

Doç. Dr. Selçuk BUYRUKOĞLU<sup>1</sup> Öğr. Gör. Mustafa Hakan ŞİMŞEK<sup>2</sup> 

1. Sivas Cumhuriyet Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, sbuyrukoglu@cumhuriyet.edu.tr

2. Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi, Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu, Finans Bankacılık ve Sigortacılık Bölümü, Maliye Programı, mhsimsekk@gmail.com

## Türkiye’de Vergi Planlaması Aracı Olarak Serbest Bölgeler

### Özet

Vergi planlaması, kârlarını maksimize etmek isteyen işletmelerin ödemekle mükellef oldukları vergileri muafiyet, istisna, yasal boşluk ve indirim gibi olanaklardan yararlanarak minimize etmek amacıyla davranışlarını yönetmesi olarak tanımlanabilir. Bu plan, aynı zamanda mükelleflere tanınmış kanuni bir hak olup, başta anayasa olmak üzere uluslararası sözleşmelerde ve kanunlarda mükelleflere tanınmıştır. Dünyada küreselleşme çabaları ve buna bağlı olarak küreselleşme hızındaki artış işletmeleri üretim maliyetlerini düşürerek rekabet koşullarını korumaya itmekte, bu süreç işletmeleri vergi planlaması yapma mecburiyetinde bırakmaktadır. Bu nedenle mükellefler üzerlerindeki vergi yüklerini fazla bulduklarında organizasyonlarını daha az vergi ödeyecekleri alanlara (ülke, bölge veya sektör gibi) kaydırabilmektedirler. Bu alanlardan biri olan serbest bölgeler, devletler tarafından ihracat gelirlerini artırabilmek amacıyla geniş teşvik olanakları ile desteklenmekte ve bu noktada işletmeler için elverişli bir vergi planlama aracı olmaktadır.

Bu çalışmanın amacı, vergi planlaması ve serbest bölgeler hakkında kavramsal ve yapısal bilgiler verdikten sonra, Türkiye’deki mevcut uygulamalar üzerinden serbest bölgelerin nasıl vergi planlama araçlarından biri olarak kullanıldığını göstermektir.

**Anahtar Kelimeler:** Vergi Planlaması, Serbest Bölgeler, Vergisel Avantajlar, Türkiye.

**JEL Sınıflama Kodları:** F38, H26, K34.

## Free Zones as a Tax Planning Tool in Turkey

### Abstract

Tax planning can be defined as the management of the behavior of businesses that want to maximize their profits in order to minimize the taxes they are obliged to pay by taking advantage of opportunities such as exemption, exception, legal loophole and discount. This plan is also a legal right recognized to taxpayers and has been recognized to taxpayers in international conventions and laws, especially in the constitution. Globalization efforts in the world and, accordingly, the increase in the pace of globalization push enterprises to maintain competitive conditions by reducing production costs, and this process obliges enterprises to carry out tax planning. Therefore, taxpayers can shift their organizations to areas where they will pay less tax (such as countries, regions, or sectors) when they find the tax burden on them excessive. Free zones, which are one of these areas, are supported by states with wide incentive opportunities in order to increase export revenues and become a convenient tax planning tool for businesses at this point.

The aim of this study, after giving conceptual and structural information about tax planning and free zones, show how free zones are used as one of the tax planning tools through current practices in Turkey.

**Keywords:** Tax Planning, Free Zones, Tax Advantage, Turkey.

**JEL Codes:** F38, H26, K34.

## 1. Giriş

Günümüzde bireyler ve işletmeler hem daha fazla kamusal hizmet almak hem de daha az vergi ödemek istemektedirler. Devletlerin ise doğal olarak kendilerinden yerine getirilmesi talep edilen hizmetler arttıkça bu hizmetlerin finansmanında kullanacakları vergi gelirlerine olan ihtiyaçları artmaktadır. Pek çok işletme sadece yurt içinde değil aynı zamanda yurtdışında da faaliyetlerde bulunup, gelir kazandırıcı faaliyet yürüttüklerinden dolayı vergi sonrasında elde edecekleri kârlarını maksimize etmeye çalışmaktadır. Bu isteklerinin gerçekleşme koşullarından biri de ödeyecekleri vergileri bir plan dâhilinde azaltmak anlamına gelen vergi planlaması yapmalarıdır. Bu nedenle vergi planlaması işletmeler açısından hem bir vergi stratejisi hem de farklı bir bakış açısıyla vergiden kaçınma davranışıdır.

Serbest bölgelerin tarihsel açıdan kökeni ilk çağlarda serbest şehirlere kadar gitmektedir. Bu şehirlerde ekonomik ve siyasi kontroller tamamen veya kısmen uygulanmamıştır. Bu nedenle geçmişten günümüze serbest bölgeler, liberal ekonomik anlayışın en somut örneklerinden biri olmuştur.

Kavramsal olarak serbest bölgeler, bir ülkenin siyasi sınırları içinde olmakla birlikte özellikle dış ticaret ve gümrük sınırlamaları dışında tutulan bölgelere denilmektedir. En yalın haliyle belirli bir alanda coğrafya olarak sınırlandırılmış yerler olarak ifade edilen serbest bölgelerin ülkeler açısından kuruluş gerekçeleri arasında ihracatı teşvik etmek, doğrudan yabancı sermaye yatırımı çekmek, istihdam alanı yaratmak, döviz rezervlerini artırıcı işlemler yapmak, ekonomik büyümeyi hızlandırıcı etki yapmak gibi amaçlar bulunmaktadır.

İşletmelerin ise organizasyonlarını serbest bölgelere kaydurmalarındaki amacın gümrük vergisi başta olmak üzere vergi, resim ve harç istisnasından, katma değer vergisine yönelik

desteklerden (mal ve hizmet alımı gibi) ve bölgeler arası gelişmişlik farklarının azaltılması amacına yönelik sunulan bazı vergisel avantajlardan yararlanabilmek olduğu söylenebilir. Hedeflenen bu amaçlara ulaşabilmek için ülkeler serbest bölgelerde faaliyet yürüten işletmelere kendi mevzuatsal sınırları çerçevesinde çeşitli teşvik ve avantajlar sunmaktadırlar. Bu uygulamalara gümrük vergisi, damga vergisi ve harçlar açısından muaflik, katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi istisnası, ürünlerin süresiz serbest bölgelerde vergisiz olarak kalmasının serbest olması, yurtdışına kâr transfer etme serbestisi gibi uygulamalar örnek olarak gösterilebilir.

Bu çalışmada vergi planlaması hakkında kavramsal bilgiler verildikten sonra, vergi planlaması yapılmasının işletmeler açısından önemine, vergi planlaması yapılırken kullanılan araçlara ve vergi planlaması yapılmasının taşıdığı avantaj ve dezavantajlarla ilgili bilgilere yer verilmiş; akabinde ise pek çok kaynakta bir vergi planlama aracı olarak ifade edilen serbest bölgelere değinilmiştir. Bu kapsamda öncelikle serbest bölgeler hakkında kavramsal bilgilere, Türkiye özelinde serbest bölgelere ve bu bölgelerin mükellef açısından gümrük, gelir, kurumlar, katma değer, özel tüketim ve damga vergisi ile harçlar açısından sağladığı avantajlara yer verilmiştir.

## 2. Vergi Planlaması Kavramı ve Kapsamı

### 2.1. Vergi Planlamasının Tanımı ve Önemi

Tarihsel açıdan vergi planlaması ilk kez 1920’li yıllarda Alman maliyeci ve vergi hukukçuları tarafından “işletme vergiciliği” olarak ifade edilmiştir (Eroğlu ve Eftekin, 2015-240). İşletme vergiciliği Almanya’dan Amerika’ya “*tax planning*” yani “*vergi planlaması*” olarak geçmiştir. Türkiye ise vergi planlaması ile II. Dünya Savaşı’ndan sonra Hitler Almanyasından kaçarak Türkiye’ye gelen bilim adamlarının etkisiyle diğer ülkelere

göre daha çabuk tanışmıştır (Tuncer, 2008:10). Türkiye’de her ne kadar son dönemlerde adı daha sık telaffuz edilmeye başlansa da henüz tam anlamıyla oturmuş bir kavram değildir (Eroğlu ve Eftekin, 2015-240).

Kavramsal olarak vergi planlaması, vergi mükelleflerince ödenmek zorunda olunan vergileri yasal sınırlar içinde kalınarak azaltma gayreti olarak tanımlanabilir (Yılmaz Önder, 2017-1). Devletler verginin oran ve mükelleflerini genişleterek veya yeni vergiler koyarak vergi gelirlerinde artış sağlamaya çalışırken; şirketler ise ülkelerin vergisel açıdan çeşit, tarife, oran gibi farklılıklarını dikkate alıp yatırımlarını planlayarak vergisel yüklerini hafifletmeye çalışmaktadırlar (Eroğlu ve Eftekin, 2015:234). Vergi planlaması yapmak özellikle çok uluslu şirketler açısından sermayenin maliyetini azaltan bir faktördür. Bu nedenle ülkeler eğer vergi gelirlerini korumak adına vergi planlaması yapma yollarını kapatıyorlarsa, bu durumda şirketler yatırımları koruyabilmek için teşvik ve krediler yoluyla sermayenin maliyetini düşürücü diğer unsurlara ağırlık vereceklerdir (Hong ve Smart, 2010:91).

Uluslararası anlamda vergi planlamasının kapsamını, çok uluslu şirketlerin ülkeler arasındaki ticari bağlantıları ve bu bağlamda farklı ülkeler arasındaki ikili vergi anlaşmalarıyla ortaya çıkan avantajlar oluşturmaktadır. Dolayısıyla işletmelerin uluslararası anlamda vergi planlaması yapmalarına dayanak teşkil eden anlaşmalar, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları olarak adlandırılmaktadır (Gökten ve Karabudak, 2017:549). Bu nedenle vergi planlaması günümüzde çok uluslu şirketlerin kuruluş yeri seçiminde ve organizasyonlarını yürütmeye göz önünde bulundukları kriterlerden biri haline gelmiştir. Bir başka deyişle vergi planlaması, işletmelerin mevcut durumdaki unsurları göz önünde bulundurarak gelecekte ne karar verecekleri, bu doğrultuda ne zaman ve nasıl faaliyet gösterecekleri sorularına çözüm aradıkları

bir süreçtir. Dolayısıyla vergi planlaması, vergisel düzenlemelerin çizmiş olduğu sınırlar içerisinde işletmelerin vergi yüklerini en aza indirebilmek amacıyla izledikleri yollara denilmektedir. Bu nedenle rasyonel açıdan vergi planlaması yapılabilmesi için yapılacak ilk şey ilgili vergi kanunlarını iyi bilmek ve tahlil etmek, sonrasında ise bu kanunların sağladığı tüm hakları kullanarak vergi yükünü azaltabilmektir. Tüm bu süreç sonucunda elde edilen kazanıma vergi planlaması adı verilmektedir (Şişman, 2003: 33). İşletmeler vergi planlaması yaparak bir nevi kanunsal yetkilerini kullanmakta, ödeyecekleri vergileri en düşük düzeye çekmekte ve aynı zamanda herhangi bir suç da işlememektedirler (Eroğlu ve Eftekin, 2015:241).

Vergi planlaması, günümüzde anayasa, uluslararası sözleşmeler ve kanunlar gibi yazılı normlarda mükelleflere tanınmış yasal bir hak statüsündedir. OECD’nin “Mükelleflerin Hak ve Yükümlülükleri Raporu”nun “vergi mükelleflerine tanınan temel haklar” bölümünde mükelleflerin ödemeleri gerekenden daha fazla vergi ödememeleri gerektiği, aynı zamanda ödenecek verginin doğru şekilde tespiti açısından mükelleflerin ilgili vergi dairesine danışabilmesi ve vergisel avantajlardan yararlanabilmesi gerektiği belirtilmiştir (OECD, 2003:4).

Vergi planlaması, teorik olarak vergi, planlama ve işletme unsurlarının bir araya gelmesi ile şekillenmiştir. Gelirin elde edilmesinden ödenecek verginin belirlenmesine kadar geçecek sürenin vergisel açıdan planlanarak ödenecek verginin minimize edilmesi gerekmektedir (Bala, 2007:2). Bu duruma bağlı olarak, Bala (2007), geleneksel vergi planlamasının adımlarını tablo 1’deki gibi sıralamıştır. Bu açıdan işletmeler bünyesinde çalışan vergi uzmanları, vergi planlama yöntemlerini kullanarak yasal yollardan ödeyecekleri vergileri azaltarak gelir artışı elde etmeye çalışmaktadırlar (Yılmaz Önder, 2017:5-6).

**Tablo 1. Geleneksel Vergi Planlama Adımları**

Sıra No	İşlem	Unsur
1		Toplam Gelir
2	-	Dışlamalar
3	=	Brüt Gelir
4	-	Yasal İndirimler
5	=	Vergiye Tabi Gelir
6	x	Vergi Oranı
7	=	Toplam Vergi
8	-	Vergi Kredisi, Vergi İadesi & Vergi İndirimi
9	=	Ödenecek Vergi

**Kaynak:** Bala, 2007:8.

## 2.2.Vergi Planlama Araçları

Vergi planlaması dar anlamda vergiden kaçınma yerine kullanılmakta, bu anlamda vergiden kaçınma amacını gerçekleştirirken genellikle vergi boşlukları ve vergi belirsizliklerinden yararlanılmaktadır (Scholes vd., 1990:627). Vergi planlamasında vergi yasalarında yer alan indirim, istisna ve muafiyet gibi araçlardan azami ölçüde yararlanarak vergisel yükümlülüğü azaltma amacı vardır (Bala, 2007:5). Dolayısıyla vergi planlama araçları vergisel yükümlülükleri azaltmak amacıyla kullanışlı tüm araçlara denilmektedir (Yılmaz Önder, 2017:7).

İşletmeleri vergisel açıdan planlama yapmaya teşvik eden pek çok faktör bulunmakta olup, bunlar arasında vergi mevzuatının basitliği ve anlaşılabilir oluşu, vergi denetimlerinin sık ve etkin oluşu, vergi cezalarının caydırıcılığı, muhasebe ve müşavirlik hizmetlerini yürütenlerin beyanname verme konusundaki titizlik ve hassasiyetleri, vergi aflarının sıklığı ve vergi ahlakı ve bilinci kavramlarıdır.

Vergi mevzuatının basit ve kolay anlaşılır oluşu, yalın bir dille kaleme alınan ve herkes için anlaşılabilir olan vergi kanunlarının toplumda vergi ahlâkının oluşmasında ve böylece vergi bilincinin gelişmesinde etkili olduğu bilinmektedir (Kaynar Bilgin, 2011:262). Dolayısıyla bu durum idarenin vergi maliyetlerini düşürerek bireylerin vergi kaçırmasına ya da vergiden kaçınmasına yol açmayacak, böylece vergi yönetimi ve sonucunda vergi planlaması kolaylaşacaktır. Aksi takdirde mükellefler tarafından anlaşılamayan karmaşık vergi mevzuatları vergi yönetim maliyetlerinin artmasına ve vergi kanunlarının adaletsiz olduğu izlenimi kazandırılarak vergi uyumunun azalmasına ve kayıtdışı ekonominin artmasına yol açabilecektir (Aslanoğlu, 2008-201). Zira vergi sistemi karmaşıklaştıkça mükellefler nezdinde bu durum tespit mekanizmalarının zayıflayacağı algısı oluşturarak onları vergiden kaçınma veya kaçırma davranışı sergilemeye itmekte, bu durum neticesinde olay yargıya intikal ettiğinde ise idare aleyhine kararlar çıkmasına neden olarak vergi uyumunu bozmaktadır (Tunçer, 2002:109).

İşletmeleri vergi planlaması yapmaya yönelten durumlardan bir diğeri, vergi idaresinin etkin ve sık olarak gerçekleştireceği vergi denetimleridir (Şenyüz vd., 2022:180). Bir toplumda vergi denetimlerinin azalması veya etkinsizliği mükelleflerin yasal düzene olan inançlarını zedeleyerek vergi planlama davranışından uzaklaştırmakta ve onları gelirlerini gizleyerek vergiden kaçınma veya vergi kaçırma davranışına sevk etmektedir (Öz Yalama ve Gümüş, 2013:81).

Vergi cezalarının açık ve net olması, bununla birlikte vergisel yönden cezalandırılması gereken durumlar karşısında idarenin ve yargı organlarının her türlü yaptırımın uygulanacağı konusunda gösterecekleri kararlılık vergi mükelleflerini vergi kaçırma yerine vergisel yüklerini azaltabilmek amacıyla vergi planlaması yapmaya sevk edecektir (Bayraklı vd., 2004:211:212).

Vergi idareleri ve vergi mükellefleri arasında aracılık görevi gören muhasebeci ve mali müşavirlerin, gerek mükelleflerce vergiye tabi gelir ve kazanç unsurlarının beyannamede gösterilmesi konusundaki hassasiyetleri, gerekse de vergi kaçakçılığının tespitine yönelik vergi denetimlerindeki etkinliklerinin artırılması mükellefleri farklı arayışlardan uzaklaştırarak vergi planlaması yapmaya sevk edecektir (Kutlar, 2021:35-36).

Vergi aflarının sık yapılması, ilgili dönemdeki vergi gelirlerinin miktarını artırıp kamu alacaklarının tahsilatını hızlandırması anlamında gösterdiği olumlu etkinin yanında, uzun dönemde vergi bilincini azaltmakta, vergi uyumunu ve cezaların caydırıcılık etkisini düşürerek kayıtdışı ekonomiyi artırmaktadır. Bu durum aynı zamanda mükellefleri vergi planlama faaliyetlerinden uzaklaştırarak, vergilendirmede eşitlik ve adalet ilkelerini zedeleyerek vergi mevzuatına olan uyumu da azaltmaktadır (Edizdoğan ve Gümüş, 2013:108).

Bireylerin sahip olduğu vergi bilinci ve ahlâki ile tüm mükellefler nezdinde gerçekleşecek vergi uyumu arasında yakın bir ilişki bulunduğu gözlenmiştir (Buyrukoğlu ve Altunakar Mercan, 2020:2014). Zira mükellefler vergiyi ödeyip ödememe hususunda pek çok husustan etkilemekte olup; bu durum neticesinde ya yasal haklarından olan vergi planı yaparak ya da yasadışı yollarla vergi kaçırma yollarını kullanarak vergi yükümlülüğünü azaltmak veya sona erdirmek istemektedirler (Ömürbek vd., 2007:104-105).

İşletmeler vergi planlamasını temel olarak yedi başlık özelinde sınıflandırmaktadırlar. Bu başlıklar uygulama yeri açısından, zaman açısından, uygulanabilirlik açısından, risk açısından, sonuç odaklılık açısından, fonksiyonellik ve yapısal olarak sınıflandırılmaktadır.

**Tablo 2. Vergi Planlamasının Sınıflandırılması**

Vergi Planlamasının Sınıflandırılması	1-Uygulama Yeri Açısından Sınıflandırma	1-a)Bir Ülkeyi İlgilendiren Araçlar 1-b)Birden Çok Ülkeyi İlgilendiren Araçlar	
	2-Zaman Açısından Sınıflandırma	2-a)Kısa Dönemli Araçlar 2-b)Uzun Dönemli Araçlar	
	3-Uygulanabilirlik Açısından Sınıflandırma	3-a)Basit Araçlar 3-b)Karmaşık Araçlar	
	4-Risk Açısından Sınıflandırma	4-a)Riskli Araçlar 4-b)Risksiz Araçlar	
	5-Sonuç Odaklı Sınıflandırma	5-a)Vergi Yükünü Erteleyici Araçlar 5-b)Vergi Yükünü Kaldırıcı Araçlar	1)Vergiyi Doğuran Olayı Ortadan Kaldırıcı Araçlar 2)Ödenecek Vergi Yükünü Ortadan Kaldıracak Araçlar
	6-Fonksiyonel Sınıflandırma	6-a)Gider Artırıcı Araçlar 6-b)Gider Azaltıcı Araçlar	
	7-Yapısal Sınıflandırma	7-a)Hemen Uygulanabilir Araçlar 7-b)Ek Yapı Gerektiren Araçlar	

**Kaynak:** Uğur ve Kömürçüler, 2008:35; Şişman, 2003:33-34.

Uygulama yeri açısından sınıflandırma, vergi planının sadece ülke sınırları içinde mi yoksa diğer ülkeleri de kapsayıcı şekilde uluslar

arası mı gerçekleştirildiği bilgisini vermektedir. Zaman açısından sınıflandırma, vergi planlama araçların bazılarının kısa, bazılarının ise uzun dönemli olarak kullanılacağını söylemektedir. Uygulanabilirlik açısından sınıflandırmada, vergi planlaması yapmanın kolay olduğu vergi araçlarına sahip vergilerin tespit edilerek bu vergilere yoğunlaşmaktadır. Risk açısından sınıflandırmada, vergi planlaması sonucunda kullanılan araçların vergi idaresi ile mükellefi karşı karşıya getirecek türden olup olmadığı belirlenmektedir. Sonuç odaklı sınıflandırmada, vergi yükünün kullanılan araçlarla ertelenerek dolaylı bir vergi kredisi mi ortaya çıkacağı, yoksa vergiyi doğuran olayın topyekün ortadan kaldırılarak vergi yükünden mi kurtulunacağı ile ilgilidir. Fonksiyonel sınıflandırmada temel amaç kullanılan vergi planlama araçları ile mükellefin geliri azaltılarak veya gideri artırılarak ödenecek vergi miktarı düşürülmeye çalışılmaktadır. Son olarak yapısal sınıflandırmada ise, vergi planlama araçlarının kullanılabilmesi için yapısal düzenlemelere ihtiyaç duyulup duyulmadığına yönelik yapılan sınıflandırmadır. Buna göre bazı vergi araçları sistemin olağan işleyişi içinde vergi planlaması yapma olanağı verirken, bazı vergi araçlarını kullanabilmek vergisel açıdan yapısal bir takım düzenlemeler yapmayı gerektirir.

### 2.3. Vergi Planlaması Yapılmasının Avantaj ve Dezavantajları

Vergi planlamasından en yüksek faydanın sağlanması, avanaj sağlayan durumlardan maksimum fayda sağlayacak şekilde yararlanılması, vergisel açıdan fayda sağlamayan hususların ise minimize edilmesi ile gerçekleşebilmektedir (Bala, 2007:8). İşletmelerin vergi planlaması yapmasının mükellefler ve vergi gelirlerindeki olumlu artış göstermesi bakımından ise devlet açısından çeşitli avantajlar taşıdığı söylenebilir. Bu avantajlar aşağıdaki şekilde sıralanabilir:

- İşletmeler vergi planlaması yaparak vergi oranlarının düşük olduğu sektörlere yatırım yapabilirler. Örneğin zirai kazanç elde edecekleri alanlara yatırım yaparak düşük vergi ödemek vergi planlaması olarak değerlendirildiği gibi, şirketleşmeye giderek kurumlar vergisi mükellefi olarak artan oranlı gelir vergisi yerine sabit oranlı kurumlar vergisine tabi olarak kanunda tanınan indirim, istisna ve muafiyetlerden yararlanabilirler (Karaca, 2021:266).
- Vergi planlaması yapmayan işletmelere göre daha az vergi ödeyerek ellerinde kalan likit fonları yatırıma yönlendirebilmekte, böylece ölçüğe göre artan getiri olanaklarından yararlanarak diğer işletmelere göre rekabet güçlerini artırmaktadırlar (Edizdoğan vd., 2011:234)
- Kayıt dışılık oranı fazla olan ülkelerde kayıt dışı çalışan işletmelerle rakip olan diğer işletmeler vergi planlamasından yararlanarak piyasada rekabet koşullarını dengelemeye çalışmaktadırlar (Eroğlu ve Eftekin, 2015:241).
- Vergi planlaması mükelleflere tanınmış kanuni bir hak olduğundan bu hakların varlığı mükelleflerin vergilere uyum düzeyini yükseltici etkide bulunarak vergi kaybını azaltabilmektedir (Buyrukoğlu ve Şimşek, 2022:267).
- Vergi denetiminin sık ve etkili olduğu gelişmiş ülkelerde vergi planlaması yapmak işletmeler açısından önemlidir. Zira denetimin etkin olması işletmelerin vergi planı yapmak yerine vergi kaçırmayı seçmek arasındaki ödünleşmeyi vergi planı yönüne çekmektedir.
- Vergi planlaması yapılması işletmeleri mal ve hizmet alış satışlarında da planlı davranmaya sevk ederek karşılaşacakları krizlerle başa çıkmada daha güçlü bir duruş sergilemektedirler (Birinci, 2009:117).

- Vergi planlaması yapan işletmeler yönetim, ortaklık yapısı ve finansal durum gibi konularda zamanında veri temin edecek şekilde iç dinamiklerini oluşturdukları için kurumsallaşmaya daha hızlı adapte olmaktadır (Garbarino, 2011:298).
  - Vergi planlaması yapılmasının genelde olumlu sonuçları olmakla birlikte işletmeler ve devlet açısından zaman zaman olumsuz sonuçlar ortaya çıkardığı da görülmektedir. Bu olumsuz sonuçlar aşağıdaki şekilde sıralabilir:
- Vergi kanunlarında yer alan boşlukların kanunsal sınırlar dahilinde mükelleflerce vergi planlamasında kullanılması vergi matrahında daralmaya yol açarak vergi gelirlerinin azalmasına neden olmaktadır.
- Vergi planlaması yapılması bazen işletmelerin planlarına aykırılık oluşturmaktadır (Eroğlu ve Eftekin, 2015:242).
- Vergi kaçakçılığının ve kayıt dışı ekonominin yüksek olduğu ülkelerde hükümetlerce vergi planlamasını özendirici çalışmalar, bu olumsuzlukları toplumda pekiştirerek kara para aklama faaliyetlerinin de artmasını beraberinde getirmektedir (Nar, 2015:935).

### 3.Serbest Bölge Kavramı ve Kapsamı

Günümüzde ülkeler öncelikle ekonomik anlamda yer kazanabilmek sonrasında ise varlıklarını koruyabilmek amacıyla dünya pazarlarından daha fazla pay alabilme çabası içerisindeyler. Bu durumun sağlanabilmesi de ülkelerin yatırım ve üretimlerini artırmalarına, yeni istihdam olanakları sağlamalarına, yabancı sermaye girişini hızlandıracak formüller bulmalarına ve teknolojik gelişmeleri takip ederek bunları kullanmalarına bağlı olduğu söylenebilir. Bu nedenle ülkeler son dönemlerde dış finansman ve ticaret

olanaklarından daha fazla yararlanmak amacıyla, kendi siyasi sınırları içinde kalmasına rağmen gümrük sınırları dışında olduğunu yasalarla kabul ettikleri “Serbest Bölge” veya “Nitelikli Sanayi Bölgesi” olarak adlandırılan ve çeşitli vergisel istisnalar tanınan avantajlı bölgeler kurmaktadır (Altay, 2016:1).

#### 3.1. Serbest Bölgelerin Tanımı, Özellikleri ve Amaçları

Serbest bölgeler, bir uluslararası liman veya havaalanı yakınında özel amaçlarla kurulan, ülkenin gümrük alanı dışında tutulmakla birlikte gümrüksüz olarak malların ithal edilebildiği, depolanabildiği, çeşitli işlemlerden geçirilebildiği, üretim amacıyla kullanılabilir ve malların ulusal gümrük bölgelerine girmediği müddetçe gümrük vergisinin tahsil edilmediği; diğer vergisel yükümlülüklerin ise asgari düzeye indirildiği bölgelere verilen isimdir (Ortakarpuz, 2020:14).

Serbest bölgeler, bir ülkenin siyasi sınırları içinde olmakla birlikte hukuki, mali ve iktisadi açıdan özel düzenlemeler yapılarak farklı uygulamaların yürütüldüğü ve diğer bölgelerden ayrı bir konumda tutulan yerler olarak tanımlanmaktadır (Saraçoğlu ve Özcan, 2021:7). Bu nedenle serbest bölgelerin kuruluş gayesinin küresel ekonomik yapı içerisinde serbest dolaşımdaki mal ve sermaye transferinden daha fazla pay almak olduğu söylenebilir. Serbest bölgeler ülkeler açısından ihracatı artırarak dış ticaretin gelişmesinde etkin ve çağdaş bir kurum olarak kabul edilmektedir (Gümüş, 2007:47-48). Serbest bölgeler kurulurken dikkate alınan hususlar arasında bölgesel faktörler, pazar ihtiyacı, pazara yakınlık, nüfus, büyük limanlara, otoyollara ve/veya uluslararası havaalanlarına yakınlık anlamındaki stratejik konum gibi unsurların etkili olduğu görülmektedir (Koçak, 2016:44). Serbest bölgelerin taşıdıkları genel özellikler ise şu şekildedir (Altay, 2016:6-7; Gümüş, 2007:49; Ortakarpuz, 2020:16-18):

- Serbest bölgeler ülkelerin gümrük bölgesi dışında kabul edilmekle birlikte siyasi sınırları dışında değildirler.
- Serbest bölgelerin sınırları kesin olarak belirlenmiş olup bazen bir limanın, bazen de bir şehrin bütünü kapsayabilmektedir.
- Serbest bölgelerde ikamet ve konaklama amaçlı yerleşime izin verilmemektedir.
- Serbest bölgeler her ne kadar fiziken ülke sınırları içinde yer alsa da ülkenin diğer bölgelerinde geçerli olan dış ticaret ve gümrük mevzuatından muaf tutulmuşlardır.
- Serbest bölgelerde başta ithalat ve ihracata yönelik faaliyetler olmak üzere depolama, bankacılık ve sigortacılık, araçların bakım ve onarımı, yükleme ve boşaltma gibi hizmetler ve endüstriyel faaliyetler yürütülebilmektedir.
- Serbest bölgenin sınırları içerisinde yer aldığı ülkeden serbest bölgelere gönderilen mallar ihraç edilmiş sayılırken tersi durum ithalat kapsamında değerlendirilir. Ancak serbest bölgeden diğer ülkelere gönderilen mallar için herhangi bir gümrük işlemi söz konusu değildir.
- Serbest bölgelerde işlemler konvertibl dövizlerle yapılmakta; ayrıca bu bölgeler hükümetler, resmi kurumlar, gerçek ve tüzel kişilerce işletilebilmektedir.
- Serbest bölgeleri bünyesinde barındıran ülkelerin ortak özelliklerine bakıldığında, bu ülkelerin genellikle uluslararası transit yollar üzerinde bulunan gelişmiş kara, deniz ve hava ulaşım olanaklarına sahip oldukları görülmektedir.

3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun 1. maddesi serbest bölgelerin kuruluş amacı hakkında bilgi vermektedir. Söz konusu kanuna göre serbest bölgeler ihracata yönelik yatırım ve üretimi teşvik etmek, doğrudan yabancı yatırımları

ve teknoloji girişini hızlandırmak, işletmeleri ihracata yönlendirmek ve uluslararası ticareti geliştirmek; ayrıca bu bölgelerin kurulması, yer ve sınırlarıyla faaliyet konularının belirlenmesi, yönetimi, işletilmesi, bölgelerdeki yapı ve tesislerin teşkili ile ilgili hususları düzenlemek amacıyla kurulduklarını belirtmektedir. Serbest bölgeler bunun yanında istihdam olanaklarını artırmak, ithalatın maliyetini düşürmek, gelir ve nüfus dağılımındaki çarpıklığın düzelmesine yardımcı olmak ve bölgesel ticaretin gelişmesine katkı sunmak amacı da taşımaktadırlar (Koçak, 2016:44).

Ülkeler arasında hedeflenen hususlarda farklılıklar görülse de temel olarak serbest bölgelerin kuruluş amaçları şu şekilde ifade edilebilmektedir (Altay, 2016:2-3; Koçak, 2016:47; Gümüş, 2007:48; Ortakarpuz, 2020:15-16; Saraçoğlu ve Özcan, 2021:16):

- Geleceğin sektörlerini belirleyerek bu sektörlerin teşviklerinden maksimum seviyede yararlanmalarını sağlamak,
- Ülkenin kalkınmasında serbest bölgelere lokomotif görevi vererek uygun koşulları sağlamak,
- Yeni ekonomi politikalarının denenmesine fırsat tanımak,
- İhracatı artırarak ihracata yönelik yatırım ve üretimi olumlu yönde etkilemek,
- Serbest bölgelerin ülkenin gümrük bölgesi dışında kabul edilmiş olmasından kaynaklı olarak başta gümrük vergisi olmak üzere üreticilere vergisel avantaj sağlamak; böylece onların maliyetlerini düşürerek diğer bölgelere göre fiyat rekabeti kazandırmak,
- Yurt dışında elde edilmiş kârların herhangi bir kısıtlamaya tutulmadan ülkeye transferini kolaylaştırmak,



- Ülkeye yabancı para girişini artırmak,
- Üreticilerin girdi ihtiyaçlarını uygun maliyetle ve sürekli olarak temin etmek,
- Dış ticaret ve dış finansman olanaklarından daha fazla yararlanarak ekonomiye dinamizm ve canlılık kazandırmak,
- Dış göçü düşürerek istihdamı artırmak,
- Dünyadaki tüm serbest bölgelerin herhangi bir kısıtlamaya tabi tutulmadan yerli ve yabancı tüm pazarlara kolay erişimi sağlamak,
- Başvuru, kuruluş ve faaliyet süreçlerinde bürokratik işlemleri en aza indirgeyerek işletmelere avantaj sağlamak,
- Yabancı sermaye girişini ve yeni teknoloji kullanımını artırmak, böylece ülkenin dünya ekonomisinde söz sahibi olmasını sağlamaktır.

Serbest bölgeler tanım, amaç, kanuni düzenlemeler ve işlevsel açıdan farklı özellikler taşısa da uygulamada buldukları ülkelerin yapısal ve ekonomik özelliklerine ve kuruluş önceliklerine göre değişiklik gösterebilmektedirler. Bu değişikliklere göre serbest bölgelerin; serbest ticaret bölgesi, serbest liman, serbest çevre, serbest üretim bölgesi, gümrüksüz bölge, ikiz fabrika, kıyı bankacılığı, transit bölge, ihraç ürünleri işletme bölgesi gibi türleri bulunsa da uygulamada genel olarak serbest ticaret bölgesi (free trade zones) ve serbest üretim bölgesi (free production zones) olarak ikiye ayrılmaktadır (Arslaner ve Çobanoğlu, 2016:3). Serbest ticaret bölgelerinde daha çok depolama, ürünlerin paketlenmesi, hazırlanması, reeksport, transit ticaret şeklinde olmakta, endüstriyel üretim faaliyetlerine izin verilmemekte iken; serbest üretim bölgeleri ise çeşitli endüstriyel faaliyetlerin yapıldığı, ucuz emek, hammadde, pazara yakınlık ve vergi muafiyetleri gibi çeşitli sebeplerle tercih edilen bölgelerdir (Yılmaz Önder, 2017:71-72).

### 3.2. Türkiye’de Serbest Bölgeler ve Serbest Bölgelerin Hukuki Altyapısı

Osmanlı Devleti’nde Kanuni Sultan Süleyman’ın Fransızlara tanıdığı kapitülasyonlar serbest bölgelerin ilk örneklerinden birini teşkil etmektedir (Saraçoğlu ve Özcan, 2021:29). Türkiye’de serbest bölgelerin hukuki temeli 1927 yılında kabul edilen 1132 sayılı “Serbest Mıntıka Kanunu” ile atılmış, bu kapsamda ilk imtiyaz 1928 yılında Tophane rıhtımında otomobil, kamyon ve traktör montajı yapmak üzere Ford Motor Company’ye verilmiş ancak; istenilen verim alınamadığı için uygulamadan vazgeçilmiştir. Serbest bölgelerle ilgili mevzuat düzenlemeleri 1946 yılında 4893 sayılı Şark Halı ve Kilimleriyle Benzeri ve Hayvan Postları İçin Kurulacak Serbest Yer Hakkında Kanun, akabinde ise 1953 tarihli 6209 sayılı Serbest Bölge Kanunu ile yapılan düzenlemeler izlemiştir, fakat bu düzenlemeler işlerlik kazanamamıştır. Takip eden 1965, 1969, 1973 ve 1976 yıllarında 6209 sayılı Kanun ve Serbest Bölge Nizamnamesi TBMM’ye intikal ettirilerek kanunlaştırılmaya çalışılmış ancak başarılı olunamamıştır (Alay, 2016:17).

1980’li yılların başlarında yeni iktisat politikalarının uygulamaya konulmasıyla serbest bölgelerle ilgili ilk hukuki düzenleme 15.06.1985 tarih ve 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ile atılmıştır. Kanunun ilk yürürlüğe girdiği tarihte serbest bölgelerde vergi, resim ve harçlara ilişkin mükellefiyet hükümlerinin uygulanmayacağı, tam ve dar mükelleflerin serbest bölgelerde yürüttükleri faaliyet sonucu elde ettikleri kazanç ve iratlarını Türkiye’nin diğer yerlerine getirildiğinin kambiyo mevzuatı ile belirlenmesi halinde gelir ve kurumlar vergisinden muaf tutulacakları düzenlenmiştir. Serbest bölgelere verilen vergisel anlamdaki bu imtiyaz 29.01.2004 tarih ve 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Hakkında Kanunla bir geçiş süreci öngörülerek yürürlükten kaldırılmıştır (Gümüş, 2007:47-48). 5084 sayılı kanun serbest bölgeleri gümrük bölgesi dışında kabul ederek gümrük ve kambiyo

mükellefiyetine ilişkin hükümler uygulanmayacağı düzenlenmiş, böylece serbest bölgeler 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) kapsamına alınarak vergi istisnaları daraltılmıştır. 12.11.2008 tarih ve 5810 sayılı kanun ise serbest bölgeleri Türkiye Gümrük Bölgelerinin parçaları saymakla birlikte serbest dolaşımda olmayan eşyanın herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmaksızın ve serbest dolaşıma sokulmaksızın, gümrük mevzuatında öngörülen haller dışında kullanılmamak ya da tüketilmemek kaydıyla konulduğu, ithalat vergileri ile ticaret politikası önlemlerinin ve kambiyo mevzuatının uygulanması bakımından Türkiye Gümrük Bölgesi dışında olduğu kabul edilen ve serbest dolaşımdaki eşyanın bir Serbest Bölgeye konulması nedeniyle normal olarak eşyanın ihracına bağlı olanaklardan yararlandığı yerler olarak tanımlamıştır (İSMMMO-TESMER, 2012).

Türkiye'de kurulan ilk serbest bölgeler 11.03.1985 tarihli Bakanlar Kurulu Kararı ile kurulan Mersin ve Antalya serbest bölgeleridir (Saraçoğlu ve Özcan, 2021:29). Serbest bölgelerin kurulmasında gözetilen amacın ülkedeki yatırımı ve üretimi artırmak olduğu söylenebilir (Koçak, 2016:44). İlk kurulduklarında 21 olan serbest bölge sayısı 2022 yılı ocak

itibarıyla 18 olup, bu bölgelerde toplam 84.265 kişi istihdam edilmektedir (Ticaret Bakanlığı(a), 2022; Ticaret Bakanlığı (c), 2022:54). Günümüz itibarıyla Türkiye'de bulunan serbest bölgelere Şekil 1'de yer verilmiştir.

### Şekil 1. Türkiye'de Faaliyette Bulunan Serbest Bölgeler



**Kaynak:** Ticaret Bakanlığı (c), 2022:54.

İhracatın artarak endüstriye dayalı kalkınmanın yaşanmasında serbest bölgelerin ana aktör olduğu fikrinin benimsenmesiyle, başta gelişmekte olan ülkelerde olmak üzere dünyada serbest bölgelerin sayısı hızla artış göstermiştir. Sayıca en fazla Asya ve Güney Amerika ülkelerinde görülen serbest bölgelerin, gelişmekte olan ülkelerde ihracat ürünleri işletme bölgeleri şeklinde kurulduğu; gelişmiş ülkelerde ise serbest ticaret bölgesi şeklinde kuruldukları görülmektedir. Türkiye'de ise hem üretim hem de ticarete yönelik ikili bir durum ortaya çıkmaktadır (Altay, 2016:1-2).

Tablo 3'te Türkiye'de yer alan serbest bölgelerin 2017-2021 yılları arasındaki ticaret hacimlerinde meydana gelen değişim görülmektedir. 2017 yılında serbest bölgelerin toplam ticaret hacmi 20 milyar \$ iken bu rakam 2021 yılında %25 oranında artarak yaklaşık 25 milyar \$ seviyesine yükselmiştir. Serbest bölgeler



içinde ticaret hacminin 2017-2021 yılları arasında en fazla olduğu bölgenin ise Ege Serbest Bölgesi olduğu görülmektedir.

**Tablo 3. Türkiye’de Bulunan Serbest Bölgelerin 2017-2021 Yılları Arasındaki Ticaret Hacimleri**

Bölgeler (1.000.000\$)	2017	Pay (%)	2018	Pay (%)	2019	Pay (%)	2020	Pay (%)	2021	Pay (%)
İstanbul End. ve Tic.	3.097	15,2	2.535	12,1	2.078	10,6	2.019	9,2	2.344	9,5
Ege	4.328	21,2	4.404	21,0	4.151	21,1	3.849	17,5	4.672	19,0
İstanbul İht. (AHL)	1.136	5,6	1.078	5,1	603	3,1	3.639	16,5	74	3,2
Mersin	3	14,4	2.962	14,2	2.802	14,3	2.521	11,4	3.353	13,6
İstanbul Trakya	1	6,2	1.306	6,2	1.293	6,6	1.344	6,1	1.54	6,3
Bursa	2	8,7	1.918	9,2	1.901	9,7	1.709	7,7	2.113	8,6
Avrupa	2	10,0	2.310	11,0	2.125	10,8	2.016	9,1	2.912	11,8
Antalya	723	3,5	669	3,2	778	4,0	840	3,8	996	4,0
Kocaeli	586	2,9	577	2,8	755	3,8	739	3,4	1.097	4,5
Kayseri	853	4,2	949	4,5	969	4,9	1.064	4,8	1.469	6,0
İzmir	351	1,7	492	2,3	719	3,7	676	3,1	893.000	3,6
Samsun	82	0,4	141	0,7	108	0,6	159	0,7	173	0,7
Adana Yumurtalık	815	4,0	1.199	5,7	1.166	5,9	1.279	5,8	1.970	8,0
Gaziantep	33	0,2	39	0,2	85	0,4	62	0,3	107	0,4
Tübitak-MAM Tek.	66	0,3	70	0,3	68	0,3	82	0,4	90	0,4
Trabzon	286	1,4	249	1,2	18	0,1	1	0,0	27	0,1
Denizli	27	0,1	32	0,2	38	0,2	58	0,3	69	0,3
Rize	918	0,0	0,2	0,0	0	0,0	0,008	0,0	0	0,0
Toplam	<b>20.379</b>	<b>100</b>	<b>20.929</b>	<b>100</b>	<b>19.656</b>	<b>100</b>	<b>22.058</b>	<b>100</b>	<b>24.618</b>	<b>100</b>

**Kaynak:** Ticaret Bakanlığı (b), 2022.

Ticaret Bakanlığı tarafından yayımlanan “Ekonomik Görünüm Şubat 2022” raporuna göre serbest bölgeler arasında yer alan İstanbul Atatürk Havalimanı’nın “hizmetler ve yazılım”, Antalya’nın “yat inşaatı ve medikal aletler”, Kocaeli’nin “gemi inşaatı”, Avrupa ve Mersin’in “hazır giyim”, Bursa’nın “otomotiv alt endüstrileri”, İzmir’in “deri”, Tübitak-MAM’ın “ar-ge faaliyetleri” ve Adana-Yumurtalık’ın “gemi tamir ve bakımı” alanlarında sektörel olarak yoğunlaştıkları bildirilmiştir. Bu durum Tablo 4’ te görülmektedir.

**Tablo 4. Serbest Bölgelerin Sektörel Yoğunlaşması**

Serbest Bölge	Sektörel Yoğunlaşma
İstanbul AHL	Hizmetler ve Yazılım
Antalya	Yat İnşaatı ve Medikal Aletler
Kocaeli	Gemi İnşaatı
Avrupa	Hazır Giyim
Mersin	Hazır Giyim
Bursa	Otomotiv Alt Endüstrileri
İzmir	Deri
Tübitak-MAM	Ar-Ge Faaliyetleri
Adana-Yumurtalık	Gemi Tamir ve Bakımı

**Kaynak:** Ticaret Bakanlığı(c), 2022:57.

Serbest bölgelerin nerelere kurulacağı ve sınırlarının ne olacağı konusunda Cumhurbaşkanı yetkili kılınmıştır (3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu, 1985-md.2). Serbest bölgeler, Türkiye Gümrük Bölgesi'nin parçaları olarak kabul edilmişlerdir. Bu bölgeler temel olarak ülkede dolaşımda olmayan eşyanın herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmaksızın ve serbest dolaşıma sokulmaksızın, gümrük mevzuatında öngörülen haller dışında kullanılmamak ya da tüketilmemek kaydıyla kurulan yerlerdir. Bu nedenle ithalat vergileri, ticaret politikası önlemleri ve kambiyo mevzuatının uygulanması bakımından Türkiye Gümrük Bölgesi dışında kabul edilmektedirler (3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu, 1985-md.6). Serbest bölgelerde gümrük ve kambiyo mükellefiyetine dair mevzuat hükümleri uygulanmamakta, tutulmak zorunda olunan defter ve belgelere ilişkin olarak, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun hükümlerine bağımlı olmaksızın Hazine ve Maliye Bakanlığı düzenleme yapmaya yetkili kılınmıştır (3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu, 1985-md.6).

### 3.3. Serbest Bölgelerde Faaliyette Bulunan Firmalara Sunulan Avantajlar

Serbest bölgeler dünya üretim hacminin yaklaşık %15'ini bünyelerinde barındırmaktadırlar. Bu nedenle gelişmiş ülkelerde işgücü maliyetlerindeki yüksekliğe bağlı olarak ortaya çıkan yüksek vergilerin firma kârlılıklarını azaltması, gelişmekte olan ülkelerde ise düşük milli gelir nedeniyle yüksek büyüme oranlarını yakalayabilmek için ihtiyaç duyulan doğrudan yabancı sermaye yatırımlarını çekebilmek amacıyla serbest bölgelere yönelim artmaktadır (Arslaner ve Çobanoğlu, 2016:7). Bununla birlikte serbest bölgeler, bünyelerinde faaliyet yürüten işletmelere ve ülkeye bazı avantajlar sunmaktadır. Bu avantajlar, vergi dışı ve vergisel avantajlar olarak iki kısımda ele alınabilir.

#### 3.3.1. Serbest Bölge Firmalarına Sunulan Vergi Dışı Avantajlar

Serbest bölgelerde faaliyette bulunan firmalara vergi dışında sunulan olanaklar arasında elektrik, yakıt vb. kaynakların ucuz temin edilmesi, işçi haklarını kısıtlayan grev yasağı gibi düzenlemeler, üretim faaliyetleri için önceden kurulmuş altyapı, faaliyet sonrası meydana gelen kârın tamamen yabancı ülkeye transfer imkânı ve ticaret prosedürlerinin azaltılarak ithalat ve ihracatın hızlandırılması sayılabilir (Saraçoğlu ve Özcan, 2021:9). Serbest bölgelerin bünyesinde faaliyet gösteren firmaların elde ettikleri vergi dışı avantajlar genel hatlarıyla şu şekilde ifade edilebilir (Ticaret Bakanlığı (c), 2022-53; Ticaret Bakanlığı (d), 2022; Koçak, 2016:47; İSMMMO-TESMER, 2012; Saraçoğlu ve Özcan, 2021:16-18; Arslaner ve Çobanoğlu, 2016:8-9; Ortakarpuz, 2020:30-33):

- Serbest bölgelerde faaliyet yürüten firmalara herhangi bir ticari kısıtlama uygulanmadığından yerli ve yabancı tüm pazarlara erişim olanakları vardır. Bu sebeple serbest bölgeler endüstriyel park ve transit merkezi olarak kabul edilmektedirler.

- Bu bölgelerde faaliyet yürüten firmalara düşük maliyetli ihracat kredisi verilebilmektedir.
- Serbest bölgeler ucuz iş gücüne bağlı istihdam alanı ortaya çıkardıkları için gerek yeni istihdam ortaya çıkarılması, gerekse de işsizliğin azalmasını sağlayarak ülke ekonomisine katkıda bulunurlar. Ayrıca bu bölgelerde çalışan işçilerin sendikal ve grev haklarının bulunmaması işletmeler açısından çalışan sürekliliği sağlamaktadır.
- AB ve Gümrük Birliği kriterlerinin gerektirdiği serbest dolaşım belgeleri temin edilmektedir.
- Eşitlik prensibi çerçevesinde serbest bölgelerde faaliyet gösteren tüm yerli ve yabancı firmalar teşvik ve avantajlardan eşit seviyede yararlanabilmektedir.
- Diğer serbest bölge firmaları ile rekabet edilebilmesi için hammadde temininde tedarik zinciri avantajlarından yararlanma imkânları vardır.
- Her türlü ticari ve sınai faaliyetlere uygun ucuz altyapı imkânı sunulmaktadır.
- Azaltılmış bürokratik prosedür ve dinamik işletme yönetimi ve asgari düzeye indirilmiş devlet müdahalesi ile stratejik avantaj sağlamaktadırlar.
- Firmalara verilen faaliyet ruhsatı süresi belli olduğundan orta ve uzun vadede geleceği planlayabilme olanağı verilmektedir.
- Serbest bölgelerde yürütülen hertürlü faaliyet dövizle yapıldığından gerçekçi bir enflasyon muhasebesi zemininde kâr transferi ve kolay ticaret olanağı sunulmaktadır.
- Serbest bölgelerde eşyalar sınırsız kalabileceği için zaman kısıtlaması bulunmadan, pazar ihtiyaçları ve şartlarına uygun serbestçe ticari faaliyet yürütülebilmektedir.

### 3.3.2. Serbest Bölge Firmalarına Sunulan Vergi Avantajları ve Bu Avantajların Vergi Planlaması Açısından Değerlendirilmesi

Bir firmanın dış ticaret kısıtlamalarıyla karşılaşmadan uluslararası pazarlarda rekabet etmesine olanak sağlayan, endüstriyel park ve transit yükleme merkezi olarak kabul edilen serbest bölgelere hükümetlerce çok çeşitli vergi teşvikleri uygulanmaktadır (Saraçoğlu ve Özcan, 2021:16). Bu nedenle serbest bölgelerde faaliyet gösteren işletmelere vergi planlaması yapabilecekleri çeşitli avantajlar sunulmaktadır. Bu avantajlar arasında belirli bir süreliğine vergi indirimi, gümrük vergisi istisnası ve vergi muafiyetlerinden yararlanılması, ayrıca serbest bölgelerde faaliyet gösteren firmalara kambiyo kısıtlaması uygulanmaması gösterilebilir. Böylece firmalar hem maliyetlerini azaltarak kârları maksimize etmiş, hem de bu kârlarını serbestçe ülkelerine veya uluslararası ödemelerine gönderebilmiş olacaklardır (Altay, 2016:6). Serbest bölge faaliyetlerine yönelik sunulan vergisel avantajlar ve bunların vergi planlaması açısından değerlendirilmesini vergi türleri itibarıyla aşağıdaki başlıklarda sıralamak mümkündür.

#### 3.3.2.1. Serbest Bölgelerde Gümrük Vergisi Düzenlemeleri

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun 6. maddesi "muafiyet ve teşvikler" konusunu düzenlemiştir. Bu madde, serbest bölgelerin gümrük bölgesi dışında olduğunu, bu nedenle de gümrük ve kambiyo mükellefiyeti bakımından mevzuat hükümlerinin bu bölgeler için geçerli olmadığını düzenlemiştir. Bu düzenlemede "Türkiye, AB ve üçüncü ülke menşeli serbest dolaşımda bulunan malların Türkiye ve AB serbest bölgelerine veya üçüncü ülkeye gönderilmesi halinde gümrük vergisi ödenmeyeceği, ancak serbest dolaşımda olmayan üçüncü ülke mallarının Türkiye veya AB ülkelerine girişinde ortak gümrük vergisi tarifesi üzerinden gümrük vergisi

ödeneyeceği” hükmüne yer verilmiştir. (Saraçoğlu ve Özcan, 2021:41).

### 3.3.2.2. Serbest Bölgelerde Gelir ve Kurumlar Vergisi Düzenlemeleri

Serbest bölgelerde gelir ve kurumlar vergisi açısından yapılan düzenlemelere 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda yer verilmemiştir (Saraçoğlu ve Özcan, 2021:30). Serbest bölgelere yönelik bu vergilerde yapılan düzenlemelere 06.06.1985 tarih ve 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu’na eklenen geçici 3. madde ile 29.01.2004 tarihinde yürürlüğe giren 5084 sayılı kanunda yer verilmiştir. Bu kanunlara ilaveten 12.11.2008 tarihinde yürürlüğe giren 5810 sayılı kanun ile 09.02.2017 tarihinde yürürlüğe giren 6772 sayılı kanunla serbest bölgelerde gelir ve kurumlar vergisine ilişkin düzenlemelere son şekli verilmiştir.

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununa 5084, 5810 ve 6772 sayılı kanunlarla eklenen geçici 3. maddesinde serbest bölgelerdeki gelir ve kurumlar vergisine ilişkin uygulamalar düzenlenmiş olup, şu hususlar yer almıştır (3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu, 1985-geçici md.3):

- 5084 sayılı kanunun yürürlüğe girdiği tarih olan 29.01.2004 tarihi itibarıyla, serbest bölgelerde faaliyet göstermek üzere ruhsat almış mükellefler, ruhsat tarihlerinde belirtilen süre zarfında gelir ve kurumlar vergisi düzenlemelerinin dışında tutulmuştur. Ayrıca bu bölgelerde faaliyet gösteren firmaların istihdam ettikleri personele yönelik ödeyecekleri ücretler 31.12.2008 tarihine kadar gelir vergisinden istisna tutulmuştur. Ancak ruhsat süresi 31.12.2008 tarihinden önce bitecek olanlarda ise süre olarak ruhsat süresi baz alınmaktadır. Tüm bunlara ilave olarak bu bölgelerde gerçekleştirilen her türlü faaliyet vergi, resim ve harçtan istisna tutulmuştur.

- 5810 sayılı kanunun yürürlüğe girdiği tarih olan 12.11.2008 tarihi itibarıyla, Türkiye’nin Avrupa Birliği’ne (AB) tam üyeliğinin gerçekleştiği yılın vergilendirme dönemi sonuna kadar serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin, bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları ile serbest bölgelerde, bakım, onarım, montaj, demontaj, elleçleme, ayrıştırma, ambalajlama, etiketleme, test etme, depolama hizmeti alanlarında faaliyette bulunan ve hizmetin tamamını Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara veren hizmet işletmelerinin, söz konusu hizmetlere konu malların serbest bölgelerden Türkiye’ye herhangi bir şekilde girişi olmaksızın yabancı bir ülkeye gönderilmesi şartıyla bu hizmetlerden elde ettikleri kazançları gelir veya kurumlar vergisinden istisna tutulmuştur.
- 6772 sayılı kanunun yürürlüğe girdiği tarih olan 09.02.2017 itibarıyla, serbest bölgelerde üretilen ürünlerin FOB (free on board) bedelinin en az %85’ini yurt dışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan gelir vergisi, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilebilmektedir. Bu oranı %50’ye kadar indirmeye ve kanuni seviyesine kadar yükseltmeye Cumhurbaşkanı yetkili kılınmıştır. Yıllık satış tutarı bu oranın altında kalan mükelleflerden zamanında tahsil edilmeyen vergilerin cezasız olarak, gecikme zammıyla birlikte tahsil edileceği; ayrıca bu bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetlerle ilgili olarak yapılan işlemler ve düzenlenen kâğıtlar damga vergisi ve harçlardan istisna tutulacağı hüküm altına alınmıştır.

### 3.3.2.3. Serbest Bölgelerde Katma Değer Vergisi Düzenlemeleri

Serbest bölgelerde katma değer vergisi ile ilgili düzenlemelerin bir kısmı 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nda, bir kısmı ise 25.10.1984 tarihli 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK)'nda yer almaktadır. Serbest bölgelerle ilgili düzenlemelere KDVK'nın 11, 12, 14, 16 ve 17. maddelerinde yer verilmiştir.

KDVK'nın 11. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendinde serbest bölge firmalarının müşterileri için yaptıkları ihracat teslimleri ve b kapsamında yapılan hizmetler, yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler ile fason hizmetler ayrıca karşılıklı olmak şartıyla yurt dışı müşterilere Türkiye'de verilen roaming hizmetleri KDV'den istisna tutulmuştur. Fason hizmet ile kastedilenin ise, bir malın mülkiyet ve tasarruf hakkının devralınmaksızın ücreti karşılığı belirli işlemlere tabi tutularak/işlemlerden geçirilerek tasarruf veya mülkiyet hakkı sahibine iade edilmesidir (KDV Genel Uygulama Tebliği, 2014).

KDVK'nın 12. maddesinde ihracat teslimi ve yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetlerle ilgili hükümlerin yer aldığı görülmektedir. Bu kapsamda 12. maddenin 1. fıkrasının (a) ve (b) bendlerinde serbest bölgelerdeki teslim işlemlerinin ihracat kapsamında değerlendirilebilmesi için taşınması gereken özelliklere yer verildiği, 12. maddenin 3. fıkrasında ise fason hizmetlerin serbest bölgelerdeki müşteriler adına yapılmış sayılabilmesi için taşınması gereken özelliklere yer verildiği görülmektedir. Ayrıca bu şartlara ilaveten ana madde ve malzemenin serbest bölgeden yurt içindeki firmalara gönderilmesi ve fason hizmete konu malın yeniden serbest bölgeye gönderilmesi gerekmektedir.

KDVK'nın 14. maddesinin 1. ve 2. fıkralarında, karşılıklı olmak kaydıyla ikametgahı, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de olmayan vergi

mükelleflerinin, transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılacak taşımacılık işlemlerinde, Cumhurbaşkanı tarafından belirlenecek taşımacılık konuları vergi kapsamının dışında bırakılmıştır.

KDVK'nın 16. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendine göre vergiden istisna tutulan teslim ve hizmetlerin ithali de vergiden istisna tutulmakta, bu işlemlerin gerek yurt içinde gerekse de yurt dışından yapılmasının bir önemi bulunmamaktadır.

KDVK'nın 17. maddesinin 4. fıkrasının (i) bendinde serbest bölgelerde ihracat yapılmasına katkı sunan her türlü hizmet ile serbest bölgelere veya bu bölgelerden yapılan ihraç amaçlı yük taşıma işlerinin KDV'den istisna tutulduğuna yer vermiştir.

### 3.3.2.4. Serbest Bölgelerde Özel Tüketim Vergisi Düzenlemeleri

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nda (ÖTVK) serbest bölgelere ilişkin özel bir düzenleme bulunmamakla birlikte söz konusu kanunun 5. maddesinin vergiden istisna başlıklarını düzenlediği görülmektedir. ÖTVK'ya göre bu kanuna ekli (I), (II) ve (III) sayılı listelerdeki yer alan tüm malların ihracat teslimleri ayırım yapılmaksızın vergiden istisna tutulmuştur. Ekli listede yer alan ihracat teslimi düzenlemelerine bakıldığında ise teslimin yurt dışındaki müşteriye (ikametgahı, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlar ile merkezi yurt içinde olup şubeleri yurt dışında faaliyette olanlar) yapılması ve teslim konusu malın Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi'nden çıkış yapması gerekmektedir. Serbest bölgeler gümrük bölgesi dışında olmakla birlikte Türkiye siyasi sınırları içinde kaldığından yurt içinden serbest bölgelere yapılan teslimler ve serbest bölgeden yurt içine yapılan teslimlere ihracat istisnası uygulanması mümkün olmayıp ÖTV'ye tabidir (Ernst ve Young, 2011:21). Ancak, ihraç kaydıyla teslim edilen malların serbest bölgeden ihracında, ÖTVK'nın 8. maddesinin 2. fıkrasına göre tecil-terkin uygulaması kapsamında işlem yapılması

mümkün kılınmıştır. ÖTV'nin "diğer istisnalar" başlığını taşıyan 7. maddesinin 7. fıkrasına göre ise serbest bölgeler ve geçici depolama yerleri hükümlerinin uygulandığı mallar ÖTV'den istisna tutulmuştur.

### 3.3.2.5. Serbest Bölgelerde Damga Vergisi ve Harç Düzenlemeleri

Serbest bölgelerde damga vergisi ve harçlara ilişkin düzenlemeler 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun (2) sayılı tablosunun IV-53. maddesinde ve 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3. maddesinin 2. fıkrasının (c) bendinde düzenlenmiştir. Esasen 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nda serbest bölgelerle ilgili sadece bu bölgelerde yer alan arsaların tahsisinde düzenlenen sözleşmelerin ve taahhünamelerin vergiden istisna olduğu düzenlenirken; 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun mezkûr düzenlemesinde ise serbest bölgelerde yer alan vergi mükelleflerinin Avrupa Birliği'ne tam üyeliğin gerçekleştiği yılın vergilendirme dönemi sonuna kadar bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetler ile ilgili olmak üzere yapılan işlemlerin harçtan ve bu işlemlere ilişkin düzenlenen kağıtların damga vergisinden istisna olduğunu düzenlemektedir. Bu düzenlemeyle birlikte serbest bölge firmalarının istihdam ettikleri personele ödenen ücretlere yönelik düzenlenen kağıtlardan da damga vergisi alınmaması gerekmektedir (Saraçoğlu ve Özcan, 2021:42).

### 3.4. Serbest Bölge Faaliyetlerinin Dezavantajları

Serbest bölgeler gerek bulunduğu ülkeye gerekse de bu bölgelerde faaliyet gösteren işletmelere çeşitli fırsatlar sunmaktadır. Bununla birlikte buldukları ülkelerde birtakım olumsuz durumların da ortaya çıkmasına neden olabilmektedirler. Bu olumsuz durumlar arasında serbest bölge işletmelerine gümrük vergisiz ithalat yapabilme imkanının ülkenin ithal eğilimini körükleyerek kalıcılaştırması, serbest bölgelerin iyi denetlenmemesi sonucu

bu bölgelerdeki kaçakçılık faaliyetlerin artması ve serbest bölgelere yönelik vergi harcaması rakamlarının bütçe üzerindeki olumsuz etkisi sayılabilir (Koçak, 2016:46).

Bunların dışında serbest bölgelerin ülke ve firmalar açısından diğer olumsuz yönleri şu şekilde ifade edilebilir (Saraçoğlu ve Özcan, 2021:17-18; Gümüş, 2007:51; Ortakarpuz, 2020:37-41):

- Standartları uluslararası düzeyde olan bir serbest bölge kurmanın maliyetinin yüksek olması nedeniyle bölgenin uluslararası düzeyde etkinlik kazanmaması durumunda önemli ölçüde kaynak israfına yol açabilmektedir.
- Serbest bölge içinde faaliyet gösteren firmaların bölgenin dışındaki firmalara rakip olması nedeniyle yurt içindeki firmaların ihracattaki rekabet güçlerini kaybetmeleri; ayrıca dış pazarları serbest bölge firmalarına kaybetme riski bulunmaktadır.
- Serbest bölgelerde üretimi gerçekleştirilen malların iç pazara satılması halinde ülke ekonomisi bu durumdan olumsuz etkilenmektedir.
- Kaçakçılık ve yasadışı faaliyetlere uygun zemin oluşturabilmektedir.
- Sendikal hakları olmadığı için işçilerin düşük ücret düzeylerinde istihdam edilmeleri ve bu durum toplumsal yapının bozulmasına neden olabilmektedir.
- Serbest bölgeler, yatırımların dengesiz dağılımı bölgesel gelişmişlik farklarına ve çevre kirliliğine neden olabilmektedir.
- Serbest bölge içerisinde yer alan yabancı ülke firmalarının kendi ülkelerine sınırsız kâr transfer imkânı verildiğinden bu firmaların ülke ekonomisine katkıları sınırlı kalmaktadır.
- İleride ihraç edilmek amacıyla dahi olsa ucuz girdi teminine yönelik ithalata sağlanan teşvikler ithal bağımlılığını artırmaktadır.



- Türkiye özelinde serbest bölge firmalarının ağırlık olarak üretim dışı faaliyetle iştigal etmeleri ve ihracatlarını ağırlıklı olarak yurt içine yapmaları nedeniyle kendilerinden beklenen ihracat için yatırım ve üretimi artırma, yabancı sermaye ve teknoloji girişini hızlandırma ve ekonominin girdi ihtiyacını ucuz ve düzenli şekilde temin etme fonksiyonlarını gereği gibi yerine getirememektedirler.

#### 4. Sonuç

Literatürde vergi mükelleflerinin ödeyecekleri vergileri, vergi mevzuatlarının izin verdiği ölçüde en aza indirmeye yönelik faaliyetleri olarak ifade edilen vergi planlamasının önemi firmalar için gün geçtikçe artmaktadır. Bu önemden dolayı firmalar, ulusal ve uluslararası rekabet avantajı sağlamak ve üretim maliyetlerini düşürerek kâr maksimizasyonu elde etmek için vergi planlama araçlarını sonuna kadar kullanmak istemektedirler.

Ülkemizdeki vergi planlaması kavramı, uygulamada yeni bir kavram olmakla birlikte, ismi vergi planlaması olmayan ancak benzer amaca hizmet eden uygulamaları barındırmaktadır. Bu uygulamalardan biri de serbest bölgelerdir. Serbest bölgeler işletmelere sağlanan vergisel avantajlar ve teşvikler nedeniyle vergi planlaması açısından önemli bir araç olarak kullanılmaktadır.

Serbest bölgeler, vergi planlama aracı olarak sadece firmalara avantaj ve teşvik sağlamamakta, bunun yanında ülke açısından da pek çok olumlu yönleri bulunmaktadır. Bu olumlu yönler arasında ihracatı artırmaya yönelik yatırım ve üretimi artırma, doğrudan yabancı sermaye ve teknoloji girişini hızlandırma, ekonominin kaynak ihtiyacını ucuz ve sürekli olarak sağlama fonksiyonları sayılabilir. Ancak serbest bölgelerin gerek kurulma amaçları gerekse de kendilerinden beklenen olumlu etkilerin düşük düzeyde kaldığı veya olumsuz sonuçlar da taşıyabildiği görülmektedir. Serbest bölgelerin taşıdığı olumsuz özellikler arasında ise ücretli

kesime tanınan haklardan daha çok işverenlerin yararlanması, taşıdıkları vergisel avantajların geçerlilik sürelerinin vergilemede belirlilik ilkesi açısından tehlike oluşturması, işletmelere sunulan vergisel avantajların ülke açısından gelir kaybı oluşturması, serbest bölgelerin içindeki ve dışındaki firmalar arasında haksız rekabet ortamı oluşturması ve bu bölgelerin faaliyetlerini vergisel açıdan düzenleyen mevzuatın sürekli revize edilmesi nedeniyle karışıklık ortaya çıkarması sayılabilir.

Türkiye’de faaliyet gösteren işletmelere gümrük vergisi, gelir ve kurumlar vergisi, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, damga vergisi ve harçlar bakımından pek çok vergisel avantaj sağlanması nedeniyle Türkiye’de yer alan serbest bölgelerin vergi planlaması açısından önemli bir araç olduğu görülmektedir. Bu nedenle firmaların bu bölgelerde organizasyonlarını kurarak faaliyet göstermeleri halinde söz konusu avantaj ve teşviklerden yararlanarak kârlarını artırma; ülke açısından ise başta ihracat gelirleri olmak üzere, yabancı kaynak girişini ve teknolojik gelişmeyi artırma odaklı bir sonuç elde edilmesi mümkün görünmektedir.

#### Kaynakça

1. Altay, F. (2016). Dünyada ve Türkiye’de Serbest Bölge Uygulamaları. Konya: Konya Ticaret Odası.
2. Arslaner, H., ve Çobanoğlu, S. (2016). Serbest Bölgeerde Vergi Avantajları. Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 3(3), 1-14.
3. Aslanoğlu, S. (2008). Türkiye’de Kayıtdışı Ekonomi ve Kayıtdışı Ekonomiyi Azaltmaya Yönelik Çözüm Önerileri. Muhasebe ve Finansman Dergisi(39), 199-211.
4. Bala, S. K. (2007). Tax Planning in Business: Bangladesh Perspective. Nisan 2, 2022 tarihinde <https://papers.ssrn.com/>: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=991329](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=991329) (Erişim Tarihi: 02.04.2022).
5. Bayraklı, H. H., Sağbaş, İ., ve Ural, L. (2004). Vergi Kaçırma Eğilimini Etkileyen Faktörlerin İncelenmesi: Uşak İli Örneği. Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, 6(1), 197-214.
6. Birinci, N. (2009). Uluslararası Vergi Planlamasının Analizi. Yüksek Lisans Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon.

7. Buyrukoğlu, S., ve Altunakar Mercan, S. (2020). Türkiye'deki Vergi Bilincinin Ölçümünde Yeni Bir Yaklaşım: Vergi Bilinci Endeksi. 3. Sektör Sosyal Ekonomi Dergisi, 55(3), 2012-2029.
8. Buyrukoğlu, S., ve Şimşek, M. H. (2022). Davranışsal İktisat İle Vergi Bilinci, Vergi Kaybı ve Kayıtdışı Ekonomi Arasındaki İlişkinin Yargı Kararları Özelinde İncelenmesi. Mali Hukuk Dergisi, 18(206), 261-284.
9. Edizdoğan, N., ve Gümüş, E. (2013). Vergi Afları ve Türkiye'de Vergi Aflarının Değerlendirilmesi. Maliye Dergisi(164), 99-119.
10. Edizdoğan, N., Çetinkaya, Ö., ve Gümüş, E. (2011). Kamu Maliyesi. Bursa: Ekin Kitabevi.
11. Ernst ve Young (2011). 100 Soruda Serbest Bölgeler, <https://www.vergidegundem.com/files/100SorudaSerbestBolge.pdf> (Erişim Tarihi: 25.06.2022).
12. Eroğlu, O., ve Eftekin, Ö. (2015). Vergi Planlaması Çerçevesinde Uzlaşma Kurumu. Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, 11(2), 233-250.
13. Garbarino, C. (2011). Aggressive Tax Strategies and Corporate Tax Governance: An Institutional Approach. European Company and Financial Law Review, 8(3), 277-304.
14. Gökten, S., ve Karabudak, Ç. Ö. (2017). Uluslararası Vergi Planlaması: Türkiye'nin Merkez Olarak Kullandığı Bir Vaka Çalışması. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 19(2), 547-566.
15. Gümüş, E. (2007). Serbest Bölgelerde Vergi Uygulamalarının Değerlendirilmesi. Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 21(1), 47-60.
16. Hong, Q., ve Smart, M. (2010). In Praise of Tax Havens: International Tax Planning and Foreign Direct Investment. European Economic Review, 54(1), 82-95.
17. İSMMMO-TESMER. (2012). Serbest Bölgeler. İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası: <https://archive.ismmmo.org.tr/docs/seminernotlar/18012014/SBrev02.pdf> (Erişim Tarihi: 20.04.2022).
18. Karaca, C. (2021). Kamu Maliyesi. Bursa : Ekin Basın Yayın Dağıtım.
19. Kaynar Bilgin, H. (2011). Vergi Ahlakının Teorik Çerçevesi. Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 20(2), 259-278.
20. KDV Genel Uygulama Tebliği. (2014). <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=19631&MevzuatTur=9&MevzuatTertip=5> (Erişim Tarihi: 25.04.2022).
21. Koçak, Y. (2016). Serbest Bölgelerde Vergi Uygulamaları. Gümrük ve Ticaret Dergisi(7), 43-51.
22. Kutlar, İ. (2021). Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlenmesinde Vergi Denetimi ve SMMM'lerin Rolü Üzerine Bir Araştırma: Gaziantep İli Örneği. Doktora Tezi, Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü .
23. Nar, M. (2015). Vergi Planlaması Aracı Olarak Ar-Ge Harcamaları. Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi, 8(37), 925-940.
24. OECD. (2003). Taxpayers' Rights and Obligations – Practice Note. OECD Committee of Fiscal Affairs Forum on Tax Administration.
25. Ortakarpuz, M. (2020). Serbest Bölge Kavramı ve Genel Bilgiler. M. Ortakarpuz içinde, Küresel Ekonomide Özel Ekonomik Alanlar Serbest Bölgeler ve Lojistik Köyler (s. 13-45). Eğitim Yayınevi.
26. Ömürbek, N., Çiçek, H. G., ve Çiçek, S. (2007). Vergi Bilinci Üzerine Bir İnceleme: Üniversite Öğrencileri Üzerinde Yapılan Anketin Bulguları. Maliye Dergisi(153), 102-122.
27. Öz Yalama, G., ve Gümüş, E. (2013). Vergi Kaçırma Eğilimini Etkileyen Faktörler: Eskişehir'den Bulgular. Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, 9(20), 77-97.
28. Saraçoğlu, F., ve Özcan, B. (2021). Serbest Bölgeler ve Vergi Planlaması. Kurum Yayını, Vergi Müfettişleri Derneği, Ankara.
29. Scholes, M. S., Wilson, G., ve Wolfson, M. (1990). Tax Planning, Regulatory Capital Planning, and Financial Reporting Strategy for Commercial Banks. The Review of Financial Studies, 3(4), 625-650.
30. Şenyüz, D., Yüce, M., ve Gerçek, A. (2022). Vergi Hukuku. Bursa: Ekin Basın Yayın Dağıtım.
31. Şişman, B. (2003). *İşletmelerde Vergi Planlaması Yöntemleri*. Yaklaşım Yayınları.
32. Ticaret Bakanlığı (a). (2022). <https://sebatlas.gov.tr/home> (Erişim Tarihi: 15.04.2022).
33. Ticaret Bakanlığı (b). (2022). Ticaret Bakanlığı: [https://ticaret.gov.tr/data/5b8707aa13b8761450e18e06/tablo\\_2\\_ticaret\\_hacminin\\_serbest\\_bolgelere\\_dagilimi.pdf](https://ticaret.gov.tr/data/5b8707aa13b8761450e18e06/tablo_2_ticaret_hacminin_serbest_bolgelere_dagilimi.pdf) (Erişim Tarihi: 16.04.2022).
34. Ticaret Bakanlığı (c). (2022). Ekonomik Görünüm Şubat 2022. Kurum Yayını, Ticaret Bakanlığı, Ankara.
35. Ticaret Bakanlığı (d). (2022). Serbest Bölgelerin Avantajları. <https://ticaret.gov.tr/data/5b9b666013b8761cc09f9bad/Avantajlar.pdf> (Erişim Tarihi: 21.04.2022).
36. Tuncer, S. (2008). İşletme Vergiciliğinde Vergi Planlaması. Yaklaşım Yayınları(181), 9-15.
37. Tunçer, M. (2002). Hükümet-Birey İlişkilerinin Vergi Uyumuna Etkisi ve Türkiye. Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, 57(3), 107-128.
38. Uğur, A., ve Kömürçüler, E. (2008, Ocak). Vergi Planlamasına Yönelik Uluslararası Stratejiler ve Türkiye'deki Yansımaları. FinansPolitik & Ekonomik Yorumlar, 45(515).
39. Vergi Harcamaları Raporu. (2018). Ankara: T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir Düzenlemeleri Genel Müdürlüğü.
40. Yılmaz Önder, B. (2017). Vergi Planlaması ve Türk Kurumlar Vergisinde Vergi Planlaması Olanakları. Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, Eskişehir.
41. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu. (1960). <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=193&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=4> (Erişim Tarihi: 23.04.2022).
42. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu. (1984). <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=3065&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5> (Erişim Tarihi: 23.04.2022).
43. 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu. (1985). <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.3218.pdf> (Erişim Tarihi: 05.04.2022).
44. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu. (2006). <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=5520&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5> (Erişim Tarihi: 23.04.2022).