDV İstisnasına Yönelik Görüşleri

1 Kesinlikle katılmıyorum 2 Katılmıyorum 3 Kararsızım 4 Katılıyorum 5 Kesinlikle katılıyorum			KDV İstisnası Kaldırılırsa Serbest Bölgelerdeki Faaliyetimi Sonlandırabilirim.					Toplam
			1	2	3	4	5	
Gelir ve Kurumlar Vergisi istisna	Birinci tercih	Sayı	4	4	5	9	10	32
		% İstisna	12.5	12.5	15.6	28.1	31.3	100
		Toplam	9.5	9.5	11.9	21.4	23.8	76.2
	İkinci tercih	Sayı	1	0	2	0	1	4
		İstisna	25.0	0	50.0	0	25.0	100.0
		Toplam	2.4	0	4.8	0	2.4	9.5
	Üçüncü tercih	Sayı	0	1	1	2	1	5
		İstisna	0	20.0	20.0	40.0	20.0	100.0
		Toplam	0	2.4	2.4	4.8	2.4	11.9
	Dördüncü Tercih	Sayı	0	0	0	0	1	1
		İstisna	0	0	0	0	100.0	100.0
		Toplam	0	0	0	0	2.4	2.4
Toplam	Sayı	5	5	8	11	13	42	
	İstisna	11.9	11.9	19.0	26.2	31.0	100.0	
	Toplam	11.9	11.9	19.0	26.2	31.0	100.0	

Serbest bölgelerde özellikle ticari faaliyet gerçekleştiren firmalar olmak üzere hem ticari hem de üretim faaliyeti gerçekleştiren firmalar açısından KDV istisnası önem arz etmektedir. Serbest bölgeler ve Türkiye arasında yapılan ticaret dış ticaret rejimine tabi olduğundan Türkiye’den serbest bölgelere gönderilen mal ve hizmetler ihracat istisnasına tabi tutulmaktadır. Bu anlamda Tablo 34’e bakıldığında Bursa Serbest Bölgesi’ndeki firmalar KDV istisnası kaldırılırsa bölgede faaliyetlerimi sonlandırabilirim sorusuna %11.9 oranında kesinlikle katılmıyorum, %11.9 oranında katılmıyorum, %19 oranında kararsızım, % 26.2 oranında katılıyorum, %31 oranında ise kesinlikle katılıyorum cevabını vermiştir. Tabloda da görüldüğü üzere Bursa Serbest Bölgesi’ndeki firmalar için serbest bölgeye yapılan mal teslimleri ve hizmet ifalarının KDV’den istisna tutulmasının önem arz ettiğini ve bu istisna kaldırıldığı takdirde firmaların yarından fazlası bölgedeki faaliyetleri sonlandırabileceklerini ifade etmek mümkündür.

Tablo 35. Firmaların Faaliyet Dışındaki Gelirlerin Vergilendirilmesine İlişkin Görüşleri

1 Kesinlikle katılmıyorum 2 Katılmıyorum 3 Kararsızım 4 Katılıyorum 5 Kesinlikle katılıyorum			Serbest Bölgelerdeki Faaliyet Dışı Gelirlerin Vergilendirilmesi Serbest Bölge Mantığına Uygun Değildir.					Toplam
			1	2	3	4	5	
Gelir ve Kurumlar Vergisi istisna	Birinci tercih	Sayı	3	6	4	8	11	32
		İstisna	9.4	18.8	12.5	25.0	34.4	100.0
		Toplam	7.1	14.3	9.5	19.0	26.2	76.2
	İkinci tercih	Sayı	0	0	1	1	2	4
		İstisna	0	0	25.0	25.0	50.0	100.0
		Toplam	0	0	2.4	2.4	4.8	9.5
	Üçüncü tercih	Sayı	1	3	1	0	0	5
		İstisna	20.0	60.0	20.0	0	0	100.0
		Toplam	2.4	7.1	2.4	0	0	11.9
	Dördüncü Tercih	Sayı	0	1	0	0	0	1
		İstisna	0	100.0	0	0	0	100.0
		Toplam	0	2.4	0	0	0	2.4
Toplam	Sayı	4	10	6	9	13	42	
	İstisna	9.5	23.8	14.3	21.4	31.0	100.0	
	Toplam	9.5	23.8	14.3	21.4	31.0	100.0	

Serbest bölgelere sunulan vergisel anlamda istisnalar faaliyet kazancı istisnasını kapsamaktadır. Faaliyet kazancı istisnası, ruhsatta belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere serbest bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetlerden elde edilen kazançları

ifade etmektedir. Serbest bölgelerin bölge dışında gerçekleştirdiği faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar ise istisna kapsamına dahil edilmemektedir. Bununla birlikte faiz, repo ve benzeri gelirler serbest bölge içinde elde edilmiş olmasına rağmen vergi istisnasına kapsamı dışında tutulmaktadır.

Tablo 35'e göre; Bursa Serbest Bölgesi'ndeki firmalar faaliyet dışındaki gelirlerin vergilendirilmesinin serbest bölge mantığına ters düşmesine, %9.5 kesinlikle katılmıyorum, %23.8 katılmıyorum, %14.3 kararsızım, %21.4'ü katılıyorum, %31'i kesinlikle katılıyorum cevabını vermiştir. Tercih sıralamasına göre bakıldığında; gelir ve kurumlar vergisi istisnasını firmaların yatırım kararlarında etkili olan unsurlar içinde birinci ve ikinci tercih olarak seçen firmaların çoğunluğu faaliyet dışındaki gelirlerin vergilendirilmesinin serbest bölge mantığına uygun olmadığı görüşüne katılmaktadırlar. Üçüncü ve dördüncü tercih olarak gelir ve kurumlar vergisi istisnasını seçen firmalar ise bu görüşe katılmamaktadır. Serbest bölgelerdeki yatırım kararında gelir ve kurumlar vergisi istisnasını en önemli unsur olarak gören firmalar, bölgedeki faaliyetleri dışındaki gelirlerin serbest bölge mantığına uygun olmadığını düşünmektedir.

Tablo 36. Firmaların Serbest Bölgelerin Vergi Kaçırmaya İmkan Sağlayan Yerler Olduğuna İlişkin Görüşleri

1 Kesinlikle katılmıyorum 2 Katılmıyorum 3 Kararsızım 4 Katılıyorum 5 Kesinlikle katılıyorum			Serbest Bölgeler Vergi Kaçırmaya İmkan Sağlayan Yerlerdir.				Toplam
			1	2	3	4	
Gelir ve Kurumlar Vergisi istisna	Birinci tercih	Sayı	20	7	4	1	32
		İstisna	62.5	21.9	12.5	3.1	100.0
		Toplam	47.6	16.7	9.5	2.4	76.2
	İkinci tercih	Sayı	3	1	0	0	4
		İstisna	75.0	25.0	0	0	100.0
		Toplam	7.1	2.4	0	0	9.5
	Üçüncü tercih	Sayı	2	2	1	0	5
		İstisna	40.0	40.0	20.0	0	100.0
		Toplam	4.8	4.8	2.4	0	11.9
	Dördüncü Tercih	Sayı	1	0	0	0	1
		İstisna	100.0	0	0	0	100.0
		Toplam	2.4	0	0	0	2.4
Toplam	Sayı	26	10	5	1	42	
	İstisna	61.9	23.8	11.9	2.4	100.0	
	Toplam	61.9	23.8	11.9	2.4	100.0	

Serbest bölgelere tanınan vergisel avantajlar, bu bölgeleri vergiden kaçınma ve ya vergi kaçırma alanları olarak nitelendirilmesine neden olmuştur. Tablo 36'ya göre; serbest bölgelerin vergi kaçakçılığına imkan sağlayan faaliyet alanları olduğuna ilişkin görüşe firmaların %61.9'u kesinlikle katılmıyorum, %23.8'i katılmıyorum, %11.9'u kararsızım, %2.4'ü katılıyorum yanıtını vermiştir. Serbest bölgelerde yatırım kararı alan firmalardan vergisel kolaylıkları birinci tercih olarak seçen firmaların %62.5'i kesinlikle katılmıyorum, ikinci tercih olarak seçen firmaların %75'i, üçüncü tercih olarak seçenlerin %40'ü ve dördüncü tercih olarak seçenlerin %100 kesinlikle katılmıyorum cevabını vermiştir. Bu soruya firmalar tarafından kesinlikle katılıyorum cevabı verilmemiştir. Bursa Serbest Bölgesi'ndeki firmalar serbest bölgelerin vergi kaçırmaya imkan sağlayan yerler olmadığına aksinde denetimin fazla olduğu yerler olduğunu düşünmektedirler.

## SONUÇ

Sanayi devrimi sonrasında gelişen üretim ilişkileri ve günümüzde ulaşılan küresel ekonomik ilişkiler, dışa açık ekonomi politikalarının ve ihracata dayalı büyüme modellerinin yaygın olarak kullanımıyla sonuçlanmıştır. Bu gelişmeler, serbest bölge yapılanmasını ve ekonomide gümrük ve mali mevzuattan kısmen veya tamamen bağımsız alanların oluşturularak kullanımını gerekli kılmıştır. Serbest bölgeler önceleri coğrafi yapılara bağlı olarak ortaya çıkarken, dış ekonomik ilişkilerin gelişimine bağlı olarak, uluslararası ticaret politikalarının bir aracı olarak kullanılmaya başlanmıştır.

Serbest bölgeler Temel iktisat politikalarının, istikrar, büyüme ve bölüşüm amaçlarıyla paralel olarak şekillenen alt amaçlara hizmet etmektedir. Bu amaçlar; ihracatı artırma, yabancı sermaye ve teknoloji girişini artırma ve hızlandırma, ülkenin döviz rezervini artırma ve istihdam imkanlarının artırılması olarak sıralanabilir.

Tüm dünyada yaygın bir uygulama alanı bulan serbest bölgelerin Türkiye’de geçmişi Osmanlı İmparatorluğu dönemine kadar uzanmaktadır. Osmanlı döneminde 1800’lü yıllardan başlayarak Avrupa ülkeleriyle özellikle dış ticaret ve sermaye girişimlerinde ilişkilerini yoğunlaştırılması İmparatorluğun son dönemlerinde serbest bölge olgusunun ele alınmasına neden olmuştur. Bu dönemde uygulanmak istenen serbest bölgeler beklenen sonuçları verememiş ve başarısızlıkla sonuçlanmıştır.

Cumhuriyet döneminde ise serbest bölgelere yönelik çalışmalar hızlandırılarak yasal temellere dayandırılmak istenmiştir. Bu süreçte 1980’li yıllara kadar serbest bölgelere yönelik çok fazla çalışma yapılmamış, yapılan çalışmalar da başarısız olmuştur. 1950’li yıllarda ise Türkiye’de siyasi ve politik anlamda ciddi değişiklikler yaşanmış, dönemdeki serbest bölge girişimleri de küçük çaplı ve sınırlı kaldığından istenilen sonuçlar elde edilememiştir.

20 Ocak 1980 ekonomik istikrar kararlarıyla temelleri atılan yeni ekonomik düzenle birlikte serbest bölge yapılanmasında önemli gelişmeler sağlanmıştır. Türkiye’de 1980’li yıllarda tüm ekonomik yapı, kurum ve politikalar serbest piyasa

ekonomisi temellinde dönüşüme uğratılmıştır. Yeni ekonomik model dışı açık serbest ekonomik modelidir. Yani ithal ikameci politikalar tümüyle terk edilerek, dünya ekonomisi ile entegre olma amacına yönelik bir ekonomi yönetim anlayışı geliştirilmiştir. Bu gelişmelerin, serbest bölge kurulma işletilme mantığına paralel olması nedeniyle bu dönemde girişilen serbest bölge faaliyetlerinde görece olarak başarı sağlanabilmiştir. 1985 yılında yürürlüğe giren 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu günümüz serbest bölgelerinin yasal temelini oluşturmuştur.

1988 yılında, Mersin ve Antalya’da kurulan Serbest Bölgeler ile istenilen sonuçlar elde edilmeye başlanmıştır. Kamuya ait Mersin ve Antalya Serbest Bölgesi’nden sonra ilk özel sektör niteliğindeki Ege Serbest Bölgesi kurulmuştur. Günümüzde ise kamu veya özel sektöre ait toplam on dokuz adet serbest bölge bulunmaktadır.

Serbest bölgeler, 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ile Türkiye’nin siyasi sınırları içinde bulunmakla birlikte, gümrük bölgesi dışında sayılarak vergi, gümrük ve kambiyo mevzuat hükümlerinin dışında tutulmuştur. Bu kanunla serbest bölgelere süresiz ve sınırsız vergi avantajları tanınmıştır.

Vergi kanunlarının uygulanmadığı serbest bölgelerin vergi kaçırma merkezleri olarak görülmesi veya kuruluş temellerindeki amaca hizmet etmemesi gibi nedenlerle bu bölgelere sağlanan avantajlar daraltılmak istenmiştir. Bunun neticesinde serbest bölgelere yönelik yeni yasal düzenlemelere ihtiyaç duyulmuştur. Bu ihtiyacın yansımaları olarak, 06.02.2004 tarihinde yürürlüğe giren 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile serbest bölgelere tanınan vergi avantajlarının kapsamı önemli ölçüde daraltılmıştır. Bu kanun ile birlikte serbest bölgelere tanınan süresiz ve sınırsız avantajların kaldırılmasına rağmen, bu bölgelerde mevcut faaliyette bulunan firmaların kazanılmış haklarını korumak amacıyla belli süreler için istisna uygulamaları devam etmiştir. Yani, kanun beklendiği ölçüde vergisel avantajları ortadan kaldırmadığı gibi, serbest bölgede faaliyet gösteren firmalar açısından hasız rekabet etkisi yaratmıştır. Şöyle ki, 2003 veya 2004 yılının ilk aylarında faaliyet ruhsatı alan firmalar “kazanılmış hak” kavramından hareketle, faaliyet döneliyle sınırlı olma üzere, geniş vergisel avantajlarından yararlanmaya devam edebilmiştir. Buna karşılık, 2004 yılının ikinci yarısından sonra faaliyet ruhsatı alan firmalar

sınırlı ölçüde vergisel avantajlardan yararlanabilmektedir. Özellikle, ticari faaliyet ruhsatına sahip firmalar vergisel avantajları büyük ölçüde kaybetmiştir.

Buna göre; 06.02.2004 tarihinden itibaren faaliyet ruhsatına sahip mükelleflerin ruhsat süreleri boyunca bölgede gerçekleştirdikleri faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar gelir ve kurumlar vergisinden istisna tutulurken, üretim faaliyetlerinde bulunan firmaların elde etmiş oldukları kazançlar ise AB'ye tam üyeliğin gerçekleşeceği vergileme dönemine kadar gelir ve kurumlar vergisinden istisna tutulmaktadır. İstihdam edilen personel ödenen ücretler kanunun yürürlük tarihinden önce faaliyet ruhsatı almış firmalar için 31.12.2008 yılına kadar gelir vergisinden istisna edilmiştir. Bu tarih itibarıyla ise firmaların çalıştırdıkları personellere ödedikleri ücretlerden gelir vergisi ödeme yükümlülüğü ortaya çıkmaktadır.

Serbest bölgelere sağlanan önemli vergi istisnalarından biri olan Katma Değer Vergisi açısından ise bu Kanun ile bir değişiklik olmadığı görülmektedir. Serbest bölgeler ile Türkiye arasında yapılan ticaret dış ticaret rejimine tabi olduğundan dolayı Türkiye'den serbest bölgelere gönderilen mal ve hizmetler ihracat kapsamında olup, KDVK'nın ilgili hükümlerince ihracat istisnasına dahil edilmektedir. 5084 sayılı Kanun öncesinde de sonrasında da serbest bölgelere yapılan teslimler ihracat istisnası sayılmaktadır.

Serbest bölgelere yönelik yapılan vergisel düzenlemelerin serbest bölgelerin işleyişini azaltacağı, ihracat ve yabancı sermaye açısından olumsuz etkileri ortaya çıkarmasının yanında, yurt içi firmalar ile serbest bölgeler arasındaki vergi adaletinin sağlanması, rekabet eksikliğinin giderilmesi noktasında yapılan bu düzenlemelerin gerekli olduğu düşünülmektedir. Ancak yurt içi firmalarına yönelik olarak sağlanan vergi adaletinin, Kanun ile birlikte ticari faaliyetler vergi kapsamına alınırken üretim faaliyetlerinin kapsam dışında bırakılması sonucunda bölgelerdeki üretim ve ticari faaliyet gerçekleştiren firmalar için bozulacağı düşünülmektedir.

Serbest bölgelerdeki ticari faaliyetlerin vergi kapsamına alınması bunun yanı sıra bu tarihten önce veya sonra bölgede üretim faaliyeti gerçekleştiren firmaların kazançlarının AB'ye üyeliğin gerçekleşeceği yılın vergilendirme dönemine kadar gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilmesi, bölgedeki çeşitli faaliyet türlerini üretim faaliyetine kaydırabileceği sonucunu ortaya çıkarabilmektedir. Serbest

bölgelerde sadece üretim faaliyetlerinin vergi kapsamına alınması üretim faaliyeti dışındaki firmaları serbest bölgeden uzaklaştırabilecektir.

Yerli firmaları veya serbest bölgelerin en önemli kuruluş amaçlarından biri olan yabancı firmaların serbest bölgelerde yatırım kararı almalarında bir takım unsurlar etkili olmaktadır. Bu unsurlar içerisinde en etkili unsurun serbest bölgelere tanınan vergi istisnaları olduğu düşünülmektedir. 5084 sayılı Kanun ile önemli ölçüde azaltılan bu vergisel istisnalar firmaların yatırım kararlarını etkilemektedir. Bu amaçla serbest bölgedeki firmaların mevcut vergisel uygulamalarının yatırım kararları üzerinde etkisini değerlendirilmek için Bursa Serbest Bölgesi'nde yapılan anket çalışmasının sonucu, firmaların bölgedeki mevcut vergisel düzenlemelerden hoşnut olmadığını göstermektedir. Yapılan çalışmasıyla Bursa Serbest Bölgesi'ndeki firmalardan büyük bir çoğunluğunun serbest bölgelere tanınan vergi istisnalarından yararlanmak için bölgeye yatırım yaptığı sonucuna ulaşılmaktadır. Yerli, yabancı ve yerli-yabancı ortaklığı olan firmaların çoğu yatırım kararlarında en etkili unsur olarak vergi istisnalarını tercih ettiklerini belirtmektedirler.

Çalışmaya katılan firmalar mevcut vergisel düzenlemelerin üretim ve ticari faaliyet gerçekleştiren firmalar arasındaki vergi adaletini bozduğu kanaatindedir. Bunun dışında 5084 sayılı Kanunun çıkış nedenlerinden biri olan vergi kaçakçılığı hakkında, firmalar serbest bölgelerin vergi kaçakçılığına imkan sağlayan yerler olmadığını tam aksine gümrük firmaları tarafından sıkı bir denetime tabi olan yerler olduğunu düşünmektedir.

Serbest bölgelere yönelik mevcut vergisel istisnalarının daha da azaltılmasıyla bölgeler işlevini yitirerek serbest bölge özelliğini kaybedip organize sanayi bölgelerine dönüşeceği düşünülmektedir. Bölgelere sağlanan en önemli vergi istisnaları KDV istisnası ve üretim faaliyeti gerçekleştiren firmalara sağlanan gelir ve kurumlar vergisi istisnalarıdır. AB'ye üyeliğin gerçekleşeceği yıl itibariyle üretim faaliyetlerine yönelik istisnanın kalkmasıyla serbest bölgelerin azalan avantajları daha da azalacağı ve firmaların buradaki yatırım kararlarını olumsuz yönde etkileyeceği sonucuna varılmaktadır.



## EK

### SERBEST BÖLGELERE TANINAN VERGİSEL AVANTAJLARIN SERBEST BÖLGEDE YATIRIMI TEŞVİK EDİCİ OLUP OLMADIĞINA İLİŞKİN ANKET FORMU

**Sayın katılımcı,**

Bu anket formu, Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsüne bağlı, “**Türkiye’de Serbest Bölgeler ve Vergi Uygulamaları: Bursa Serbest Bölgesi Özelinde Bir Değerlendirme**” adlı Yüksek Lisans Tezi kapsamında bilgi toplamayı amaçlamaktadır.

Anket formunda 29 adet soru yer almaktadır. Sorulara yanıt verme süreniz yaklaşık 15 dakikadır. Araştırmaya katılmak gönüllülük esasına dayalı olup, araştırma sırasında sizden alınan bilgiler araştırmacıda saklı kalacak ve toplanan veriler yalnızca bilimsel amaçla kullanılacaktır. Ankette bulunan sorulara vereceğiniz yanıtların doğruluğu, araştırmanın niteliği açısından oldukça önemlidir. Bu nedenle, ankette bulunan sorulara doğru yanıt vermenizi rica eder, işbirliğiniz için teşekkür ederiz.

**Sorumlu Araştırmacı  
Arş. Gör. Ebru CILLI**

#### BİRİNCİ BÖLÜM

LÜTFEN AŞAĞIDAKİ BİLGİLERDEN FİRMANIZLA İLGİLİ DOĞRU OLAN İFADEYİ İŞARETLEYİNİZ				
1	Firmanızın sermaye yapısı nedir?	A) Yerli	B) Yabancı	C) Yerli- Yabancı Ortaklığı
2	Firmanızın faaliyet ruhsat türü nedir?	A) Ticari Faaliyet		B) Üretim Faaliyeti
3	Firmanızın faaliyet ruhsat dönemi nedir?	A) 2004 Öncesi Dönem		B) 2004 Sonrası Dönem

## İKİNCİ BÖLÜM

LÜTFEN AŞAĞIDA VERİLEN İFADELERİ DİKKATLİCE OKUYUNUZ VE TERCİHİNİZİ, ÖNEM SIRASINA GÖRE, HÜCRE ÜZERİNDE İŞARETLEYİNİZ.				
1. Serbest Bölgede yatırım yapmanızda etkili olan unsurları öncelik sırasını belirtiniz.	1. Tercihim	2. Tercihim	3. Tercihim	4. Tercihim
Gelir ve Kurumlar vergisinden istisna sağlanması				
Dış pazarları daha rahat kontrol imkanı sağlanması				
Yabancı ortak bulma kolaylığı sağlanması				
Hammadde ve yarı mamul temin imkanı sağlanması				

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

LÜTFEN AŞAĞIDA VERİLEN İFADELERE KATILIM DÜZEYİNİZİ, ÖLÇEĞE GÖRE (X) İŞARETİ İLE BELİRTİNİZ.						
ANKET SORULARI						
		KESİNLİKLE KATILMIYORUM	KATILMIYORUM	KARARSIZIM	KATILYORUM	KESİNLİKLE KATILYORUM
1	Serbest bölgede yatırım kararında vergi avantajları etkili olmuştur.					
2	5084 Sayılı kanun sonrasında ticari faaliyetlerimi bırakarak üretim faaliyetine yöneldim.					
3	Serbest bölgelere uygulanan vergi istisnası, bölge dışındaki firmalara karşı, rekabet avantajı sağlıyor.					
4	Vergisel düzenlemeler serbest bölgelerin kuruluş amaçlarını (üretim, istihdam, ihracat yabancı sermaye artışı gibi) destekleyicidir.					
5	Ticari faaliyetlerin vergi kapsamına alınması, serbest bölge faaliyetlerini üretime kaydırıldı.					
6	Üretim gerçekleştiren firmaların vergi istisnasından yararlanması ihracata olumlu katkı sağlıyor.					
7	İhracat bedellerinin yurda getirilme zorunluluğunun kaldırılmış olması serbest bölgelerin bu alandaki avantajını azaltmıştır.					
8	Gümrük işlemlerinin basitleştirilmesi serbest bölgelerin bu alandaki avantajını azaltmıştır.					
9	Üretim faaliyetleri dışındaki faaliyetlerden elde edilen kazançların vergi kapsamına alınmasına rağmen, serbest bölgeler yatırım açısından caziptir.					
10	Serbest bölgeler dışındaki yabancı sermaye yatırımlarına sağlanan kolaylıkların artırılması, serbest bölgelerin bu alandaki avantajını azaltmıştır.					
11	Serbest bölgelerde KDV istisnası kaldırılırsa serbest bölge faaliyetlerimi sonlandırabilirim.					
12	Bölgede her türlü modern altyapının hazır olması faaliyetlerimizi olumlu etkilemektedir.					

13	Bölgenin sağladığı lojistik imkanların niteliği vergi istisnasından sağlanan avantajlardan daha önemlidir.					
14	Serbest bölgeler Türkiye'ye yabancı sermaye girişini ve teknoloji transferini artırmıştır.					
15	Serbest bölgede yatırım yapmış olmam bölge dışındaki faaliyetlerimi olumlu etkiledi.					
16	Serbest bölge gelirlerinden dağıtılan kar paylarının üzerinden yapılan stopaj ortaklık kültürünü olumsuz etkiliyor.					
17	Serbest bölgeye yapılan ithalat ve bölgeden Türkiye'ye mal ithalatında ödenen Serbest bölge fonu önemli bir maliyet unsurudur.					
18	İmalatçı olmayan firmalar açısından 2004 öncesinde faaliyet ruhsatı alanlar ile 2004 sonrasında faaliyet ruhsatı alanlar arasında vergi adaleti bozulmuştur.					
19	Serbest bölgede elde edilen faaliyet dışı gelirlerin vergilendirilmesi serbest bölge mantığına uygun değildir.					
20	Fason olarak yaptırılan işlerden elde edilen kazançların vergi istisnasından yararlandırılmaması faaliyetlerimizi olumsuz etkiliyor.					
21	Serbest bölgeler vergi kaçırma imkanı sağlayan faaliyet alanlarıdır.					
22	Serbest bölgelerin vergi kaçakçılık merkezleri olarak algılanmasında denetim eksikliği önemli bir unsurdur.					
23	Vergi istisnası uygulamaları serbest bölgelerde yatırım kararı almada en önemli unsurdur.					
24	Serbest bölgede faaliyete başlamasaydım yabancı ortaklık kurmam zor olurdu.					
25	Serbest bölgede yatırım yapmada yabancı müşteri ve tedarikçilerim etkili oldu.					

## KAYNAKÇA

### Kitaplar:

Akdoğan, Abdurrahman. **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, Üçüncü Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi, 2001.

Akyürek, T. Engin. **Serbest Bölge: Tanımı-Dünya’da Türkiye’de**, İstanbul: İTO Ekonomik Yayınlar Dizisi, No:14, 1983.

Alacaklıoğlu, A. Suha. **Türkiye’de Serbest Bölgelerin Performansı ve Güncel Yaklaşımlar**, İstanbul: İstanbul Ticaret Odası Yayınları, 1998.

Alpar, Cem. **Dünya’da ve Türkiye’de Serbest Bölgeler**, Ankara: Dost Kitabevi Yayınları, 1985.

Atik, Ahmet Hakan. **Serbest Bölge ve Türkiye’de Serbest Bölgeler**, Ankara: Türkiye Kalkınma Bankası A.Ş. Araştırma Müdürlüğü, 1998.

Bağrıaçık, Atila. **Türkiye’de Belgelerle Uygulamalı Serbest Bölgeler ve Avantajları**, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul: 1999.

Büyüköztürk, Şener. **Sosyal Bilimler İçin Veri Analizi El Kitabı**, Ankara: Pegem Akademi, 2012.

Civan, Nazmi. **Ekonomik Kalkınma Modeli Olarak Serbest Bölge Olgusu**, İstanbul: Aşama Matbaacılık, 2003.

Erdoğan, Engin ve Ener, Meliha. **Küresel Pazarların Ekonomik Üsleri Serbest Bölgeler**, Ankara: Nobel Yayın Dağıtım, 2005.

Erdoğan, Engin **Serbest Bölgeler ve Türkiye’de Bir Model Denemesi**, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, No:110, 1985.

Erkan, Hüsnü ve Tatlıdil, Rezan. **Serbest Bölgelerde Uygulanacak Teşvik Tedbirlerinin Sektörlere Katkıları Yönünden Değerlendirilmesi**, Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği, Ankara: 1990.

Güner, Sedat. **Serbest Bölgeler**, Anadolu Matbaacılık, İzmir: 1995.

- Güner, Sedat. **Serbest Bölgelerde Vergi Kanunlarının Yeri**, Ankara: Gümrük Kontrolörleri Derneği Yayınları, Yayın No: 22, 1999.
- Işık, İsmail ve Çabuk, Mehmet. **Vergi, Muhasebe ve Dış Ticaret Uygulamaları Açısından Serbest Bölgeler**, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007.
- Işık, İsmail. **Sorular ve Cevaplarıyla Serbest Bölgeler**, İzmir: Tesmer Yayınları, 2006.
- İncekara, Ahmet. **Dünya’da ve Türkiye’de Serbest Bölgeler Uygulaması–Mevzuatı**, Temel Dağıtım, İstanbul: 1986.
- Karaca, Hüseyin Akif. **Türk Yabancılar Hukuk bakımından Serbest Bölgelerin Hukuki Rejimi”**, İstanbul: Arıkan Basım Yayım Dağıtım, 2008.
- Karakuzey, Mustafa. **Serbest Bölgeler ve İlgili Mevzuat**, İstanbul: Promete Gümrük Müşavirliği, 2003.
- Kızılot, Şükrü ve Taş, Metin. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Dördüncü Baskı. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2011.
- Köksal, Sadi (der.), **Türkiye’de Serbest Bölgelerin Gelişmesi**, Türkiye’de Serbest Bölge Uygulamalarının Değerlendirilmesi. İstanbul: İktisadi Araştırmalar Vakfı, 1998.
- Öncel, Mualla, Kumrulu, Ahmet ve Çağan, Nami. **Vergi Hukuku**, Ankara: Turhan Kitabevi, 2011.
- Özcan, Faysal. **Dünyada ve Türkiye’de Serbest Bölge Uygulaması**, T.C. Maliye ve Gümrük Bakanlığı, Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı, Yayın No: 1987/293, Ankara: 1986.
- Özdoğan, Bahar, F. **Serbest Bölgeler**, Ankara: Siyasal Kitabevi, 2006.
- Pehlivan, Osman ve Öz, Ersan. **Uluslararası Vergilendirme**, Trabzon: Derya Kitabevi, 2011.
- Pehlivan, Osman, **Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi**, Trabzon: Derya Kitabevi, 2008.
- Sarılı, Mustafa Ali. **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, Ankara: Hermes Baskı Hizmetleri, 2012.
- Selen, Ufuk. **Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi**, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2012.

Sunguroğlu, Ayşe. **Dünyada ve Türkiye’de Serbest Bölge ve Kıyı Bankacılığı**, İstanbul: Su Matbaacılığı, 2003.

Şakar, Ayşe Yiğit. **Vergi Hukukunda Serbest Bölgeler**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2008.

Şenyüz, Doğan, Yüce, Mehmet ve Gerçek, Adnan. **Türk Vergi Sistemi**, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2013.

Taylar, Yıldırım. **Türk Vergi Hukuku Açısından Serbest Bölgeler**, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2008.

Toroslu, M. Vefa ve Durmuş, Cem Niyazi. **Serbest Bölgeler**, İkinci Baskı. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2010.

Toroslu, M. Vefa. **Serbest Bölgeler**, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım, 2000.

Tosuner, Mehmet ve Arıkan, Zeynep. **Türk Vergi Sistemi**, İzmir: Kanyılmaz Matbaası, 2013.

Tuncer, Selahattin (der.), **Serbest Bölgelerin Ekonomiye Katkıları ve Avrupa Serbest Bölgeleri, Serbest Bölgelerin Ekonomiye Katkıları**, İstanbul: İktisadi Araştırmalar Vakfı, 2001.

Tuncer, Selahattin (der.), **Türkiye’de Serbest Bölgelerin Geleceği**, Türkiye’de Serbest Bölge Uygulamalarının Değerlendirilmesi, İstanbul: İktisadi Araştırmalar Vakfı, 1998.

Yalkın, Yüksel Koç. **Genel Muhasebe**, Ankara: Turhan Kitabevi, 2001.

### **Makaleler:**

Akal, Mustafa. “Serbest Bölge Faaliyetlerinin Makroekonomik Etkileri”, **Ekev Akademi Dergisi**, Cilt-Sayı: 6-12, 2002, ss. 51-67.

Arslan, İbrahim ve Yapraklı, Sevdâ. “Serbest Bölgelerin Ekonomik Etkileri: Gaziantep Serbest Bölgesi’nin Etkilerine İlişkin Bir Saha Araştırması”, **Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt-Sayı: 6-2, 2007, ss. 91-102.

Aydın, Fazıl. “Serbest Bölgelerde Vergi İstisnaları”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 247, Nisan 2009, ss. 1-3.

Baş, Seyit Ahmet, “Serbest Bölgelerde Vergi Uygulamaları”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 274, Haziran 2004, ss.102-107.

Başak, Levent. “5810 Sayılı Kanunla Serbest Bölgeler Kanunu’nda Yapılan Değişikliklerin Analizi”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 245, Şubat 2009, ss. 1-7.

- Başaran, Murat. “Serbest Bölgeden Mal İthalinde Vergileme ve Matrah”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 273, Haziran 2011, ss. 1-11.
- Başol, Koray. “Yeni Bir Döviz Kaynağı: Serbest Bölgeler”, **Düşünceler Dergisi**, Sayı: 1, Şubat 1987, ss.76-84.
- Bektaş, Erol, “Serbest Bölgelerde Özel Tüketim Vergisi Uygulaması”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 252, Ağustos 2008, ss.28-30
- Çalışır, Mustafa. “Serbest Bölge Modelleri ve Türkiye’deki Serbest Bölgelerin Kuruluş Amaçları Açısından Değerlendirilmesi”, **Sakarya Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi Ekonomi ve Yönetim Dergisi**, 1998, ss. 105-121.
- Dikili, Ali. “Türkiye Serbest Bölgeleri”, **Ortadoğu Analiz**, Cilt-Sayı: 3-25, Ocak 2011, ss. 52-59.
- Duman, Ömer, “Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesi”, **Vergici ve Muhasebeci ile Diyalog**, Sayı: 169, Mayıs 2002, ss.73-81.
- Erdoğan, Engin. “Serbest Bölgeler ve Türkiye”, **Eskişehir Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt-Sayı: 3-2, Kasım 1985, ss.179-196.
- Ergül, Nuray. “Türkiye için Serbest Bölgelerin Önemi”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 175, Nisan 2003, ss. 95-105.
- Erol, Ahmet. “Serbest Bölgelerde Tanınan Ayrıcalık ve Teşvikler”, **Mükellefin Dergisi**, Sayı: 88, Nisan 2000, ss. 59-66.
- Grubel, G. Herbert. “Towards A Theory of Free Economic Zones”, **Weltwirtschaftliches Archiv**, No: 118, 1982, ss. 39-61.
- Gümüş, Erhan. “Serbest Bölgelerde Vergi Uygulamalarının Değerlendirilmesi”, **Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt –Sayı: 21-1, Ocak 2007, ss. 47-60.
- Güneş, Şibli. “Serbest Bölgedeki Müşterilere Yapılan Hizmetlerin KDV Karşısındaki Durumu”, **Mali Çözüm**, Sayı: 97, Ocak-Şubat 2010, ss. 217-223.
- Gürboğa, Erkan. “Serbest Bölgelerde Katma Değer Vergisi”, **Mali Çözüm**, Sayı: 71, 2005, ss. 38-42.
- Gürboğa, Erkan. “Serbest Bölgelerde ÖTV İstisnası”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 242, Kasım 2008, ss. 1-4.

- Gürboğa, Erkan. “Türkiye’den Serbest Bölgelere Verilen Hizmetler Hangi Tarihten İtibaren Katma Değer Vergisine Tabi Tutulmuştur?”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 242, Ekim 2008, ss. 1-2.
- Hava, H. Tamer. “Serbest Bölgeler ve Ege Serbest Bölgesi: Bir Durum Değerlendirilmesi”, **Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt-Sayı: 14-1, 1999, ss. 113-124.
- Karaduman, Naci ve Yıldız, Zafer. “Serbest Bölge Uygulamalarının Dış Ticarete ve Yabancı Sermayeye Katkıları”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt-Sayı: 7-1, 2002, ss. 133-152.
- Kırıktaş, İlhan. “Serbest Bölgelerde Vergileme Usul ve Esasları-Özellik Arz Eden Hususlar”, **Vergi Dünyası**, Sayı: 278, Ekim 2004, ss. 150-169.
- Kibritçiöğlü, Aykut. “Serbest Bölgelerin Olası Makroekonomik Etkileri ve Bazı Düşündürdükleri”, **Liberal Düşünce Dergisi**, Sayı: 6, 1997, ss. 75-88.
- Kocaman, Çiğdem Berna. “Serbest Bölgelerin Makroekonomik Etkilerinin Değerlendirilmesi: Türkiye Örneği”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt-Sayı: 56-3, 2007, ss. 99-135.
- Kolotoğlu, Olcay. “Serbest Bölgelere Yapılan Teslimlerin Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi Karşısındaki Durumu”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 220, Ocak 2007, ss. 1-4.
- Koroğlu, Ömer. “Serbest Bölgelerin Ülke Ekonomilerine Etkileri”, **Yaklaşım**, Sayı:75, Mart 1999, ss. 66-70.
- Kusago, Takayoshi ve Tzannatos, Zafiris. “Export Processing Zones: A Review in Need of Update”, **Social Protection Discussion Paper**, Issue: 9802, 1998, ss. 1-47.
- Maç, Mehmet. “Serbest Bölgelere İlişkin Mal ve Hizmetlerde KDV İstisnası”, **Mali Çözüm**, Sayı: 77, 2006, ss. 123-134.
- Mercan, Ayşe Nur. “Sınır Ticaretinin Geliştirilmesi ve Sınırların Serbest Yerler Haline Dönüştürülmesi”, **Mevzuat Dergisi**, Sayı: 158, Şubat 2011, ss. 1-16.
- Miyagiwa, F. Kaz. “A Reconsideration of The Welfare Economics of A Free-Trade Zone”, **Journal of International Economics**, No: 21, 1986, ss. 337-350.



- Orhan, Ayhan. "Serbest Bölgelerin Sağladığı Avantajlar: KOSBAŞ Örneği", **Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt-Sayı: 5-1, 2003, ss. 117-131.
- Özçelik, Meltem ve Yadigar, Bahadır. "Dünü, Bugünü ve Geleceği ile Serbest Bölgelerimiz" **DTM Dergisi**, Sayı: (Özel Sayı, Ekim 2003).
- Özçiloğlu, Mehmet ve Sakar, M. Murat, "Sınır Ticareti Uygulaması Sorunlar ve Çözüm Önerileri", **Girişimcilik ve Kalkınma Dergisi**, Cilt-Sayı: 6-1, 2011, ss.21-43.
- Özel Bülten, "Serbest Bölgelere Tanınan Vergisel Avantajlar", Sayı 2010/7, 2010.
- Öztürk, Lütfü, Değer, Kemal ve Değer, Sevgi. "Kentsel Ekonomik Büyümede Serbest Bölgeler Politik veya Ekonomik Tercih mi?" **Atatürk Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt-Sayı: 23-1, Ocak 2009, ss. 363-377.
- Öztürk, Lütfü. "Serbest Bölgelerdeki Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları: Dünyadaki Uygulamalara Teoriler Işığında Bir Bakış", **Akdeniz İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt-Sayı: 4-7, 2004, ss. 110-128.
- Paksoy, Sadettin ve Güllü, Mehmet. "Serbest Bölgeler Üzerine Bir Araştırma: Gaziantep Örneği", **Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt-Sayı: 10-35, 2011, ss.113-133.
- Sezgin, Bülent. "Serbest Bölgelerde İstihdam Edilen Personele Ödenen Ücretlerin Vergilendirilmesi", **Mali Çözüm**, Sayı: 102, Kasım-Aralık 2010, ss. 165-180.
- Tahir, Jamil. "An Assessment of Free Economic Zones (FEZs) in Arab Countries: Performance and Main Features", **Working Paper**, Issue: 9926, 1998, ss. 1-25.
- Tekin, Ahmet. "Menkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi", **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı:7, Aralık 2002, ss. 269-296.
- Torres, A. Raúl. "Free Zones and the WTO Agreement on Subsidies and Countervailing Measures", **Global Trade and Customs Journal**, Volume-Issue: 2-5, 2007, ss. 217-223.
- Türkgenci, Gizem. "Türkiye Serbest Bölgelerinin Kalkınmaya Etkisi", **Uluslararası Ekonomik Sorunlar Dergisi**, Sayı: 34, 2009, ss. 49-57.
- Uslu, Kamil. "Serbest Bölgelerin Kuruluşları, Teknik Yönden Genel Olarak İşleyişi ve Türkiye Yönünden Değerlendirilmesi", **Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Cilt-Sayı: 4, 1-2, 1987, ss.189-201.

Uzay, Nisfet ve Tıraş, Hayrettin H. “Serbest Bölgelerin Ekonomik Etkileri: Kayseri Serbest Bölgesi İçin Bir Uygulama”, **Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı: 26, 2009, ss. 247-277.

Yıldız, Zafer. “Türkiye’de Serbest Bölgeler ve Mersin Serbest Bölgesi: Bir Durum Değerlendirmesi”, **Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yönetim ve Ekonomi Dergisi**, Sayı: 6, 2000, ss. 303-314.

Yiğit, Mehmet. “Gümrük Birliği Bağlamında Türkiye’de Serbest Bölgeler ve Doğrudan Yabancı Sermaye Girişine Etkileri”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi**, Sayı:15, 1999, ss. 197-221.

Yurttutan, Beytullah. “Serbest Bölgelerde Katma Değer Vergisi Uygulaması”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 189, Haziran 2004, ss. 95-100.

#### **Tezler:**

Arslan, Abdullah. “Serbest Bölgelerde Özellikli Muhasebe İşlemleri ve Vergi Boyutu”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, 2009.

Arslan, Erdal. “Serbest Bölgeler ve Serbest Bölgelerin Türkiye Ekonomisine Katkısı”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi, 2005.

Bulut, İlhan. “Serbest Bölgelerin Bugünü ve Geleceği Bakımından Vergi ve Teşvik Politikaları: Türkiye Örneği, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi, 2005.

Çiçek, Serdar. “Serbest Bölgelerde Vergilendirilme: 5084 Sayılı Kanun Öncesi ve Sonrası Durum Analizi”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, 2005.

Demir, Volkan. “Serbest Bölgelerde Faaliyet Gösteren Sanayi İşletmelerinde Muhasebe Organizasyonu ve Bir Öneri”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, 1999.

Demirtaş, Emine. “Türkiye’de Vergisel Açından Serbest Bölgeler”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, 2006.

Düzenli, Celal. “Doğrudan Yabancı Yatırımların Gelişmekte Olan Ülke Ekonomilerine Etkileri: Serbest Bölgeler Açısından Bir Analiz”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, 2006.

Erbaş, Ali Kürşat. “Serbest Bölgelerde Vergilendirme Sorunları ve Çözüm Önerileri”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, 2010.

Kani, Canan. “Türkiye’de Serbest Bölge Uygulamaları Sorunları ve Avrupa Birliği Uygulamaları İle Karşılaştırma”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, 2007.

Öztürk, Lütfü. “Serbest Bölgeler ve Bölgesel Kalkınmadaki Yeri”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Atatürk Üniversitesi, 1998.

Ural, Özge. “Avrupa Birliği ve Türkiye’de Serbest Bölgelerin Vergilendirilmesi”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, İstanbul, 2009.

### **Özelge ve Tebliğler:**

Maliye Bakanlığı’nın 04.01.2005 tarih ve 63/6314-420/000169 sayılı Özelgesi.

Maliye Bakanlığı’nın 12.11.1998 tarih ve 62/6228-1164/4083 sayılı Özelgesi.

Maliye Bakanlığı’nın 15.01.1999 tarih ve 62/6203- 462/1822 sayılı Özelgesi.

85 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği.

191 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği.

4 Seri No’lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği.

26 Seri No’lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği.

39 Seri No’lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği.

93 Seri No’lu KDV Genel Tebliği.

1 Seri No’lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği.

1 Seri No’lu Özel İletişim Vergisi Genel Tebliği.

345 Seri No’lu Vergi Usul Hukuku Genel Tebliği.

### **İnternet Kaynakları:**

Başak, Levent. “5084 Sayılı Kanun Hükümleri Uyarınca Tam Mükellefiyete Tabi Kurumlarca Serbest Bölgelerden Elde Edilen Kazançların Vergilendirilme Esasları”, (E-Yaklaşım, Sayı:9, Nisan 2004), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=4374>, [18 Haziran 2013].

- Başak, Levent. “2006 Yılından Geçerli Olmak Üzere Serbest Bölgelerde Defter Tutma Esasları”, (**E-Yaklaşım**, Sayı: 30, Ocak 2006), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=6209>, [20 Haziran 2013].
- Başer, Metin. “Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Uygulaması”, [http://www.resulkurt.com/artikel.php?artikel\\_id=2436](http://www.resulkurt.com/artikel.php?artikel_id=2436), [10 Haziran2013].
- Bursa Serbest Bölgesi Kurucu ve İşleticisi A.Ş. ,”Hakkımızda”, <http://www.buseb.com/?s=sayfa&id=1>, [17 Haziran 2013].
- Çiğdem Çekçekoğlu, “Serbest Bölgeler ve Serbest Bölgedeki Faaliyetlerin Vergi Mevzuatı Karşısındaki Durumu-I”, (**E-Yaklaşım**, Sayı: 116, Ağustos 2002), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=738>, [07 Şubat 2013].
- Çiğdem Çekçekoğlu, “Serbest Bölgeler ve Serbest Bölgedeki Faaliyetlerin Vergi Mevzuatı Karşısındaki Durumu-II”, (**E-Yaklaşım**, Sayı: 117, Eylül 2002), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=3221>, [08 Haziran 2013].
- Demirbilek, Kadir ve Öztürk, Fatih. “Serbest Bölgede Faaliyet Gösteren Bankalarda Açılan Hesaplar Üzerinden GVK’nun 94’ncü Maddesi Gereğince Yapılacak Stopaj Hakkında Değerlendirme”, (**Vergi Sorunları**, Sayı: 189, Haziran 2004), [http://www.vergisorunlari.com.tr/makale\\_login.aspx?makaleno=1127](http://www.vergisorunlari.com.tr/makale_login.aspx?makaleno=1127), [20 Mayıs 2013].
- Ebiri, Kevser Altay. “Serbest Bölgelerde Sağlanan Vergisel Teşvik ve Avantajlar”, (Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı: 26, Şubat 2006), [http://www.lebiblyalkin.com.tr/dergi\\_icerik.asp?dicerik\\_id=21](http://www.lebiblyalkin.com.tr/dergi_icerik.asp?dicerik_id=21), [08 Şubat 2013].
- Ekodialog.com, “Uluslararası Dış Ticaret Genel Bilgileri”, [http://www.ekodialog.com/uluslararasi\\_ekonomi/dis-ticarette-finansman-sekilleri.html](http://www.ekodialog.com/uluslararasi_ekonomi/dis-ticarette-finansman-sekilleri.html), [15 Mart 2013].
- Encyclopaedia Britannica, “Free-Trade Zone”, <http://global.britannica.com/EBchecked/topic/218417/free-trade-zone>, [11 Şubat 2013].
- Erçakar, Mehmet Emin, “Serbest Bölgeler: Teorik Yaklaşım”, (**İş, Güç Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi**, Cilt-Sayı: 6-1, 2004), <http://www.isguc.org/?p=article&id=206&cilt=6&sayi=1&yil=2004>, [7 Şubat 2013].

- Jamie D, “Free Trade Zones: What are They and How Can Small Businesses Benefit?”, (25.06.2010), <http://www.sba.gov/community/blogs/community-blogs/business-law-advisor/free-trade-zones-what-are-they-and-how-can-smal>, [11 Şubat 2013].
- Kökbulut, İsmail. “100 Soruda Şirketler İçin Transfer Fiyatlandırması Kitapçığı”, 2008, <http://www.ozdogrular.com/content/view/3827/175/>, [26 Şubat 2013].
- Koroğlu, Ömer. “Serbest Bölge Türleri ve Ortak Özellikleri” (**E-Yaklaşım**, Sayı: 74, Şubat 1999), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=1724>, [01 Mart 2013].
- Koroğlu, Ömer. “Serbest Bölge”, (**E-Yaklaşım**, Sayı: 73, Ocak 1999), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=1723>, [14 Şubat 2013].
- Koroğlu, Ömer. “Serbest Bölgelerde Sağlanan Teşvikler”, (**E-Yaklaşım**, Sayı: 77, Mayıs 1999), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=1727>, [28 Şubat 2013].
- Köse, Nurettin. “Serbest Bölgeler ve Bu Bölgelerde Katma Değer Vergisi Uygulaması-II”, (**E-Yaklaşım**, Sayı: 147, Mart 2005), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=5274>, [31 Mayıs 2013].
- Köse, Nurettin. “Serbest Bölgelerde Katma Değer Vergisi Uygulaması-I”, (**E-Yaklaşım**, Sayı: 146, Şubat 2005), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=5191>, [30 Mayıs 2013].
- Muhasebe Türk, “Reeksport Nedir?” <http://muhasebeturk.org/ecopedia/402-r/3343-reeksport-nedir-ne-demek-anlami-tanimi.html> [10 Haziran 2013].
- Müstehlik, Mehmet. “Serbest Bölgelerde Vergi Uygulamalarında Son Durum”, (**E-Yaklaşım**, Sayı: 196, Nisan 2009), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=9903>, [15 Mayıs 2013].
- Öztürk, Lütfü “Avrupa Birliği Sürecinde Serbest Bölgeler”, (2003) (<http://www.docstoc.com/docs/40083771/AVRUPA-B%20B0RL%20B0%20C4%9E%20B0-S%20C3%9CREC%20B0NDE-SERBEST-B%20C3%96LGELER>), [14 Mart 2013].
- Pehlivan, Yafes. “Serbest Bölgelerde Katma Değer Vergisi İstisna Uygulamaları”, (**E-Yaklaşım**, Sayı: 148, Nisan 2005), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=5394>, [1 Haziran 2013].

- Tekin, Cem. “ 5084 Sayılı Kanunla Serbest Bölgeler Kanunu’nda Yapılan Değişiklikler Uyarınca Serbest Bölgelerden Elde Edilen Kar Paylarının Vergilendirilmesi”, (**E-Yaklaşım**, Sayı: 138, Haziran 2004), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=4554>, [18 Mayıs 2013].
- Tolu, Abdullah. “Kullanılmak ve Tüketmek Üzere Serbest Bölgelere Gönderilen Mallarda KDV Karmaşası Giderildi”, (**E-Yaklaşım**, Sayı: 185, Mayıs 2008), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=8708>, [30 Mayıs 2013].
- Tolu, Abdullah. “Serbest Bölgelere Yapılan Hizmet İhracatı KDV’ye Tabi mi?”, (**E-Yaklaşım**, Sayı: 138, Haziran 2004), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=4465>, [31 Mayıs 2013].
- Toroslu, M. Vefa. “Serbest Bölgelerde Mal Teslimlerinde KDV Uygulaması”, (**E-Yaklaşım**, Sayı: 192, Aralık 2008), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=9483>, [1 Haziran 2013].
- Turan, Süleyman. “Özel Tüketim Vergisine Tabi Malların Serbest Bölgelere İhracında ÖTV Uygulaması”, (**E-Yaklaşım**, Sayı: 43, Şubat 2007), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=7329>, [10 Haziran 2013].
- Türkiye Cumhuriyeti Ekonomi Bakanlığı, “Serbest Bölge Uygulamaları”, [http://www.ekonomi.gov.tr/upload/DA703403-D8D3-85664520E0494976974B/Genel\\_Bilgi.pdf](http://www.ekonomi.gov.tr/upload/DA703403-D8D3-85664520E0494976974B/Genel_Bilgi.pdf), [10 Mart 2013].
- Türkiye Cumhuriyeti Ekonomi Bakanlığı, “Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği”, [http://www.ekonomi.gov.tr/upload/9BC90AFF-19DB-2C7D-3D91239DC8149C83/seb\\_yonetmelik.pdf](http://www.ekonomi.gov.tr/upload/9BC90AFF-19DB-2C7D-3D91239DC8149C83/seb_yonetmelik.pdf), [21 Mart 2013].
- Türkiye Cumhuriyeti Ekonomi Bakanlığı, “Serbest Bölgeler Yurtdışı Yatırım ve Hizmetler Genel Müdürlüğü” <http://www.ekonomi.gov.tr/index.cfm?sayfa=B9A0F7B8-D8D3-8566-452052D664353835>, [13 Mart 2013].
- Türkiye Cumhuriyeti Ekonomi Bakanlığı, “Tarihçe”, <http://www.ekonomi.gov.tr/index.cfm?sayfa=tarihce>, [13 Mart 2013].
- Türkiye Cumhuriyeti Ekonomi Bakanlığı, [http://www.ekonomi.gov.tr/upload/DB1BBB17-D8D3-8566-4520C0D1B086B3A9/sb\\_firma.pdf](http://www.ekonomi.gov.tr/upload/DB1BBB17-D8D3-8566-4520C0D1B086B3A9/sb_firma.pdf), [15 Mart 2013].
- Türkiye Cumhuriyeti Ekonomi Bakanlığı, [http://www.ekonomi.gov.tr/upload/DB34665C-D8D3-8566-452098676F5BF929/sb\\_hacim.pdf](http://www.ekonomi.gov.tr/upload/DB34665C-D8D3-8566-452098676F5BF929/sb_hacim.pdf), [15 Mart 2013].

Türkiye Cumhuriyeti Ekonomi Bakanlığı, [http://www.ekonomi.gov.tr/upload/DB6F37DD-D8D3-8566-4520F5FD36A65F54/sb\\_ulke.pdf](http://www.ekonomi.gov.tr/upload/DB6F37DD-D8D3-8566-4520F5FD36A65F54/sb_ulke.pdf), [20 Mart 2013].

Türkiye Cumhuriyeti Ekonomi Bakanlığı, [http://www.ekonomi.gov.tr/upload/DBDB67AA-D8D3-8566-4520EDCD58CAB995/sb\\_istihdam.pdf](http://www.ekonomi.gov.tr/upload/DBDB67AA-D8D3-8566-4520EDCD58CAB995/sb_istihdam.pdf), [15 Mart 2013].

Uyanık, Atila. “Serbest Bölgeler ve BSMV Uygulamaları”, <http://212.58.19.130/NR/rdonlyres/36BA58CD-3CBA-4E81-8662-F0C8CCA5E19F/864/%C4%B0NCELEMEARA%C5%9ETIRMA2.pdf>, [06 Haziran 2013], ss. 48-57.