



SERBEST BÖLGELERDE VERGİ UYGULAMALARI

Seyit Yaşar

Gelir İdaresi Grup Müdürü, Türkiye, e-mail: seyit.yasar@gelirler.gov.tr

I-GENEL BİLGİ

Türkiye’de serbest bölge kurulması ile ilgili somut girişimler 1980’li yıllarda başlamış olmakla birlikte, bundan önceki çalışmaların tarihi Cumhuriyetin ilk yıllarına kadar uzanır. 22 Haziran 1927 tarihinde 1132 sayılı ‘Serbest Mıntıka Kanunu’ kabul edilmiş. 17 Mayıs 1976 tarihinde ise 4893 sayılı ‘Şark Halı ve Kilimleriyle Benzerleri ve Hayvan Postları İçin Kurulacak Serbest Yer Hakkında Kanun’ yürürlüğe konulmuştur. Ancak, Türkiye’de serbest bölge konusunda 3218 sayılı Kanundan önce atılan en önemli adımın 21 Aralık 1953 tarihinde kabul edilen 6209 sayılı Serbest Bölge Kanunu olduğu söylenebilir.

Serbest Bölge kurulmasına yönelik kanuni çerçeveyi hazırlamış olan bu kanuna dayanılarak 1956 yılında ‘6209 sayılı Kanunun uygulamada bekleneni vermemesi üzerine mevzuata ilişkin başka girişimler gerçekleştirilmiş ancak, çalışmalar daha çok ülkedeki ekonomik politikaların değiştiği dönem olan 1980’li yıllarda ivme kazanabilmiştir.

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu’nun 15 Haziran 1985 yılında yürürlüğe girmesiyle serbest bölge kurma çalışmalarının hukuki temelleri oluşmuş ve serbest bölgelerin ufku açılmıştır. Bu olumlu atmosfer içinde ilk olarak arazileri ve altyapı harcamaları devlet tarafından karşılanacak olan serbest bölgelerin kurulması çalışması Mersin ve Antalya’da başlatılmış ve bunların sonuçları 1986 yılında alınmıştır.

Ülkemizdeki Serbest Bölge modeli temel olarak ihracata dayalı yatırım ve üretimi teşvik etmek, doğrudan yabancı yatırımları ve teknoloji girişini hızlandırmak, işletmeleri ihracata yönlendirmek ve uluslararası ticareti geliştirmek amaçlarıyla 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu kapsamında ve buna bağlı olarak Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği ile diğer alt mevzuat düzenlemeleri uyarınca, ülkemizdeki gümrük ve vergi uygulamaları ile eşgüdüm halinde yürütülmektedir. Serbest bölgelerin yer ve sınırlarını belirlemeye Cumhurbaşkanı yetkilidir.

Yeni bir serbest bölge kurulması için gerekli olan yatırımların yapılması ya da mevcut bir serbest bölgenin altyapısının yenilenmesi, iyileştirilmesi veya bölgede ihtiyaç duyulan diğer yatırımların yapılması ile bölgenin işletilmesi amaçlarıyla, yerli/yabancı gerçek veya tüzel kişiler ya da kamu kurum ve kuruluşları Cumhurbaşkanınca yetkilendirilmekte olup, bu şirketler Bölge Kurucu ve İşleticisi (BKİ) Şirketler olarak adlandırılmaktadır.

Türkiye-AB Gümrük Birliği’nin bir parçası olarak, serbest bölgelerden A.TR Belgesi düzenlenerek AB’ye eşya gönderilmesi mümkündür. Üçüncü ülke menşeli ürünler ise Ortak Gümrük Tarifesi’nde belirtilen oran üzerinden serbest dolaşıma sokulduktan sonra ATR Belgesi düzenlenerek AB’ye gönderilebilir.

Citation/Atf: YAŞAR, S. (2024). SERBEST BÖLGELERDE VERGİ UYGULAMALARI. *İZMİR SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER DAYANIŞMA DERGİSİ*. 7(3): 396-432

Corresponding Author/ Sorumlu Yazar:

Seyit Yaşar

E-mail: seyit.yasar@gelirler.gov.tr



Bu çalışma, Creative Commons Atif 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.

This work is licensed under a Creative Commons Attribution 4.0 International License.

İşbu makalemizde 2023 yılı rakamlarına göre yaklaşık 99.000 kişinin istihdam edildiği ve 13 Milyar Amerikan Dolarını aşkın ihracat hacmine sahip serbest bölgelerde vergi uygulamalarına değinilecektir.

Serbest Bölge Bulunan İllerimiz

Akdeniz kıyısında Mersin, Antalya ve Adana-Yumurtalık Serbest Bölgeleri;

Ege Bölgesinde Ege (İzmir), Denizli, İzmir ve Batı Anadolu Serbest Bölgeleri;

Marmara Bölgesinde İstanbul İhtisas, İstanbul Endüstri ve Ticaret, İstanbul Trakya, Avrupa, Kocaeli, Tübitak-Mam Teknoloji ve Bursa Serbest Bölgeleri;

Karadeniz kıyısında Trabzon, Rize ve Samsun Serbest Bölgeleri;

Güneydoğu Anadolu Bölgesinde Gaziantep Serbest Bölgesi;

İç Anadolu Bölgesinde Kayseri Serbest Bölgesi faaliyet göstermektedir.

II-SERBEST BÖLGELERİN VERGİSEL DURUMU

Serbest Bölgelerle İlgili Mali Mevzuat

- 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu
- 4458 Sayılı Gümrük Kanunu
- Serbest Bölge Uygulama Yönetmeliği
- Gümrük Yönetmeliği
- 1 no.lu KVK genel tebliği
- 345 ve 348 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği
- Serbest Bölgeler Kanunu Genel Tebliği
- Serbest Bölge Genelgeleri

Uygulanmayacak Kanunlar

Serbest bölgelerde;

-4817 sayılı yabancıların çalışma izinleri hakkında kanun,

-4875 sayılı doğrudan yabancı yatırımlar kanunu,

-5393 sayılı belediye kanununun ölüm ve yangın halleri, kanalizasyonların inşa ve tamiri ile içme, kullanma, endüstri suyunu sağlamaya ve gaz, su, elektrik sarfiyatını denetlemeye yönelik maddeleri dışında kalan hükümleri,

-5682 sayılı pasaport kanunu,

-5683 sayılı yabancıların Türkiye'de ikamet ve seyahatleri hakkında kanun ile diğer kanunların 3218 Sayılı Kanuna aykırı hükümleri uygulanmaz.

A-Gelir ve Kurumlar Vergisi

3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanununun 6. Maddesinde;

“Serbest bölgeler, Türkiye Gümrük Bölgesinin parçaları olmakla beraber; yer ve sınırları Cumhurbaşkanınca belirlenmiş, serbest dolaşımında olmayan eşyanın herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmaksızın ve serbest dolaşıma sokulmaksızın, gümrük mevzuatında öngörülen haller dışında kullanılmamak ya da tüketilmemek kaydıyla konulduğu, ithalat vergileri ile ticaret politikası önlemlerinin ve kambiyo mevzuatının uygulanması bakımından Türkiye Gümrük Bölgesi dışında olduğu kabul edilen ve serbest dolaşımdaki eşyanın bir serbest bölgeye konulması nedeniyle normal olarak eşyanın ihracına bağlı olanaklardan yararlandığı yerlerdir.

Bu bölgelerde gümrük ve kambiyo mükellefiyetine dair mevzuat hükümleri uygulanmaz.

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

Bu Kanun kapsamında kazançları gelir veya kurumlar vergisinden istisna tutulan kullanıcılar ve işleticiler, yatırım ve üretim safhalarında Cumhurbaşkanınca belirlenecek vergi dışı teşviklerden yararlandırılır.

Bu Kanun kapsamında kazançları gelir veya kurumlar vergisinden istisna tutulmayan kullanıcılar, yatırım ve işletme safhalarında bu Kanun kapsamında yararlanılmayan vergi ve vergi dışı teşviklerden ilgili mevzuat hükümleri çerçevesinde yararlandırılır.”

8. maddesinde; *“Serbest bölge ile Türkiye'nin diğer yerleri arasında yapılacak ticaret, dış ticaret rejimine tabidir. Serbest bölge ile diğer ülkeler ve serbest bölgeler arasında dış ticaret rejimi uygulanmaz.*

Serbest bölgelerde faaliyette bulunan işletmelerde yatırım amaçlı olarak kullanılan makine ve ekipmanın bakım onarım ihtiyaçlarının Türkiye'nin diğer yerlerinde karşılanması, bölge faaliyetleri sonucu ortaya çıkan atık ve hurdaların Türkiye'ye çıkarılması, Türkiye'nin diğer yerlerinde yapılacak film çekim faaliyetlerinde kullanılacak araç-gereç ve ekipmanın bölgeden geçici çıkışı ve benzeri özellik arz eden durumlarda vergi mükellefiyetine ilişkin hükümler hariç olmak üzere, iş ve işlemlerin basitleştirilmesine ilişkin

usul ve esaslar Ekonomi Bakanlığı ile Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca müştereken belirlenir.

Bedeli 5000 ABD doları veya karşılığı Türk Lirasını geçmeyen Türkiye mahreçli mallar, isteğe bağlı olarak ihracat işlemine tabi tutulmayabilir.”,

9. maddesinde; “Serbest bölgelerdeki faaliyetlerle ilgili her türlü ödemeler dövizle yapılır.

...”,

Geçici 2. Maddesinde; “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 ve bölge müdürlüğü, polis ve gümrük birimlerinin göreve başlaması suretiyle bölgenin resmen açılış tarihidir.

Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla bu Kanuna göre kurulan serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin;

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

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

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

(5810 sayılı kanunun 7 nci maddesiyle değişen fıkra; Yürürlük 1.1.2009)Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar;

a) Serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu bölgelerde (7524 sayılı Kanunun 24 üncü maddesiyle değişen ibare Yürürlük; 1/1/2025 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere yayımı tarihinde(02.08.2024)) imal ettikleri ürünlerin yurt dışına satışından elde ettikleri kazançları ile serbest bölgelerde, bakım, onarım, montaj, demontaj, elleçleme, ayırıştırma, 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 müstesnadır. Bu istisnanın 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci ve 30 uncu maddeleri uyarınca yapılacak tevkifata etkisi yoktur.

b) (6772 sayılı kanunun 7 nci maddesiyle değişen bent; Yürürlük 24.02.2017)Bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB 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 edilir. Bu oranı %50’ye kadar indirmeye ve kanuni seviyesine kadar yükseltmeye (703 Sayılı KHK’nın 192 nci maddesiyle değişen ibare; Yürürlük:09.07.2018)Cumhurbaşkanı yetkilidir. Bakanlar Kurulu bu yetkiyi, stratejik, büyük ölçekli veya öncelikli yatırımlar ile konusu, sektörü ve niteliği itibarıyla proje bazında desteklenmesine karar verilen yatırımlara yönelik olarak, bölge, sektör ya da faaliyet alanı itibarıyla farklılaştırarak veya kademelendirerek kullanabilir. Yıllık satış tutarı bu oranın altında kalan mükelleflerden zamanında tahsil edilmeyen vergiler cezasız olarak, gecikme zammıyla birlikte tahsil edilir.

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

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

Geçici 6. Maddesinde; “Serbest bölgeler, Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihe kadar, gümrük rejimleri açısından Türkiye Gümrük Bölgesi dışında, menşe hükümlerinin uygulanması bakımından ise Türkiye Gümrük Bölgesi sayılır.”,

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun ‘Muafiyet, istisna ve indirimlerin sınırı ‘ başlıklı 35. Maddesinde;“(1) Diğer kanunlardaki muafiyet, istisna ve indirimlere ilişkin hükümler, kurumlar vergisi bakımından geçersizdir.

(2) Kurumlar vergisi ile ilgili muafiyet, istisna ve indirimlere ilişkin hükümler, ancak bu Kanun, Gelir Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanununa hüküm ek-

lenmek veya bu kanunlarda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir.

(3) Uluslararası anlaşma hükümleri saklıdır.”,

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun Ek 1. Maddesinde; “2024 yılı ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlara, özel hesap dönemine tabi olan kurumların ise 2024 takvim yılında başlayan özel hesap dönemi ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlarına uygulanmak üzere 02.08.2024)

(1) Nihai ana işletmesinin konsolide finansal tablosundaki yıllık konsolide hasılatı, gelirin raporlandığı hesap döneminden önceki dört hesap döneminin en az ikisinde 750 milyon avro karşılığı Türk lirası sınırını geçen çok uluslu işletme gruplarının bağlı işletmelerinin ilgili hesap dönemindeki kazançları, yerel ve küresel asgari tamamlayıcı kurumlar vergisine tabidir.

(2) Hesap döneminin on iki aydan farklı olması durumunda, hesaplanan konsolide hasılatın bir yıla iblağ edilmesi ile tespit olunan tutar, birinci fıkra kapsamındaki hasılat sınırının tespitinde dikkate alınır.”,

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun Geçici 1. Maddesinde; “(1) Bu Kanun uyarınca vergi kesintisine tâbi tutulmuş kazanç ve iratlar üzerinden, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi uyarınca ayrıca kesinti yapılmaz.

(2) Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesi uyarınca vergi kesintisine tâbi tutulmuş kazanç ve iratlar üzerinden, bu Kanun uyarınca ayrıca kesinti yapılmaz. Anılan maddeye göre yapılan vergi kesintileri 34 üncü madde hükümleri çerçevesinde kurumlar vergisinden mahsup edilebilir. Şu kadar ki; söz konusu maddenin (2) ve (3) numaralı fıkraları kapsamında kesinti suretiyle ödenen verginin, işlemde doğan kazancın tâbi olduğu vergi kesintisi oranıyla çarpımı sonucu bulunacak tutarı aşan kısmı, yıllık beyanname hesaplanan vergiden mahsup edilmez.

(3) Dar mükellef kurumların Türkiye’deki iş yerlerine atfedilmeyen veya daimî temsilcilerinin aracılığı olmaksızın elde edilen ve Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesi kapsamında kesinti yapılmış kazançları ile bu kurumların tam mükellef kurumlara ait olup İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetlerinin elden çıkarılmasından sağlanan ve geçici 67 nci maddenin (1) numaralı fıkrasının altıncı paragrafı kapsamında vergi kesintisine tâbi tutulmayan kazançları ve bu kurumların daimî temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri tamamı geçici 67 nci madde

kapsamında vergi kesintisine tâbi tutulmuş kazançları için yıllık veya özel beyanname verilmez.

(4) Bu Kanunla tanınan yetkiler çerçevesinde Bakanlar Kurulu tarafından yeni kararlar alınıncaya kadar, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile 5422 sayılı Kanun kapsamında vergi oranlarına ve diğer hususlara ilişkin olarak yayımlanan Bakanlar Kurulu kararlarında yer alan düzenlemeler, bu Kanunda belirlenen yasal sınırları aşmamak üzere geçerliliğini korur.

(5) Diğer kanunlarla 5422 sayılı Kanuna yapılmış olan atıflar, ilgili olduğu maddeler itibarıyla bu Kanuna yapılmış sayılır.

...

(9) Bu Kanunun yürürlüğünden önce kurumlar vergisine ilişkin olarak başka kanunlarda yer alan muafiyet, istisna ve indirimler bakımından 35 inci madde hükmü uygulanmaz.

(10) Bu Kanunun yürürlüğünden önceki dönemler itibarıyla 5422 sayılı Kanun hükümlerinin uygulanmasına devam olunur.

...

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun “Yurt içi asgari kurumlar vergisi” başlıklı 32/c Maddesinde;

“2025 yılı ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlara, özel hesap dönemine tabi olan kurumların ise 2025 takvim yılında başlayan özel hesap dönemi ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlarına uygulanmak üzere yayımı tarihinde)

(1) 32 nci ve 32/A maddeleri hükümleri dikkate alınarak hesaplanan kurumlar vergisi, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancının %10’undan az olamaz.

(2) Yurt içi asgari kurumlar vergisi hesaplanırken birinci fıkrada belirtilen kurum kazancından aşağıdaki istisna ve indirimler düşülür:

a) 5 inci maddenin birinci fıkrasının (a), (ç), (i), (j) ve (k) bentleri ile sahip oldukları taşınmazlardan elde edilen kazançlar dışında (d) bendinde sayılan istisna kazançlar,

b) 10 uncu maddenin birinci fıkrasının; (g) ve (h) bentleri kapsamındaki indirimler,

c) 16/12/1999 tarihli ve 4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ile 491 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ve 6/6/1985 tarihli ve 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu kapsamında vergiden istisna edilen kazançlar,

ç) 4691 sayılı Kanun kapsamındaki kazanç istisnası ile kurumlar vergisi matrahından indirim konusu yapılabilen Ar-Ge ve tasarım indirimleri.

(3) Birinci fıkra kapsamında hesaplanan yurt içi asgari kurumlar vergisinden, 32 nci maddenin altıncı, yedinci ve sekizinci fıkraları uyarınca indirimli oran uygulaması nedeniyle alınmayan vergi ile bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce Sanayi ve Teknoloji Bakanlığından alınmış olan teşvik belgelerindeki yatırıma katkı tutarlarının kullanılması nedeniyle 32/A maddesi hükmüne istinaden ilgili hesap döneminde alınmayan vergi indirilir ve ödenmesi gereken yurt içi asgari kurumlar vergisi belirlenir.

(4) Bu madde hükmü geçici vergi dönemleri için de uygulanır.

(5) İlk defa faaliyete başlayan kurumlar hakkında faaliyete başlanılan hesap döneminden itibaren üç hesap dönemi boyunca bu madde hükümleri uygulanmaz.

(6) Bu maddede yer alan indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancı ibaresi, hesap dönemi sonundaki ticari bilanço kârına kanunen kabul edilmeyen giderlerin eklenmesiyle bulunan tutarı ifade eder.

(7) Birinci fıkrada yer alan oranı; sektörler, faaliyet konusu, iş kolları ya da üretim alanları itibarıyla ayrı ayrı ya da birlikte sıfıra kadar indirmeye veya bir katına kadar artırmaya Cumhurbaşkanı, maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

hükmü yer almaktadır.

5084 sayılı Kanunun 8 inci ve 9 uncu maddeleri ile 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun 6 ncı maddesinde değişiklik yapılmış ve anılan Kanuna geçici 3 üncü madde eklenmiştir. 5810 sayılı Kanunun 4 üncü ve 7 nci maddeleri ile de 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun 6 ncı ve geçici 3 üncü maddesi hükümlerinde değişiklik yapılmıştır.

Anılan hükümler aşağıdaki gibidir:

“Madde 6 – Serbest bölgeler, Türkiye Gümrük Bölgesinin parçaları olmakla beraber; serbest dolaşımda olmayan eşyanın herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmaksızın ve serbest dolaşıma sokulmaksızın, gümrük mevzuatında öngörülen haller dışında kullanılmamak ya da tüketilmemek kaydıyla konulduğu, ithalat vergileri ile ticaret politikası önlemlerinin ve kambiyo mevzuatının uygulanması bakımından Türkiye

Gümrük Bölgesi dışında olduğu kabul edilen ve serbest dolaşımdaki eşyanın bir serbest bölgeye konulması nedeniyle normal olarak eşyanın ihracına bağlı olanaklardan yararlandığı yerlerdir. Bu bölgelerde gümrük ve kambiyo mükellefiyetine dair mevzuat hükümleri uygulanmaz. Kullanıcıların tutmak zorunda oldukları defterler ile düzenleyecekleri belgelere ilişkin olarak, 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun hükümlerine bağımlı olmaksızın düzenleme yapmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir.

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

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

a) Bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançları, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi kapsamında yapılacak tevkifata etkisi yoktur.

b) Bu bölgelerde istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler 31/12/2008 tarihine kadar gelir vergisinden müstesnadır.

Ancak, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla ruhsatlarında belirtilen süre 31/12/2008 tarihinden daha önceki bir tarihte sona eriyorsa, istisna uygulamasında ruhsatta yer alan sürenin bitiş tarihi dikkate alınır.

c) Bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri ile ilgili olarak yaptıkları işlemler 31/12/2008 tarihine kadar her türlü vergi, resim ve harçtan müstesnadır.

Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar;

a) Serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır.

Bu istisnanın 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi ile 5520 sayılı Kurum-

lar Vergisi Kanununun 15 inci ve 30 uncu maddeleri uyarınca yapılacak tevkifata etkisi yoktur.

b) Bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az % 85'ini yurt dışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler gelir vergisinden müstesnadır.

Bu oranı % 50'ye kadar indirmeye ve kanuni seviyesine kadar yükseltmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir. Yıllık satış tutarı bu oranın altında kalan mükelleflerden zamanında tahsil edilmeyen vergiler cezasız olarak, gecikme zammıyla birlikte tahsil edilir.

c) Bu bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetlerle ilgili olarak yapılan işlemler ve düzenlenen kağıtlar damga vergisi ve harçlardan müstesnadır. Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir." 5084 sayılı Kanunla Serbest Bölgeler Kanununda yapılan değişiklikler 6/2/2004 tarih ve 25365 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak, yayımlandığı tarih itibarıyla yürürlüğe girmiş bulunmaktadır. 3218 sayılı Kanunda 5084 sayılı Kanunla yapılan düzenleme ile bölgelerde vergi mevzuatına ilişkin hükümlerin uygulanmasına başlanılmış, tam ve dar mükelleflerin bölgedeki gelir ve kurumlar vergisi muafiyeti sona ermiştir.

3218 sayılı Kanuna 5084 sayılı Kanunun 9 uncu maddesiyle eklenen geçici 3 üncü madde ile de geçiş dönemine ilişkin istisna uygulaması düzenlenmiştir. 25/11/2008 tarih ve 27065 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 5810 sayılı Kanunla Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinde yapılan değişiklikler 1/1/2009 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde, 6 ncı maddesinde yapılan değişiklik de yayımlandığı tarih itibarıyla yürürlüğe girmiştir.

5810 sayılı Kanunla yapılan değişiklikler, Tebliğin bu bölümünde yer alan kurumlar vergisi istisnasının uygulanmasına ilişkin açıklamalar açısından bir farklılık getirmemektedir.

Öte yandan, 9/2/2017 tarihli ve 6772 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 7 nci maddesiyle Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasının (a) bendinde yapılan değişiklikle 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 da istisna kapsamına alınmıştır.

Dolayısıyla, serbest bölgelerde, bakım, onarım, montaj, demontaj, elleçleme, ayrıştırma, ambalajlama, etiketleme, test etme, depolama hizmeti alanlarında faaliyette bulunan ve bu hizmetlerin tamamını Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara veren hizmet işletmelerinin, söz konusu değişikliğin yürürlüğe girdiği 24/2/2017 tarihinden itibaren bu hizmetlerden elde ettikleri kazançları, anılan hizmetlere konu malların serbest bölgelerden Türkiye'ye herhangi bir şekilde girişi olmaksızın yabancı bir ülkeye gönderilmesi şartıyla, kurumlar vergisinden istisnadır.

Yapılan bu düzenleme ile 24/2/2017 tarihinden önce yalnızca üretici kullanıcılara tanınan kurumlar vergisi istisnasının, hizmet ihracatının geliştirilmesi amacıyla bakım, onarım, montaj, demontaj, elleçleme, ayrıştırma, ambalajlama, etiketleme, test etme ve depolama hizmetlerine de sağlanması amaçlanmıştır. Bu hizmetler, fiziki olarak serbest bölgede verilmekle birlikte, yararlanıcısının yurt dışında yerleşik olması ve Türkiye'ye dönüşlerinin olmaması şartları aranacaktır.

Söz konusu istisna, bu yöndeki faaliyetlerin bütünüyle yurt dışına yönelik olması halinde yararlanılabilecek bir vergi istisnası olduğundan, bu kapsamda ruhsat alacak firmaların yalnızca yurt dışına yönelik olarak faaliyette bulunması gerekmektedir.

Diğer taraftan, 7524 sayılı Kanunla, Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasının (a) bendinde değişiklik yapılmıştır. Buna göre, 1/1/2025 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin yalnızca yurt dışına satışından elde ettikleri kazançları gelir veya kurumlar vergisinden müstesna tutularak, imal edilen ürünlerin yurt içine satışı istisna kapsamından çıkarılmıştır.

Dolayısıyla, serbest bölgelerde imal edilen ürünlerin 1/1/2025 tarihinden itibaren yurt içine satı-

şından elde edilen kazançlara kurumlar vergisi istisnası uygulanmayacaktır.

Serbest bölgede üretim faaliyetinde bulunan üretici firmaların ürünlerini, aynı veya başka bir serbest bölgede faaliyette bulunan ihracatçılara, yurt dışına satılması kaydıyla teslim etmeleri de yurt dışına satış olarak değerlendirilecektir. Bu şekilde ihracat kaydıyla yapılan teslimlerde, üretici firmalar istisnadan yararlanacağından, ihracatı gerçekleştiren firmaların istisnadan yararlanması mümkün değildir.

Söz konusu malların, ihracatçıya teslim tarihini takip eden ay başından itibaren üç ay içinde ihraç edilmesi zorunludur. Bu sürede ihraç edilmemesi halinde, bu mallara ilişkin yurt dışı satış gerçekleşmemiş olarak değerlendirilir.

Geçiş döneminde kurumlar vergisi istisnasının kapsamı

Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca, 6/2/2004 tarihine kadar (bu tarih dahil) serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere faaliyet ruhsatı almış mükelleflerin, ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetler dolayısıyla elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisinden istisnadır.

Faaliyet ruhsatı almak üzere ilgili mercilere başvurmuş olmakla birlikte, 6/2/2004 tarihine kadar henüz faaliyet ruhsatı alamamış mükelleflerin bu istisna hükümlerinden faydalanabilmeleri mümkün değildir. İstisna, sadece faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden elde edilen kazançlara ilişkindir.

Dolayısıyla, serbest bölgelerde şubesi bulunan kurumlar ile kanuni veya iş merkezi serbest bölgelerde olan mükelleflerin, bu bölgeler dışında yürüttükleri faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar istisna kapsamında değildir.

İstisna kazanç tutarının tespiti

Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde yer alan istisna, bir kazanç istisnasıdır. Dolayısıyla, mükelleflerin serbest bölgelerdeki faaliyetlerinden elde ettikleri hasıllardan bu faaliyetlere ilişkin olarak yapılan giderlerin düşülmesi sonucu bulunacak kazanç, kurumlar vergisinden istisnadır. Serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkı gelirleri istisna kapsamında değerlendirilecektir.

Aynı şekilde, serbest bölgelerde yürütülen faaliyetler çerçevesinde elde edilen hasılatın, serbest bölgelerde yürütülen faaliyetler çerçevesinde yapılacak ödemelerde kullanıncaya kadar geçici olarak serbest bölgelerde mevduat hesaplarında veya repo işlemlerinde değerlendirilmesi sonucu elde edilen gelirler de söz konusu istisnadan yararlanabilecektir. İstisnadan, bunun dışında, serbest bölgelerde elde edilmiş olsa dahi faiz, repo ve benzeri faaliyet dışı gelirlere teşmil edilebilmesi, 3218 sayılı Kanuna 5084 sayılı Kanununun 9 uncu maddesiyle eklenen geçici 3 üncü maddenin, bu istisnayı sadece bu bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetler dolayısıyla elde edilen kazançlar ile sınırlaması nedeniyle mümkün bulunmamaktadır.

Örneğin; merkezi Ankara'da bulunan şirketin serbest bölgede konfeksiyon imalatı ve satışı faaliyetiyle uğraşan şubesinin, bu faaliyet çerçevesinde 15 Nisan 2007 tarihinde elde ettiği hasılatının 4 Haziran 2007 tarihinde yapacağı borç ödemesine kadar repoda değerlendirilmesi halinde, bahse konu repo işleminden elde edilen gelirler istisnadan yararlanabilecektir.

Ancak, şirketin merkezi tarafından serbest bölgedeki şubeye transfer edilen paraların repo işlemlerinde değerlendirilmesinden elde edilen gelirlerin istisnadan yararlanabilmesi mümkün olamayacaktır. İstisna kazancın ve bu bağlamda kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından, istisna kapsamında bulunan ve bulunmayan hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi ve istisna kapsamında olan faaliyetlere ait hasılat, maliyet ve gider unsurlarının, diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerekmektedir.

Serbest bölgelerde yürütülen ve istisna kapsamında olan faaliyetlerin zararlı sonuçlanması halinde, bu zararların istisna kapsamında olmayan diğer faaliyetlere ilişkin kazançlardan indirilmesi mümkün olmadığı gibi ertesi yıla devredilmesi de mümkün değildir.

Diğer taraftan, teknoloji geliştirme bölgelerinde olduğu gibi serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflere, TÜBİTAK ve benzeri kurumlar tarafından Ar-Ge projelerine ilişkin olarak ilgili mevzuat çerçevesinde hibe şeklinde sağlanan destek tutarları, kurum kazancına dahil edilecek ve istisnadan yararlandırılacaktır.

Müşterek genel giderler ve amortismanların dağıtımı

Merkezi veya şubesi serbest bölgelerde bulunan mükelleflerin, hem serbest bölgedeki faaliyetleri hem de serbest bölge dışındaki faaliyetlerine ilişkin müşterek genel giderleri, merkezde ve şubede oluşan maliyetlerin toplam maliyetler içindeki oranı dikkate alınarak dağıtılacaktır.

Maliyetlerin hesabında, merkezde ve şubede oluşan satılan malın maliyeti ile faaliyet giderlerinin toplamı dikkate alınacaktır.

Aynı şekilde hem serbest bölgelerde hem de serbest bölge dışındaki faaliyetlerde kullanılan amortisman tabii iktisadi kıymetlerin amortismanlarının, esas itibarıyla her bir işte kullanıldıkları gün sayısı dikkate alınarak dağıtılması gerekmektedir.

Hangi işlerde ne kadar süreyle kullanıldığı tespit edilemeyen sabit kıymetlere ilişkin amortismanlar, müşterek genel giderlerle birlikte dağıtım tabii tutulacaktır.

Vergi kesenlerin sorumluluğu

Serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin, 6/2/2004 tarihinden sonra Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca vergi kesintisine tabii ödemeler üzerinden kestikleri vergileri, bağlı oldukları vergi dairesine mükellefiyet tesis ettirerek sorumlu sıfatıyla beyan edip ödemeleri gerekmektedir.

Örneğin; serbest bölgede faaliyet gösteren bir işletme, yurt dışında mukim yabancı bir şirketten gayrimaddi hak kiralaması veya satın alması dolayısıyla bu yabancı şirkete yapacağı ödemeler ile avukatlık hizmeti dolayısıyla avukatına yapacağı serbest meslek ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapmak zorundadır.

Kâr paylarının dağıtılması halinde vergi kesintisi

Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendindeki istisna hükmünün, kâr dağıtımına bağlı olarak yapılacak vergi kesintisine etkisi bulunmamaktadır.

Dolayısıyla, serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin, bu bölgelerde elde ettikleri kazançları dağıtmaları halinde, dağıtılan kâr payları üzerinden elde edenin hukuki niteliğine göre Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numara-

lı bendinin (b) alt bendi ile Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin ikinci fıkrası ve 30 uncu maddesinin üçüncü ve altıncı fıkraları uyarınca vergi kesintisi yapmaları gerekmektedir.

Mevduat faizi ve repo gelirinde vergi kesintisi

Serbest bölgelerde faaliyet gösteren kurumlar vergisi mükelleflerinin serbest bölgelerdeki banka veya diğer finans kurumlarında bulunan mevduat hesaplarına tahakkuk ettirilen faizler ile repo kazançları üzerinden, Kurumlar Vergisi Kanununun 15 ve 30 uncu maddeleri uyarınca vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Öte yandan, mevduat faizi ve repo kazançları Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesi kapsamında vergi kesintisine tabii bulunduğundan, söz konusu kazançlar üzerinden yürürlükte olduğu müddetçe bu maddeye göre vergi kesintisi yapılacaktır.

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

Muhtasar beyanname verilmesi

Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanununun 15 ve 30 uncu maddeleri uyarınca vergi kesintisi yapmaya mecbur olanların, bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri kârlar ve iratlar ile bunlardan kestikleri vergileri muhtasar beyanname ile beyan etmeleri gerekmektedir.

Ancak, istisna uygulaması veya diğer nedenlerle kesilen bir verginin olmaması durumunda muhtasar beyanname verilmesine gerek bulunmamaktadır.

İstisna uygulamasında süre

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

İmalat faaliyetlerine uygulanacak istisna

Serbest bölgelerde imalat faaliyetinde bulunan mükelleflerin bölgelerde imal ettikleri ürünlerin yurt dışına satışından elde ettikleri kazançları, Türkiye'nin Avrupa Birliğine tam üyeliğinin

gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar kurumlar vergisinden istisnadır.

Bu istisnadan, bölgede yeni faaliyete geçen mükellefler ile faaliyet ruhsatlarında yer alan sürenin dolmasıyla normal vergileme rejimine tabi olacak mükellefler yararlanacaktır.

Ancak,

- Üretim dışı faaliyetlerden,
- Serbest bölge dışında üretilen malların satışından,
- Faaliyet ruhsatında belirtilen alan dışında üretilen malların satışından,
- Serbest bölgede veya serbest bölge dışında fason olarak imal ettirilen ürünlerin satışından, elde edilen kazançlar istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

İstisna uygulamasında, imal edilen ürünlerin sadece yurt dışına yapılan satışından elde edilen kazanç kısmı dikkate alınacaktır.

Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinin ikinci fıkrası uyarınca, serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin imal ettikleri ürünlerin yurt dışına satışından elde ettikleri kazançların gelir veya kurumlar vergisinden istisna edilebilmesi için;

- Bölgelerde "imalat" faaliyetinde bulunmak üzere almış oldukları ruhsatın bir örneğini,
- Sanayi sicil belgesi ve kapasite raporunun bir örneğini,
- İmalat faaliyetinde kullanılacak araç parkını gösteren bir listeyi, yeni mükellefiyet tesis ettirenler mükellefiyet tesisinde, durum değişikliklerinde ise (yeni bir alanda imalata başlayacak mükelleflerin bu durumu ruhsatlarına işlettirdikten sonra) değişikliği müteakiben verecekleri ilk geçici vergi beyannamesi ekinde, ilgili vergi dairesine vermeleri gerekmektedir.

Örnek: Serbest bölgede imalat faaliyeti ile uğraşan (A) A.Ş., 2025 hesap döneminde imal ettiği ürünlerin yurt içine satışından 1.000.000 TL, yurt dışına satışından ise 2.000.000 TL kazanç elde etmiştir. (A) A.Ş.'nin imal ettiği ürünlerin yurt dışına satışından elde ettiği 2.000.000 TL istisna kapsamında değerlendirilecek, yurt içine satışından elde ettiği 1.000.000 TL ise istisna kapsamında olmayacaktır.

İstisna kapsamındaki fason imalat

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

Ancak,

- Fason imalatın sadece, sanayi sicil belgesi veya faaliyet ruhsatında yazılı üretim kapsamında yaptırılması,
- Söz konusu istisna serbest bölgelerde yapılan imalata tanınmış olduğundan imalatın fason imalattan çok işletmenin kendi imalatından oluşması,
- İmalat faaliyetleriyle ilgili olarak istisnadan yararlanacak kazanç tutarının fiili kapasite kullanımı ile sınırlı olması,
- İş riskinin ve organizasyonunun üstlenilmesi,
- Ham madde ve yardımcı maddelerin temin edilmesi, gerekmektedir.

Serbest bölgede imalat faaliyetinde bulunan bir mükellefin emtia alım satımı ile de uğraşması durumunda, imalat faaliyetlerinden elde edilen kazançlar istisna kapsamında değerlendirilecek; faaliyet ruhsatının 6/2/2004 tarihinden önce alınmış olması hali saklı kalmak kaydıyla, ticari faaliyetlerden elde edilen kazançlar ise istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Örnek: 6/2/2004 tarihinden sonra imalat faaliyetinde bulunmak üzere ruhsat almış ve serbest bölgedeki şubesinde ayakkabı imalatıyla uğraşan bir kurumun aynı zamanda bölge dışında bulunan fabrikasında imal ettiği malları da serbest bölgedeki şubesi üzerinden ihraç etmesi durumunda; serbest bölgede imal edilen emtianın satışından elde edilen kazanç istisna kapsamında değerlendirilecek, serbest bölge dışında imal edilen emtianın satışı dolayısıyla şubede oluşan kazanç istisna kapsamında olmayacaktır.

Örnek: 6/2/2004 tarihinden sonra ruhsat alan ve serbest bölgede oyuncak imalatıyla uğraşan bir kurumun, aynı zamanda ham bez ithal edip yurt dışına satış yapması durumunda, oyuncak imalat faaliyetinden elde ettiği kazanç istisna kapsamında değerlendirilecek, ham bez ticaretinden sağladığı kazanç ise istisna kapsamında olmayacaktır.

Örnek: Serbest bölgede konfeksiyon imalatı ile uğraşan bir kurumun, imal ettiği gömleklere ilişkin bitim işi olarak tabir edilen düğme dikimi,

ütüleme ve benzeri işleri fason olarak yaptırmaları halinde; fason olarak yaptırılan bu tür işlerin toplam işçilik maliyetindeki payı, işletmenin kendi imalatları dolayısıyla yüklediği işçilik maliyetinden daha az oranda olacağından, imal edilen ürünün yurt dışına satışından elde edilen kazanç istisna kapsamında değerlendirilecektir.

7524 Sayılı Kanunla Serbest Bölge Kazançlarına Getirilen Kısıt

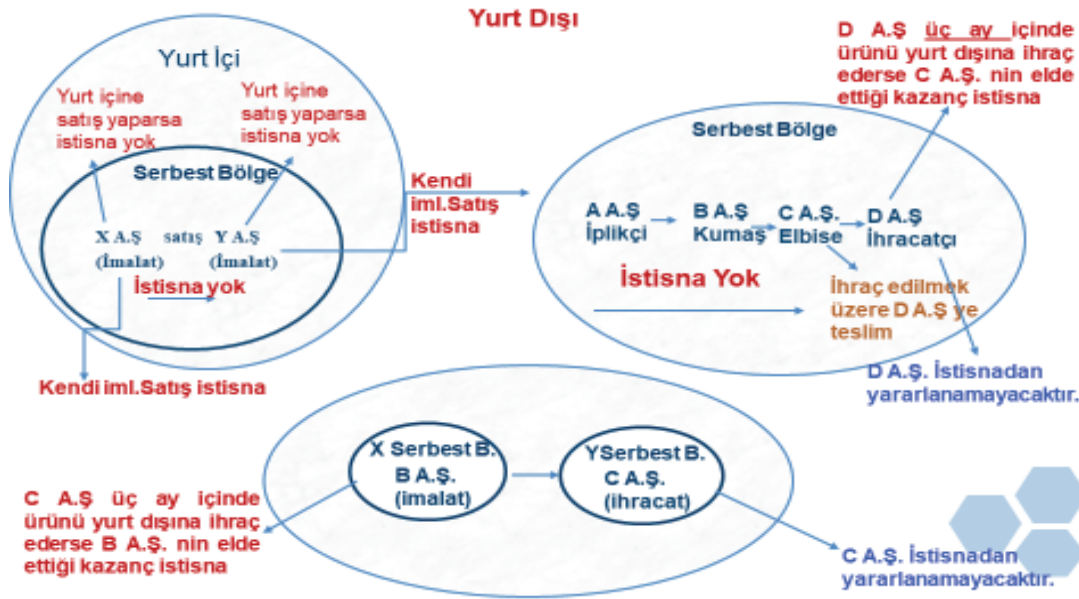
Serbest bölgelerdeki üretim faaliyetlerinden elde edilen kazançların tamamı, üretilen ürünlerin yurt içine ya da yurt dışına satılıp satılmadığına bakılmaksızın kurumlar vergisinden istisna idi.

7524 sayılı Kanunla;

Serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin yalnızca yurt dışına satışından elde ettikleri kazançları için istisna devam ettirilmiş, yurtiçine yaptıkları satışlardan elde edilen kazançlarına tanınan istisna kaldırılmıştır.

Düzenleme, 1.1.2025 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanacaktır.

Örnek:



Ege Serbest bölgesinde faaliyet gösteren ve imalatçı konumunda bulunan X AŞ. Ve YA.Ş 'nin yurtdışına, serbest bölgeye ve Türkiye'ye satışında kazanç istisnası uygulanmaktadır.

Ancak 01.01.2025 tarihinden itibaren söz konusu mükelleflerin münhasıran yurtdışına satışlarından elde ettikleri kazançlar için kazanç istisnası uygulanacak olup, gerek serbest bölge içine gerek serbest bölgeden Türkiye içine gerekse bu-

lundukları serbest bölgeden başka bir serbest bölgeye satışlarından elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

Yine Serbest Bölgede faaliyet gösteren A AŞ, iplik imalatı ile, B AŞ. kumaş imalatı, C AŞ. İse elbise imalatı yapmaktadır. A AŞ. İmal ettiği ipliği B AŞ.'ye satmakta olup, B. AŞ. aldığı bu ipliği imal ettiği kumaşın bünyesine katmak suretiyle imal ettiği kumaşı elbise imal eden C AŞ.'ye satmaktadır. C AŞ. İse B AŞ'den aldığı kumaşı imal ettiği elbisenin bünyesine katarak ihrac kayıtlı olarak ihracatçı D AŞ.'ye satmıştır. D AŞ. Elbiseyi 3 ay içinde Almanya'ya ihrac etmiştir.

Bu durumda A AŞ., B AŞ. 'nin kazancına kurumlar vergisi uygulanacaktır.

Öte yandan mal 3 ay içinde yurtdışına ihrac edildiğinden C AŞ.'nin bu işleminden doğan kazancı istisna kapsamında değerlendirilecektir. İhracatçı D AŞ.'nin kazancı ise istisna kapsamına girmeyecektir.

Mal D AŞ. Tarafından 3 aylık sürede ihrac edilmeydi ve/veya yurt içine ya da serbest bölge içine satılıyorsa C AŞ.'nin kazancı da kurumlar

vergisine tabi olacaktır.

Düzenlemenin Olası Etkisi

Serbest bölgeler; yaklaşık 100.000 kişinin istihdam edildiği ve yabancı sermayenin Türkiye'ye yatırım yapmasına aracılık eden, 2023 yılı itibariye 13 milyar Amerikan Doları civarında ihracat cirosuna ulaşmış bir ekonomik hacmi ile ülke ekonomisinde ciddi bir potansiyel taşımaktadır.

Özellikle yabancı yatırımcılar açısından, tabiri yerindeyse suyu geçince at değiştirildiği algısı yaratabilecek bu düzenleme mezkur yatırımcılarda, yatırım yapmayı erteleme veya mevcut yatırımlarını başka ülkelere kaydırma yolunu tercihine dönüştürebilecektir.

Öte yandan başta Kayseri Serbest Bölgesi olmak üzere bölge içinde küme halinde (birbirine imalat yoluyla mamül/yarımamül imal eden) imalat yapan KOBİ boyutundaki mükelleflerin ekonomik olarak ayakta kalmaları daha da güçleşecektir.

Öte yandan küme halinde imalat yapan firmalar ödeyecekleri verginin maliyetini ihraç edilecek olan malın maliyetine yansıtacaklarından uluslararası piyasada dış ticaret eğrisi ihracatçılarımız aleyhine dönecektir. Bu rekabet gücünün azalacağı anlamına gelmektedir.

Küme halinde imalat yapanlarla ilgili olarak diğer şartların tamamını sağlamak kaydıyla nihai malın yurt dışına öngörülen sürede çıkarılması halinde tüm aşamalarda doğan kazancın istisna kapsamına alınması sağlanabilir. Sadece yurt içi satışlar için istisna uygulanmayabilir. Bu şekilde, ihracat teşvik edilmiş olmakla birlikte düzenlemenin getireceği olumsuzlukların da önüne geçilebilecektir.

Son değişiklik ile Serbest Bölgede Vergileme Rejimi aşağıdaki son halini almıştır.

SERBEST BÖLGEDE VERGİLEME REJİMİ			
İMALATÇI OLMAYAN		İMALATÇI	İMALATÇI
06/02/2004 ÖNCESİ RUHSAT ALAN	06/02/2004 SONRASI RUHSAT ALAN	5810 SAYILI KANUNUN 7 NCİ MADDESİYLE YAPILAN DEĞİŞİKLİK 01/01/2009	7524 SAYILI KANUNUN 24 ÜNCÜ MADDESİYLE YAPILAN DEĞİŞİKLİK 01/01/2025
Ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançlar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır.	Genel hükümler çerçevesinde; tam veya dar mükellefiyet esasına göre gelir ve kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirmeleri ve elde ettikleri kazançları beyan etmeleri gerekmektedir.	Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları gelir veya kurumlar vergisinden müstesna tutulmuştur.	Serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin yalnızca yurt dışına satışından elde ettikleri kazançları için istisna devam ettirilmiş, yurtiçine yaptıkları satışlardan elde edilen kazançlarına tanınan istisna kaldırılmıştır.

Serbest bölgelerde gerçekleşen birleşme ve devir hallerinde istisna uygulaması

Serbest bölgede faaliyet gösteren bir şirketin, Türk Ticaret Kanununun ilgili maddeleri ile Kurumlar Vergisi Kanununun 18 inci maddesiyle 19 uncu maddesinin birinci ve ikinci fıkralarında düzenlenmiş bulunan birleşme ve devir hallerinde infisah eden kurum adına düzenlenmiş bulunan faaliyet ruhsatının, Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından devralan kurum adına yenilenmesi ve yenileme işlemi sonrası da devralan şirketin bölgede faaliyet gösteriyor olması durumunda, devralan şirket 3218 sayılı Kanunun geçici 3 üncü maddesi hükmünden yararlanabilecektir. Yalnızca faaliyet ruhsatının devri veya satın alınması şeklinde gerçekleşen işlemler, 3218 sayılı Kanunun geçici 3 üncü maddesi ile öngörülen istisnalar kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Faaliyet ruhsatlarında belirtilen sürenin uzatılması

Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinde; "Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla bu Kanuna göre kurulan serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin;

Bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançları, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla faaliyet ruh-

satlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır..." hükmü yer almaktadır.

Dolayısıyla, serbest bölgelerde faaliyette bulun-

mak üzere ruhsat almış mükellefler, maddenin yürürlüğe girdiği 6/2/2004 tarihi itibarıyla faaliyet ruhsatlarında öngörülen sürenin sonuna kadar kurumlar vergisi istisnasından yararlanabileceklerdir.

6/2/2004 tarihinden sonra, mükelleflerin faaliyet ruhsatlarının süresinin çeşitli nedenlerle (inşaat süresi ile ilgili süre uzatımları hariç) uzatılması durumunda, istisna süresinin uzaması söz konusu olmayacaktır.

Kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara isabet eden giderlerin diğer kazançlardan indirilememesi

Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin üçüncü fıkrasında, iştirak hissesi alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesinin kabul edilmeyeceği hükmü yer almaktadır.

Maddenin üçüncü fıkrası hakkında, TBMM Plan ve Bütçe Komisyonunda kabul edilen değişiklik önergesinin gerekçesinde, "...Kurumlar vergisinden istisna edilen kazançların elde edilmesi sırasında zarar doğması halinde bu zararlar gider fazlalığından kaynaklandığı için istisna kapsamındaki faaliyetlerden doğan zararların da giderlerde olduğu gibi kurum kazancından indirilmemesi gerekir.

Dolayısıyla, kurumlar vergisinden istisna edilen kazancın elde edilmesi sırasında giderlerin yanı sıra gider fazlalığından doğan zararlar da aynı kapsamda değerlendirilerek konuya ilişkin düzenleme önerilmektedir." denilmiştir. Söz

konusu hüküm Kurumlar Vergisi Kanunu ile özel kanunlarda yer alan kurumlar vergisinden müstesna kazançları kapsamaktadır.

İştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin giderlerin kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Aynı şekilde, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançların elde edilmesi sırasında zarar doğması halinde bu zararların da istisna kapsamı dışındaki gelirlerden indirilmemesi gerekmektedir.

Kanunun anılan hükmü, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin olarak yapılan giderlerin, kurumun vergiye tabi diğer kazanç tutarının tespitinde kurum kazancını azaltıcı veya kurum zararlı ise bu zararı artırıcı bir unsur olarak indirim konusu yapılamayacağını ifade etmektedir.

Bu nedenle, bu gelirlerin elde edilmesi için yapılan giderlerin sadece kurumlar vergisinden istisna edilen söz konusu kazançların tespitinde indirim konusu yapılacağı tabiidir.

Örnek (A) Limited Şirketinin 2023 yılı konfeksiyon imalatı ve satışı faaliyetinden sağladığı hasılat tutarı 20.000.-TL, buna ilişkin giderleri ise 12.000.-TL olarak gerçekleşmiştir. Bu kurum, aynı yılda serbest bölgede bulunan şubeden 10.000.-TL hasılat elde etmiş olup bu faaliyetin elde edilmesi için 4.000.-TL gider yapılmıştır. Bu durumda, anılan kurumun ödeyeceği kurumlar vergisi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

Kurumun 2023 yılı hasılatının toplam tutarı.....	30.000.- TL
- Konfeksiyon imalat ve satış hasılatı.....	20.000.- TL
-Serbest bölgeden elde edilen gelir.....	10.000.- TL
Giderler.....	(-) 16.000.- TL
- Konfeksiyon imalat ve satışı ile ilgili giderler	12.000.-TL
- Serbest bölge gelirinin elde edilmesi için yapılan gid.....	4.000.- TL
Ticari bilanço kârı	14.000.- TL
- Konfeksiyon imalat ve satış kârı (20.000-12.000=).....	8.000.- TL
- Serbest bölge kârı (10.000-4.000=).....	6.000.- TL
İstisna kazanç indirimi (serbest bölge kazancı).....	(-) 6.000.- TL
Kurumlar vergisi matrahı	8.000.- TL
Kurumlar vergisi	2.000.- TL
(8.000 x %25 =)	

Görüldüğü gibi, kurumlar vergisinden istisna olan serbest bölgeden elde edilen gelirlerin elde edilmesi için yapılan 4.000.- TL gider, bölge dışı faaliyetlerle ilişkilendirilmemiş ve kurumlar vergisine tabi diğer kazançlardan indirim konusu yapılmamıştır. İstisna kazançlar ile diğer faaliyetlerden doğan kazançların, işletme kayıtlarında ayırımının yapılması ve istisna kazançlara ilişkin maliyet ve gider unsurlarının, diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlarla ilişkilendirilmemesi gerekmektedir. Diğer taraftan, istisna kapsamındaki faaliyetlerin zararlı sonuçlanması halinde, zarar tutarı "kanunen kabul edilmeyen gider" olarak dikkate alınacaktır.

İstihdam Edilen Personelin Ücret İstisnası

Bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB 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 edilir. Bu oranı %50'ye kadar indirmeye ve kanuni seviyesine kadar yükseltmeye (703 Sayılı KHK'nın 192 nci maddesiyle değişen ibare; Yürürlük:09.07.2018) Cumhurbaşkanlığı yetkilidir.

Cumhurbaşkanı bu yetkiyi, stratejik, büyük ölçekli veya öncelikli yatırımlar ile konusu, sektörü ve niteliği itibarıyla proje bazında desteklenmesine karar verilen yatırımlara yönelik olarak, bölge, sektör ya da faaliyet alanı itibarıyla farklılaştırarak veya kademelendirerek kullanabilir.

Yıllık satış tutarı bu oranın altında kalan mükelleflerden zamanında tahsil edilmeyen vergiler cezasız olarak, gecikme zammıyla birlikte tahsil edilir.

Girişim sermayesi fonu

6322 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanununa eklenen 325/A maddesiyle kurumlar vergisi mükelleflerine, girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına sermaye olarak konulması veya girişim sermayesi yatırım fonu paylarının satın alınması amacıyla, ilgili dönem kazancından girişim sermayesi fonu ayırabilme imkanı getirilmiştir.

6322 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesine eklenen (g) bendi ile de Vergi Usul Kanununun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlar kurumlar vergisi beyanamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirim

konusu yapılabilecektir.

Girişim sermayesi fonunun indirim konusu yapılabilmesi için;

- İlgili yılda ayrılan fon tutarının beyan edilen gelirin %10'unu, toplam fon tutarının ise öz sermayenin %20'sini aşmaması (İki şartın birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir.),

- Fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar Türkiye'de kurulmuş veya kurulacak olan ve Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya fonlarına yatırım yapılması,

- Ayrılan fon tutarının ilgili yılın kurumlar vergisi beyannamesinde ayrıca gösterilmesi gerekmektedir.

İndirim tutarının tespitinde beyan edilen gelir olarak ticari bilanço kâr veya zararına kanunen kabul edilmeyen giderler eklenmek ve geçmiş yıl zararları ile varsa tüm indirim ve istisnalar düşülmek suretiyle bulunan tutar [**Ticari bilanço kârı (zararı) + kanunen kabul edilmeyen giderler - geçmiş yıl zararları - tüm indirim ve istisnalar**] dikkate alınacaktır.

Vergi Usul Kanununun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu ilgili dönem kazancından ayrılacağından, pasifte özel bir fon hesabına alınacak tutar hesap dönemi sonu itibarıyla tespit edilebilecektir.

Bu çerçevede, fon hesabına alınma işleminin, izleyen hesap döneminin başından itibaren kurumlar vergisi beyanamesinin verildiği tarihe kadar yapılması gerekmektedir.

Bu şekilde, indirim konusu yapılacak olan kazanç tutarı, ilgili dönemin genel sonuç hesaplarına yansıtılacak olup kurumlar vergisi beyanamesinin ilgili satırında gösterilmek suretiyle de indirimden yararlanılabilecektir.

Dolayısıyla geçici vergilendirme dönemlerinde fon ayrılması ve indirim uygulamasından yararlanılması mümkün değildir. Girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların mükelleflerce pasifte geçici bir hesapta tutulması, fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya fonlarına yatırım yapılması gerekmektedir.

Söz konusu yatırımın yapılmaması halinde, indirim konusu yapılan tutar nedeniyle tahakkuk ettirilecek vergi gecikme faizi ile birlikte mükelleften tahsil edilecektir.

Örnek: Hesap dönemi takvim yılı olan (A) A.Ş.'nin 2012 yılı dönem sonu öz sermayesi 800.000 TL olup, şirket 2012 yılında 170.000 TL kazanç elde etmiştir. Şirketin ayrıca, 30.000 TL kanunen kabul edilmeyen gideri, 50.000 TL istisna kapsamında serbest bölge kazancı, 20.000 TL yatırım indirimi tutarı ve 2011 yılından 30.000 TL geçmiş yıl zararı bulunmaktadır. Şirket beyan edilen gelirin $[170.000+30.000-50.000-30.000-20.000=100.000]$ %10'u olan 10.000 TL'yi girişim sermayesi fonu olarak ayırarak özel bir fon hesabına almıştır.

Bu durumda (A) A.Ş., beyan edilen gelirin %10'unu ve dönem sonu öz sermayesinin %20'sini aşmayacak şekilde ayırdığı girişim sermayesi fonunu, 25/4/2013 tarihine kadar vereceği 2012 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde indirim konusu yapabilecektir. (A) A.Ş.'nin 2013 yılı sonuna kadar, ayırmış olduğu 10.000 TL fon tutarıyla girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya fonlarına yatırım yapmaması halinde, indirim konusu yaptığı 10.000 TL fon tutarı nedeniyle eksik tahakkuk ettirilen $(10.000 \times \%20)$ 2.000 TL vergi, gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir. İndirim konusu yapılacak tutarın tespitinde, her yıl girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlar ayrı ayrı dikkate alınacak, önceki yıllarda ayrılan fon tutarları için tekrar indirim uygulanmayacaktır. Ancak, ayrılan toplam fon tutarı hiçbir suretle öz sermayenin %20'sini aşamayacaktır.

İhracat faaliyetlerinden elde edilen kazançlarda kurumlar vergisi oranının 5 puan indirimli uygulanması

İhracat yapan kurumlar, gerek mal gerekse hizmet ihraçlarından elde ettikleri kazançlarına münhasır olmak üzere ilgili dönemde geçerli olan kurumlar vergisi oranını 5 puan indirimli uygulayabileceklerdir.

Bu madde uygulamasında hizmet ihracı, yurt dışındaki bir müşteri için yapılan ve yurt dışında faydalanılan hizmetleri kapsamaktadır. Ayrıca, karşılıklı olmak şartıyla uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışındaki müşteriler için Türkiye'de verilen roaming hizmetlerinden elde edilen kazançlar da oranın 5 puan indirimli uygulanacağı kazançlar arasında kabul edilecektir.

Mükelleflerin; ihracat faaliyetlerinin yanı sıra diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarının da bulunması halinde, ihracattan kaynaklanan

ve 5 puan indirim uygulanacak matrah, ihracattan elde edilen kazancın ticari bilanço karına oranlanması suretiyle tespit edilecektir.

Öte yandan, 5 puan indirim uygulanacak kazanç tutarının gerek ihracattan elde edilen kazancı gerekse ilgili dönem safi kurum kazancını aşamayacağı tabiidir. Dolayısıyla, mükelleflerin ihracat faaliyetinden elde ettiği kazancın ticari bilanço karından fazla olması halinde safi kurum kazancını aşmamak kaydıyla ihracat faaliyetinden elde edilen kazancın tamamına 5 puan indirim uygulanabilecektir.

Ayrıca, bu Kanunun 32 nci maddesinin yedinci fıkrasının uygulamasında yurt dışından satın alınan malların Türkiye'ye girmeksizin başka bir ülkedeki müşteriye satılmak suretiyle ihraç edilmesi halinde de bu faaliyetten elde edilen kazanç için 5 puan indirimden yararlanılabilecektir.

Yurt içinden, serbest bölgeler ile gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara yapılan satışlar da ihracat olarak kabul edilecek ve bu faaliyetten elde edilen kazançlara 5 puan indirim uygulanabilecektir.

İndirimli oran uygulanacak matrah: $\text{Matrah} \times (\text{İhracat faaliyetinden elde edilen kazanç} / \text{Ticari bilanço karı})$

Yurt içi asgari kurumlar vergisi

28/7/2024 tarihli ve 7524 sayılı Kanunun 36 ncı maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununa "Yurt içi asgari kurumlar vergisi" başlıklı aşağıdaki 32/C maddesi eklenmiştir.

"(1) 32 nci ve 32/A maddeleri hükümleri dikkate alınarak hesaplanan kurumlar vergisi, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancının %10'undan az olamaz.

(2) Yurt içi asgari kurumlar vergisi hesaplanırken birinci fıkrada belirtilen kurum kazancından aşağıdaki istisna ve indirimler düşülür:

a) 5 inci maddenin birinci fıkrasının (a), (ç), (i), (j) ve (k) bentleri ile sahip oldukları taşınmazlardan elde edilen kazançlar dışında (d) bendinde sayılan istisna kazançlar,

b) 10 uncu maddenin birinci fıkrasının; (g) ve (h) bentleri kapsamındaki indirimler,

c) 16/12/1999 tarihli ve 4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ile 491 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ve 6/6/1985 tarihli ve 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu kapsamında vergiden

istisna edilen kazançlar,

ç) 4691 sayılı Kanun kapsamındaki kazanç istisnası ile kurumlar vergisi matrahından indirim konusu yapılabilen Ar-Ge ve tasarım indirimleri.

(3) Birinci fıkra kapsamında hesaplanan yurt içi asgari kurumlar vergisinden, 32 nci maddenin altıncı, yedinci ve sekizinci fıkraları uyarınca indirimli oran uygulaması nedeniyle alınmayan vergi ile bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce Sanayi ve Teknoloji Bakanlığundan alınmış olan teşvik belgelerindeki yatırıma katkı tutarlarının kullanılması nedeniyle 32/A maddesi hükmüne istinaden ilgili hesap döneminde alınmayan vergi indirilir ve ödenmesi gereken yurt içi asgari kurumlar vergisi belirlenir.

(4) Bu madde hükmü geçici vergi dönemleri için de uygulanır.

(5) İlk defa faaliyete başlayan kurumlar hakkında faaliyete başlanılan hesap döneminden itibaren üç hesap dönemi boyunca bu madde hükümleri uygulanmaz.

(6) Bu maddede yer alan indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancı ibaresi, hesap dönemi sonundaki ticari bilanço kârına kârunun kabul edilmeyen giderlerin eklenmesiyle bulunan tutarı ifade eder.

(7) Birinci fıkrada yer alan oran; sektörler, faaliyet konusu, iş kolları ya da üretim alanları itibarıyla ayrı ayrı ya da birlikte sıfıra kadar indirmeye veya bir katına kadar artırmaya Cumhurbaşkanlığı, maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkilidir." Böylece, kurumlar vergisi mükelleflerinin hesaplayacakları kurumlar vergisinin tespitine yönelik vergi güvenlik müessesesi ihdas edilmiştir.

Bu madde, 2025 yılı ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlara; özel hesap dönemine tabi olan kurumların ise 2025 takvim yılında başlayan özel hesap dönemi ve izleyen vergilendirme dönemlerinde elde edilen kazançlarına uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Yurt içi asgari kurumlar vergisinin mükellefleri Asgari kurumlar vergisinin mükellefleri, Kurumlar Vergisi Kanununda sayılan mükelleflerdir.

Türkiye'de elde ettikleri kazançlarını kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan etmek zorunda

olan dar mükellef kurumlar da asgari kurumlar vergisine tabi bulunmaktadır.

Ayrıca, Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinde yer alan ve vergisi tevkif suretiyle alınan kazanç ve iratların beyanı dar mükelleflerin ihtiyarına bırakılmıştır.

Dar mükellef kurumların söz konusu kazanç ve iratlar nedeniyle beyanname vermeleri halinde, bu kurumlar da asgari kurumlar vergisine tabi olacaklardır.

Asgari kurumlar vergisinin uygulanmayacağı mükellefler Kurumlar vergisinden muaf olan kurumlar vergisi mükellefleri ile ilk defa faaliyete başlayan kurumlar hakkında faaliyete başlanılan hesap döneminden itibaren üç hesap dönemi boyunca asgari vergi hükümleri uygulanmayacaktır.

Örneğin, 2025 hesap döneminde kurulan bir şirket, 2025, 2026 ve 2027 hesap dönemlerinde asgari kurumlar vergisi uygulamasına tabi olmayacaktır.

2025 hesap döneminden önce ilk defa faaliyete başlayan kurumlar da, üç hesap dönemi boyunca asgari vergi hükümlerine tabi olmayacaktır.

Örneğin, 2024 hesap döneminde kurulan bir şirket, 2025 ve 2026 hesap dönemlerinde asgari kurumlar vergisi uygulamayacaktır.

Birleşme, devir, tür değişikliği ile kısmi ve tam bölünme suretiyle kurulan şirketler ilk defa faaliyete başlayan şirket olarak kabul edilmeyecektir.

Gelir Vergisi Kanununun "Hasılat esaslı kazanç tespiti" başlıklı 113 üncü maddesine göre hasılat esasına göre vergilendirilen kurumlar vergisi mükellefleri hakkında asgari vergi uygulanmayacaktır.

Yurt içi asgari kurumlar vergisi hesaplamasında kurum kazancından düşülen istisna ve indirimler

5520 sayılı Kanun ile diğer Kanunlarda yer alan ve asgari kurumlar vergisi matrahından düşülen istisnalar aşağıdaki gibidir:

a) İştirak kazançları istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-a)

b) Emisyon primi kazancı istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-ç)

c) Yatırım fon ve ortaklıklarının kazancı istisnası (taşınmazlardan elde edilen kazançlar hariç)

(5520 sayılı Kanun madde 5/1-d)

ç) Risturn kazanç istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-i)

d) Sat-kirala-geri al işlemlerine yönelik kazanç istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-j)

e) Varlık kiralama işlemlerinden elde edilen kazanç istisnası (5520 sayılı Kanun madde 5/1-k)

f) Türk uluslararası gemi siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden sağlanan kazanç istisnası (4490 sayılı Kanun madde 12)

g) Serbest bölgelerde elde edilen kazanç istisnası (3218 sayılı Kanun geçici madde 3)

ğ) Teknoloji geliştirme bölgelerinde elde edilen kazanç istisnası (4691 sayılı Kanun geçici madde 2)

5520 sayılı Kanun ile diğer Kanunlarda yer alan ve asgari kurumlar vergisi matrahından düşülen indirimler aşağıdaki gibidir:

a) 213 sayılı Kanunun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlarda indirim (5520 sayılı Kanun madde 10/1-g)

b) 1/7/2005 tarihli ve 5378 sayılı Engelliler hakkında Kanuna göre korumalı işyeri indirimi (5520 sayılı Kanun madde 10/1-h)

c) Ar-Ge ve tasarım indirimi (5746 sayılı Kanun madde 3 ve 3/A) (6550 sayılı Kanun geçici madde 1/c)

(5520 sayılı Kanun madde 10/1-a) Kurumlar vergisi beyannamesinin “Diğer indirimler” veya “Diğer indirimler ve istisnalar” satırlarında gösterilmekle birlikte, mahiyet itibarıyla indirim veya istisna kapsamında olmayıp, daha çok vergi matrahının doğru hesaplanması amacıyla beyannamenin bu satırlarına yazılan,

- (Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları ile Vergi Usul Kanunu hükümleri arasındaki değerlendirme farkları,

-Örtülü sermaye kabul edilen borçlanmalarda borç alan kurum nezdinde Türk Lirası'nın değer kazanması sonucu oluşan kur farkı gelirleri,

-Kıdem tazminatı karşılığı iptali,

-Vergi borçlarına mahsup edilen ve gelir olarak dikkate alınan 193 sayılı Kanunun mükerrer 121 inci maddesi kapsamındaki indirim hakkı gibi) tutarlar üzerinden asgari kurumlar vergisi hesaplanmayacaktır.

Yürürlükte bulunan çifte vergilendirmeyi ön-

leme anlaşmaları kapsamında, vergilendirme hakkının ilgili ülkede bulunması nedeniyle Türkiye'nin vergi alma hakkı olmadığı veya söz konusu kazançların Türkiye'de istisna edilmesi gerektiği durumlarda, elde edilen ve kurum kazancına dâhil edilerek beyannamenin “Diğer indirimler” ile “Diğer indirimler ve istisnalar” satırlarında matrahtan indirim konusu yapılan tutarlar asgari kurumlar vergisinin kapsamına girmeyecektir.

Ayrıca, yürürlükte bulunan ikili veya çok taraflı diğer uluslararası anlaşmalar uyarınca, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar da kapsamda değildir.

Bu hükümlere göre yurtiçi asgari kurumlar vergisinin hesabında serbest bölge kazançları dikkate alınmayacaktır.

Defter ve belge düzeni

Serbest bölgede faaliyet gösteren kullanıcılar genel esaslar çerçevesinde gelir ve kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirmek, Vergi Usul Kanununun defter tutma ile belge ve kayıt düzenine ilişkin hükümlerine uymak zorundadırlar.

5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 8 inci maddesi ile değişik 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun 6 ncı maddesinde, kullanıcıların tutmak zorunda oldukları defterler ile düzenleyecekleri belgelere ilişkin olarak, Vergi Usul Kanununun hükümlerine bağımlı olmaksızın düzenleme yapmaya Maliye Bakanlığının yetkili olduğu hüküm altına alınmış olup, söz konusu yetkiye istinaden yapılan düzenlemeler 85 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ve 345 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile kamuoyuna duyurulmuştur.

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

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

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

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

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

İstisna kapsamında bulunan ve bulunmayan "hâsılat, maliyet ve gider" unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi ve kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerekmektedir. Merkez ve şube defterlerinin ayrı ayrı tutulması birçok sorunu ortadan kaldıracaktır.

B-4458 Sayılı Gümrük Kanunu Açısından

Serbest Bölgeler;

3218 Sayılı SB (5810) ve 4458 (5911) Sayılı Gümrük Kanununda yapılan değişiklikler sonucunda, Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihe kadar;

-Türkiye gümrük bölgesinin parçaları olmakla beraber gümrük rejimleri açısından Türkiye Gümrük Bölgesi dışında,

-İthalat vergileri ile ticaret politikası önlemlerinin ve kambiyo mevzuatının uygulanması bakımından Türkiye Gümrük Bölgesi dışında,

-Türkiye'nin siyasî sınırları içerisinde yer alan bölgeler olduğu için menşe hükümlerinin uygulanması bakımından ise Türkiye Gümrük Bölgesi içerisinde yer almaktadır.

Serbest Bölgede yer alan firmalar yurt dışından aldıkları "nihai mal, yatırım malı, ara mal ve ham madde" için gümrük vergisi ödememekte ve vergiye bağlı mükellefiyetlerden de muaf olmaktadır.

Ancak, bu malların herhangi bir gümrük rejimi-

ne tabi tutulması, serbest dolaşıma sokulması, gümrük mevzuatında belirtilen haller dışında tüketilmesi ya da kullanılması durumunda gümrük yükümlülüğü doğmaktadır.

Serbest bölgeler, Türkiye Gümrük Bölgesinin parçaları olmakla beraber;

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

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

Serbest bölgelerin sınırları ile giriş ve çıkış noktaları gümrük idarelerinin gözetimine tabidir.

Bir serbest bölgeye giriş veya çıkış yapan kişiler ve nakil araçları gümrük idaresi tarafından kontrol edilir. Gümrük idareleri, serbest bölgeye giren, burada kalan veya çıkan eşyayı muayene edebilirler. Muayenenin yapılmasını sağlamak üzere eşyaya giriş veya çıkışlarda eşlik etmesi gereken taşıma belgesinin bir nüshasının gümrük idaresine verilmesi veya tetkike hazır tutulması gerekir. Muayene gerektiği takdirde, eşya gümrük idarelerine sunulur. Gümrük idareleri, bu Kanunda yer alan hükümlere uyacağı hususunda ciddi şüphe uyandıran kişilerin serbest bölgeye girişine izin vermeyebilir.

Serbest Bölgelerde Transit Ticaret

-Malların bölgeye fiili giriş-çıkışı yapılmaksızın, alış ve satış bedelleri arasında lehte fark esas olmak kaydıyla, SB kullanıcıları tarafından, bir ülkeden başka bir ülkeye (Türkiye ve serbest bölgeler hariç) satışını ifade eder.

-Serbest bölgelerde transit ticaret işlemi, Transit Ticaret Formu düzenlenerek, bankalar vasıtasıyla yapılır

-Transit Ticaret Formu ve Bölge Müdürlüğüne onaylı Serbest Bölge İşlem Formu ile (varsa serbest bölgedeki) bir bankaya müracaat edilir ve transit ticaret işlemi yapılır.

-Malın CIF alış fiyatı üzerinden özel hesaba binde 1 oranında fon ödenir.

-Transit ticarete Serbest Bölge İşlem Formunun gümrük idaresine ibrazı gerekmemektedir.

Serbest Bölgelere Eşya Konulması

Serbest dolaşımda olan veya olmayan her türlü eşya serbest bölgelere konulabilir. Ancak, parlayıcı ve patlayıcı veya bir arada buldukları eşya için tehlikeli olan veya korunmaları özel düzenek veya yapılara gerek gösteren eşya serbest bölgelerdeki bu niteliklere uygun yerlere konulur. Kanununun 153 üncü maddenin 3 üncü fıkrası hükmü saklı kalmak üzere, serbest bölgeye giren eşyanın gümrük idarelerine sunulmasına ve beyanname verilmesine gerek yoktur.

-Serbest bölgeye girişle sona erecek olan bir gümrük rejimine tabi tutulan,

-Bir serbest bölgeye ithalat vergilerinin geri verilmesi veya kaldırılmasına ilişkin bir karardan sonra konulan,

-Bir serbest bölgeye ihracat kaydıyla konulan,

-Bir serbest bölgeye doğrudan Türkiye Gümrük Bölgesi dışından gelen, eşyanın gümrük idarelerine sunulması ve gerekli gümrük işlemine tabi tutulması şarttır.

İhracat vergilerine veya ihracatla ilgili diğer hükümlere tabi olan eşyanın gümrük idarelerine bildirilmesi gerekir.

İlgilinin talebi üzerine, gümrük idareleri serbest bölgeye konulmuş eşyanın gümrük statüsünü onaylayan bir belge verebilirler.

Serbest Bölgelerin İşleyişi

Eşyanın serbest bölgelerde kalabileceği süre sınırsızdır.

Bir serbest bölgeye konulmuş serbest dolaşımda olmayan eşya;

-Serbest dolaşıma giriş rejimi kapsamında ve 161 inci maddede belirtilen koşullar altında, serbest dolaşıma girebilir.

-İzni gerek olmaksızın mutata elleçleme işlemlerine tabi tutulabilir.

-Dahilde işleme rejimine tabi tutulabilir.

-Gümrük kontrolü altında işleme rejimine tabi tutulabilir.

-Geçici ithalat rejimine tabi tutulabilir.

-164 üncü maddeye göre gümrüğe terk edilebilir.

-İlgili kişinin, gümrük idarelerince gerekli görülen tüm bilgileri vermesi şartıyla imha edilebilir.

Normal olarak ihracata bağlı olanaklardan ya-

rarlanan tarım politikası kapsamındaki eşya, yalnızca mutata elleçleme işlemine tabi tutulabilir.

Bu işlemler izin alınmaksızın da yapılabilir.

157 nci madde hükümleri uygulanmaksızın, serbest dolaşımda olmayan eşya ile 152 nci maddenin (b) bendinde belirtilen serbest dolaşımda olan eşya, serbest bölgelerde tüketilemez veya kullanılamazlar.

Ancak,

-Serbest bölgelerdeki tesislerin yapımında kullanılan,

-Serbest bölgelerde bulunan tesislerde makina-teçhizat, demirbaşaya kayıtlı eşya veya bunların parçası olarak kullanılan,

-Serbest bölgelerde yerleşik gemi inşa faaliyetinde bulunanlara gemi inşasında kullanılmak üzere teslimi yapılan, eşya, bu durumun tevsiki kaydıyla, bu hükmün dışındadır.

Serbest bölgelerde depolama, işçilik, işleme veya alım ve satım faaliyetlerinde bulunan kişiler tarafından, gümrük idarelerince kabul edilen forma uygun olarak envanter kayıtları tutulur. Eşya, söz konusu kişiye ait yere konulmasından sonra kırksekiz saat içinde envanter kayıtlarına geçirilir. Söz konusu envanter kayıtları, gümrük idarelerine eşyayı teşhis ve eşya hareketlerini izleme olanağını verecek şekilde tutulmak zorundadır.

Eşyanın serbest bölge içinde bir yerden bir yere aktarılması ile ilgili kayıtlar yetkili gümrük idaresinin incelemesine hazır bulundurulur. Bu uygulamada, eşyanın kısa süreli depolanması, aktarma işleminin bir parçası olarak kabul edilir.

Bir serbest bölgeye doğrudan Türkiye Gümrük Bölgesi dışından gelen veya bir serbest bölgeden doğrudan Gümrük Bölgesinin dışına çıkan eşya için 35/A, 35/B ve 35/C ile 165/A, 165/B, 165/C ve 165/D maddelerine göre özet beyan verilir.

Eşyanın Serbest Bölgelerden Çıkışı

Mevzuatın aksini öngörmediği hallerde, bir serbest bölgeden çıkan eşya, Türkiye Gümrük Bölgesi dışına ihraç veya yeniden ihraç edilebilir veya Türkiye Gümrük Bölgesinin bir başka yerine getirilebilir.

Bir serbest bölgeden Türkiye Gümrük Bölgesinin bir başka yerine getirilen eşya; serbest dolaşımda bulunması halinde 46 ila 50 nci madde hükümleri, serbest dolaşımda bulunmaması halinde ise 50 nci madde hükümleri dışında Üçüncü Kısım

hükümlerine tabidir.

Eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesini bir serbest bölgeden terk etmesi halinde Beşinci Kısım hükümlerine ilave olarak, ihracat, hariçte işleme, yeniden ihracat, şartlı muafiyet düzenlemeleri veya transite ilişkin hükümlere uyulması zorunludur.

Serbest dolaşımda olmayan eşya için bir gümrük yükümlülüğü doğduğunda, bu eşyanın gümrük kıymetinin serbest bölgede kalış süreleri içinde depolanma ve muhafaza edilme masraflarını da içeren fiilen ödenmiş veya ödenecek fiyata dayandığı hallerde ve söz konusu masraflar bu fiyattan ayrı olarak gösterildiği takdirde, gümrük kıymetine dahil edilmez.

Serbest bölgede mutat elleçlemelere tabi tutulan eşyanın gümrük vergilerinin hesaplanmasında, söz konusu eşyanın dikkate alınacak niteliği, gümrük kıymeti ve miktarı; beyan sahibinin talebi ve söz konusu elleçlemelerin yapılmasına izin verilmiş olması kaydıyla, bu eşyanın 193 üncü maddede belirtilen tarihte söz konusu elleçlemelere tabi tutulmamış gibi dikkate alınacak niteliği, gümrük kıymeti ve miktarıdır. Bu hükme Cumhurbaşkanınca istisna getirilebilir.

Normal olarak ihracata bağlı imkânlardan yararlanan tarım politikası kapsamında yer alan serbest dolaşımda bulunan eşyanın serbest bölgeye konulması halinde, ilgili mevzuatta öngörülen bir işlem veya kullanıma tabi tutulması zorunludur.

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun 6 ncı maddesi uyarınca serbest bölgeler kambiyo mevzuatının uygulanması bakımından Türkiye Gümrük Bölgesi dışında kabul edildiklerinden serbest bölgede yerleşik firmalar bu Genelge kapsamında yurt dışında yerleşik kişi olarak kabul edilir.

Serbest bölgede faaliyet gösteren şirketlerin kendi aralarında yapacakları menkul satışlarına ilişkin ödemelerin yahut Serbest bölgede faaliyet gösteren firmanın Türkiye’de yerleşik firma ile yapacağı menkul satışlarına ilişkin ödemelerin nasıl olacağı hususunda **Hazine ve Maliye Bakanlığı Finansal Piyasalar ve Kambiyo Genel Müdürlüğü’nce**; ‘Serbest Bölgeler Kanununun 6 ncı maddesi uyarınca serbest bölgeler kambiyo mevzuatının uygulanması bakımından Türkiye Gümrük Bölgesi dışında kabul edildiklerinden serbest bölgede yerleşik firmalar bu Genelge kapsamında yurt dışında yerleşik kişi olarak kabul edilir.

Serbest bölgede faaliyet göstermekle birlikte Türkiye’de kanuni yerleşim yeri bulunan şirketler, 32 sayılı Kararın 4’üncü maddesinin (g) bendi uygulaması kapsamında Türkiye’de yerleşik olarak değerlendirilmektedir.

Mezkur Tebliğ’in 8 inci maddesinin yirmi üçüncü fıkrasına kıyasen Türkiye’de yerleşik şirketlerin serbest bölgede bulunan şube, temsilcilik, ofis, irtibat bürosu, işlettiği veya yönettiği fonlar, doğrudan veya dolaylı olarak yüzde elli ve üzerinde pay sahipliklerinin olduğu şirketler, 32 sayılı Kararın 4 üncü maddesinin (g) bendi uygulaması kapsamında Türkiye’de

Gümrük Kanunu Bakımından Serbest Bölge İşlemleri Tablosu

Nerden	Nereye	İşlem/mal teslimi	Gümrük Rejimi
Yurt Dışı	Serbest Bölge	İstisna	Transit/Serbest bölge
Serbest Bölge	Yurt Dışı	İstisna	Transit/İhracat
Serbest Bölge	Serbest Bölge	İstisna	Transit/Serbest bölge
Türkiye	Serbest Bölge	İstisna	İhracat/Serbest Bölge
Serbest Bölge	Türkiye	İstisna Değil (AB Malları hariç)	Serbest Dolaşıma Giriş

C- 32 Sayılı Karar Bakımından Serbest Bölgelerin Durumu

yerleşik olarak değerlendirilecektir. Bununla birlikte, Türkiye’de kanuni bir yerleşim yeri bulunmayan ve yalnızca serbest bölgede faaliyet gösteren şirketler, İşbu hükümlerin uygulanması bakımından dışarıda yerleşik olarak kabul edilmektedir.

Türkiye’de yerleşik kişilerin belirli sözleşmeleri döviz cinsinden, veya dövizde endeksli olarak akdedemeyeceğine ilişkin ana kural 32 Sayılı Kararın 4 üncü maddesinin (g) bendinde düzenlenmektedir. Söz konusu düzenleme, istisna tutulmaması nedeniyle, serbest bölgede faaliyet gösteren ve Türkiye’de yerleşik sayılan şirketleri de kapsamaktadır. şeklinde görüş verilmiştir. (Finansal Piyasalar ve Kambyo genel Müdürlüğü’nün 24/06/2022 Gün ve “E-37518347-045.99-1314528 Sayılı yazısı ile 30.06.2022 Gün ve E-37518347-045.99-1326571 sayılı yazıları.)

Bu kapsamda; serbest bölgede faaliyet gösteren ve Türkiye’de yerleşik sayılan şirketlerin, serbest bölge sınırları dışında Türkiye’de yerleşik bir firma ile akdedeceği menkul satış sözleşmelerine ilişkin ödeme yükümlülüklerinin döviz cinsinden yerine getirilmesi/kabul edilmesi, yürürlükteki mevzuat uyarınca mümkün bulunmamaktadır.

Ancak Türkiye’de kanuni bir yerleşim yeri bulunmayan ve yalnızca serbest bölgede faaliyet gösteren şirketler, İşbu hükümlerin uygulanması bakımından dışarıda yerleşik olarak kabul edilmektedir. Ödeme yükümlülüklerinin döviz cinsinden yerine getirilmesine imkan bulunmamaktadır.

İhraç Kayıtlı Mal Satımlarında Ödeme Yükümlülüğü Döviz Cinsinden Yapılabilir mi?

Bilindiği üzere Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Karara İlişkin 2008/32/34 sayılı tebliğin 8’inci maddesi ile döviz cinsinden ve dövizde endeksli sözleşmeler düzenlenmiş olup, maddenin 7’inci fıkrasında “Türkiye’de yerleşik kişiler kendi aralarında akdedecekleri; istisnalar dışında kalan danışmanlık, aracılık ve taşımacılık dahil hizmet sözleşmelerinde, sözleşme bedelini ve bu sözleşmeden kaynaklı diğer ödeme yükümlülüklerini döviz veya dövizde endeksli kararlaştıramazlar. Bu hususa istisnalar aşağıdaki gibidir.

Türkiye Cumhuriyeti Devleti ile vatandaşlık bağı bulunmayan kişilerin taraf oldukları hizmet sözleşmeleri,

İhracat, transit ticaret, ihracat sayılan satış ve

teslimler ile döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetler kapsamında yapılan hizmet sözleşmeleri,

Türkiye’de yerleşik kişilerin yurt dışında gerçekleştirecekleri faaliyetler kapsamında yapılan hizmet sözleşmeleri,

Türkiye’de yerleşik kişilerin kendi aralarında akdedecekleri, Türkiye’de başlayıp, yurt dışında sonlanan, yurt dışında başlayıp Türkiye’de sonlanan veya yurt dışında başlayıp yurt dışında sonlanan hizmet sözleşmeleri,

Bu kapsamda yukarıda yer alan istisnalar kapsamında hizmet sözleşmelerinin dövizli ödeme olarak yapılması mümkündür.

İhraç kayıtlı mal satımlarında ödeme yükümlülüğü döviz cinsinden yapılmasının mümkün olup, olmadığı yönündeki konuya ilişkin olarak Finansal Piyasalar ve Kambyo Genel Müdürlüğü 23/06/2022 Gün ve “E-37518347-045.99-1304383 Sayılı yazısı ile özet olarak aşağıdaki görüş verilmiştir.

“...Öte yandan İhracat, transit ticaret, ihracat sayılan satış ve teslimler ile döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetler kapsamında yapılan hizmet sözleşmeleri istisna kapsamında değerlendirilmiştir. Bu bağlamda Türkiye’de yerleşik kişiler arasında gerçekleşecek ihraç kayıtlı satışların menkul alım-satımı olarak değerlendirilmesi nedeniyle söz konusu ödemelerin döviz cinsinden yapılması mümkün bulunmamaktadır.”

Finansal Piyasalar ve Kambyo Genel Müdürlüğü tarafından verilen görüşte **ihraç kayıtlı satışların menkul alım-satımı olarak değerlendirilmesi nedeniyle söz konusu ödemelerin döviz cinsinden yapılması mümkün olmadığı yönündedir. Burada ilave etmek istediğim bir husus olacak.** Finansal Piyasalar ve Kambyo genel Müdürlüğü **ihraç kayıtlı satışların menkul alım-satımı olarak değerlendirilmesi nedeniyle söz konusu ödemelerin döviz cinsinden yapılması mümkün bulunmamaktadır görüşünün Bakanlıkça değerlendirilecek başlıklar arasında yer aldığını belirtmiştir. Ancak, aksi bir görüş ya da görüş değişikliği söz konusu olana kadar ihraç kayıtlı satışların menkul alım-satımı olarak değerlendirilmesi nedeniyle dövizli ödeme yapılmaması gerekmektedir. (www.MuhasebeTR.com)** Öztürk C. /18.07.2022)

D- Katma Değer Vergisi Bakımından

Mal Teslimi Bakımından

Mal İhracı

3065 sayılı Kanununun (11/1-a) maddesine göre, ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler KDV'den istisnadır. Aynı Kanununun 12 nci maddesi uyarınca bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için aşağıdaki iki şartın gerçekleşmesi gerekir:

Teslim, yurtdışındaki bir müşteriye veya serbest bölgedeki alıcıya veya 4458 sayılı Gümrük Kanununun 95 inci maddesinin (1) numaralı fıkrasına göre faaliyette bulunan gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların depolarına ya da yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılmalı veya mallar yetkili gümrük antreposu işleticisine tevdi edilmelidir.

... Serbest bölgedeki alıcı kavramı, ilgili mevzuatları çerçevesinde söz konusu bölgelerde faaliyette bulunan gerçek veya tüzel kişi alıcıları ifade eder. İhracat teslimine ait fatura ve benzeri belgelerin yukarıda belirtilen yurtdışındaki müşteri veya serbest bölgedeki alıcı adına düzenlenmesi gerekir.

Teslim konusu mal Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye vasıl olmalı ya da gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların depolarına veya yetkili gümrük antreposuna konulmalıdır.

...

3065 sayılı Kanununun 12 nci maddesi uyarınca, bir serbest bölgedeki alıcıya yapılan ve serbest bölgeye vasıl olan teslimler ile gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların depolarına yapılan teslimler ihracat istisnası kapsamındadır. Gümrüksüz satış mağazaları ve depoları, 4458 sayılı Gümrük Kanununun 95 inci maddesinin (1) numaralı fıkrasındaki yetkiye istinaden 8/8/2017 tarihli ve 30148 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Gümrüksüz Satış Mağazaları Yönetmeliğinde tanımlanmıştır. Gümrüksüz satış mağazalarına veya depolarına sadece ilgili gümrük mevzuatına göre burarda satılması uygun bulunan mallar istisna kapsamında teslim edilebileceğinden, gümrüksüz satış mağazalarına veya bunların depolarına istisna kapsamında teslim edilecek malların ilgili gümrük mevzuatına göre gümrüksüz satış mağazalarında satılabilecek mal cinslerinden olup

olmadığı mükelleflerce kontrol edilir.

Serbest bölgelere yapılan ihracat teslimlerinde, gümrük beyannamesinin düzenlenmediği halde, malın serbest bölgeye giriş işlemlerinin tamamlanarak serbest bölgeye vasıl olduğu tarih ihracatın gerçekleştiği tarih olarak kabul edilir. Bu tarih, malların serbest bölgeye girişinin yapıldığını gösteren, serbest bölge işlem formunun ilgili idare tarafından onaylandığı tarihtir.

... Mal ihracatından kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi - Satış faturaları listesi

- Gümrük beyannamesi veya listesi (Serbest bölgeye yapılan ihracatta serbest bölge işlem formu, posta veya kargo yoluyla gerçekleştirilen ihracatta elektronik ticaret gümrük beyannamesi, gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların depolarına yapılan teslimlerde, malın gümrüksüz satış mağazasına veya deposuna konulduğuna dair ilgili gümrük idaresinin onayını da içeren antrepo beyannamesi)

- İhracatın beyan edildiği döneme ait indirilecek KDV listesi

- Yüklenilen KDV listesi - İadesi Talep Edilen KDV Hesaplama Tablosu

3065 sayılı Kanununun (11/1-a) maddesi kapsamında bir hizmetin KDV'den istisna olabilmesi için, aynı Kanununun (12/2) nci maddesine göre; - Hizmetin yurtdışındaki bir müşteri için yapılması, - Hizmetten yurtdışında faydalanılması, gerekir.

Hizmetin yurtdışındaki bir müşteri için yapıldığı, yurtdışındaki müşteri adına düzenlenen fatura ve benzeri belge ile tevsik edilir. Hizmetten yurtdışında faydalanılmasından kasıt, Türkiye'de yurtdışındaki müşteri için yapılan hizmetin, müşterinin yurtdışındaki iş, işlem ve faaliyetleri ile ilgili olması; Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgisi bulunmamasıdır. Yurtdışındaki firmaların, Türkiye'ye gönderecekleri mal ve hizmetler Türkiye'de tüketildiğinden, bu firmalara söz konusu mal ve hizmetler için Türkiye'de verilen danışmanlık, aracılık, gözetim, müşteri bulma, piyasa araştırması vb. hizmetler, hizmet ihracı istisnası kapsamında değerlendirilmez ve KDV'ye tabidir. Bu durumda faydalanma kriterinin tespitinde, yapılan hizmetin ithal edilen mal ile doğrudan ilişkili olması gerekir.

Yabancı firmaların Türkiye’den ithal ettiği (Türkiye’nin ihraç ettiği) mallar dolayısıyla verilen hizmetler, hizmet ihracı kapsamında değerlendirilir. Türkiye içinde taşıma hakkı bulunmayan yabancı bayraklı gemilere ve uçaklara verilen taddil, bakım, onarım hizmetleri hizmet ihracı kapsamında KDV’den istisnadır.

Türkiye’den serbest bölgelere verilen hizmetler hizmet ihracı kapsamında değerlendirilmez. Bu istisna uygulamasına ilişkin bazı örnekler aşağıda yer almaktadır:

Tecil-Terkin Uygulaması

3065 sayılı Kanununun (11/1-c) maddesi gereğince; ihraç edilmek şartıyla imalatçılar tarafından kendilerine teslim edilen mallara ait KDV, ihracatçılar tarafından ödenmez. Bu kapsamda yapılan teslimlerle ilgili olarak düzenlenen faturaya; “3065 sayılı KDV Kanununun (11/1-c) maddesi hükümlerine göre, ihraç edilmek şartıyla teslim edildiğinden, KDV tahsil edilmemiştir.” ifadesi yazılır. Mükelleflerce tahsil edilmeyen ancak ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek olan bu vergi, vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunur.

Söz konusu malların, ihracatçıya teslim tarihini takip eden ay başından itibaren üç ay içinde ihraç edilmesi halinde, tecil edilen vergi terkin olunur.

İhracatın yukarıdaki şartlara uygun olarak gerçekleştirilmemesi halinde, tecil olunan vergi tahakkuk ettirildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 141 51 inci maddesine göre belirlenen gecikme zammıyla birlikte tahsil olunur. Ancak, ihraç edilmek şartıyla teslim edilen malların 213 sayılı Kanunda belirtilen mücbir sebepler nedeniyle ihraç edilmemesi halinde, tecil edilen vergi terkin edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Kanununun 48 inci maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte tahsil edilir.

Tecil veya terkin edilen bu vergiler hakkında ihracatçılar bakımından 3065 sayılı Kanununun 32 nci maddesi hükmü uygulanmaz. İhracatçılara mal teslim eden imalatçılara iade edilecek KDV, ihraç edilen mala ilişkin imalatçı satış bedeline göre hesaplanan vergiden imalatçı aleyhine matrahta meydana gelen değişikliğe ilişkin verginin düşülmesinden sonra kalan tutardan fazla olmaz. İhracatçılara mal teslim eden imalatçıların terkin ve iade işlemleri ihracatın gerçekleşmesinden sonra yapılır. İade veya tecil olunacak vergi

miktarı, mükellefin ihraç kaydıyla teslim yapıldığı dönem beyannamesinde yer alan bilgiler mukayese edilmek suretiyle hesaplanır.

İhracatın mücbir sebepler veya beklenmedik durumlar nedeniyle üç ay içinde gerçekleştirilememesi halinde, en geç üç aylık sürenin dolduğu tarihten itibaren on beş gün içinde başvuran ihracatçılara üç aya kadar ek süre verilebilir. İhraç kaydıyla teslimlerde tecil-terkin uygulaması ihtiyari bir uygulama olup, bu kapsamdaki malların imalatçıları tarafından ihracatçılara KDV tahsil edilerek teslimi de mümkündür.

İhraç kaydıyla teslimlere ait faturanın esas itibarıyla ihracatçı firmanın düzenlediği fatura tarihinden önceki bir tarihte düzenlenmiş olması gerekir.

İmalatçı tarafından düzenlenen fatura tarihinin; ihracatçı firmanın düzenlediği fatura tarihi veya fiili ihraç tarihinden sonraki bir tarih olması halinde, 213 sayılı Kanundaki fatura düzenleme sürelerine uyulması kaydıyla tecil-terkin uygulamasından yararlanılabilir.

Ancak, bu durumlar dışında ihraç kaydıyla teslim ilişkin faturanın, fiili ihraç tarihinden sonraki tarihi taşıması halinde işlemin ihraç kaydıyla teslimine ilişkin şartlar açısından yapılacak inceleme veya YMM raporu ile tespit edilmesi şartıyla terkin ve/veya iade işlemleri sonuçlandırılır.

Serbest bölgeye yapılan teslimlerde de kanununun 11/1c maddesi kapsamında tecil-terkin işlemi uygulanabilmektedir.

Serbest bölgeye “Serbest Bölge İşlem Formu” ile yapılan ihracatta, ihraç kaydıyla teslim edilen mallar nedeniyle hesaplanan ve tecil edilen verginin terkin için, gümrük beyannamesi yerine “Serbest Bölge İşlem Formu” nun aslı veya onaylı bir örneği ibraz edilebilir.

Hariçte İşleme Rejimi Kapsamındaki Mallar

Hariçte işleme rejimi, Gümrük Kanununun (135/1) inci maddesinde, 144 ila 148 inci maddelerde öngörülen standart değişim sistemine ilişkin hükümler ile 116 ncı madde hükmü saklı kalmak üzere, serbest dolaşımdaki eşyanın hariçte işleme faaliyetlerine tabi tutulmak üzere Türkiye Gümrük Bölgesinden geçici olarak ihracı ve bu faaliyetler sonucunda elde edilen ürünlerin ithal vergilerinden tam veya kısmi muafiyet suretiyle yeniden serbest dolaşıma girişine ilişkin hükümlerin uygulandığı rejim olarak tanımlanmış olup,

bu rejim ile ilgili açıklamalara Gümrük Kanununun 135 ila 149 uncu maddelerinde yer verilmiştir.

Hariçte işleme rejimi kapsamında gümrük vergisinden muaf veya müstesna olan eşyaların ithalinde de 3065 sayılı Kanunun (16/1-b) maddesi gereğince KDV aranmaz.

Ancak, serbest bölgeye geçici olarak ihraç edilen eşyanın işleme faaliyeti sonucunda elde edilen işlem görmüş ürünün bünyesinde, herhangi bir üçüncü ülke menşeli girdi kullanılmaması ve işleme faaliyetinin tamamen işçilik olması durumunda, işçilik faturasında belirtilen kıymet üzerinden KDV tahsil edilir.

İthalatın gerçekleştirilmesi, hariçte işleme rejimi çerçevesinde ithali taahhüt edilen işlem görmüş ürünün, ithalat rejimi ile gümrük mevzuatına uygun şekilde gümrük hattından Türkiye Gümrük Bölgesine girişini (**serbest bölgeler hariç**) ifade eder.

Hariçte İşleme Rejimi çerçevesinde gerçekleştirilecek ithalat, hariçte işleme izin belgesi/izin sahibi firma dışında başka bir firma tarafından da gerçekleştirilebilir ve bu durumda ithalatı gerçekleştirecek kişiye ait bilgiler belgenin/izin özel şartlar bölümüne kaydedilir.

Bu kapsamda ithal edilecek eşyanın tamamı üzerinden KDV tahsil edilir.

Bazı Gümrük Rejimlerinin Uygulandığı Mallar

3065 sayılı Kanunun (16/1-c) maddesi, Gümrük Kanunundaki transit ve gümrük antrepo rejimleri

leri ile serbest bölge ve geçici depolama hükümlerinin uygulandığı malları vergiden istisna etmiştir.

Bu madde hükmü, malın tabii olduğu rejime göre uygulanan bir istisnayı düzenlemektedir. Gümrük Kanununun 47 ila 50 nci maddelerinde geçici depolama hükümleri, 84 ila 92 nci maddelerinde transit rejimi, 93 ila 107 nci maddelerinde gümrük antrepo rejimi, 152 ila 162 nci maddelerinde ise serbest bölge hükümlerine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

Yukarıda belirtilen gümrük rejimleri kapsamındaki malların yurtdışından getirilerek bu yerlere konulması ve bu yerlerde teslimi, mal serbest dolaşıma girmedikçe KDV'den istisnadır.

Öte yandan, gümrük mevzuatı uyarınca gümrük antreposu sayılan gümrüksüz satış mağazalarının gerçekleştirdikleri mal teslimleri, 3065 sayılı Kanunun (16/1-c) maddesi uyarınca KDV'den müstesnadır.

Yolcu Beraberi Eşya (Türkiye'de İkamet Etmenlere KDV Hesaplanarak Yapılan Satışlar)

Serbest bölgeye satışlarda geçerli değildir.

Dahilde İşleme Rejimi Kapsamındaki İşlemler

Serbest Bölgeye yapılan teslimlerde dahilde işleme rejimi kapsamında işlem tesis edilemez.

Hizmet İfası Bakımından

Genel Olarak Serbest Bölgelere Türkiye'den Verilen Hizmetler

3065 sayılı Kanunun (11/1-a) maddesine göre yurtdışındaki müşteriler için yapılan hizmetler

Katma Değer Vergisi açısından Mal Teslimleri Özet Tablo:

Nereden	Nereye	İşlem/mal teslimi	Yasal Dayanak
Türkiye	Serbest Bölge	İstisna	KDV 11-12. 32. md.
Serbest Bölge	Türkiye	İstisna değil	KDV 1.md.
Serbest Bölge	Serbest Bölge	İstisna	KDV 16/1-c md.
Serbest Bölge	Yurt dışı	İstisna	KDV 11-12. md.
Yurt dışı	Serbest Bölge	İstisna	KDV 16/1-c md.
Serbest bölge içi		İstisna	KDV 16/1-c md.

vergiden istisna edilmiştir.

3065 sayılı Kanununun (11/1-a) maddesi kapsamında bir hizmetin KDV'den istisna olabilmesi için, aynı Kanununun (12/2) nci maddesine göre;

- Hizmetin yurtdışındaki bir müşteri için yapılması,

- Hizmetten yurtdışında faydalanılması, gerekir.

Hizmetin yurtdışındaki bir müşteri için yapıldığı, yurtdışındaki müşteri adına düzenlenen fatura ve benzeri belge ile tevsik edilir. Hizmetten yurtdışında faydalanılmasından kasıt, Türkiye'de yurtdışındaki müşteri için yapılan hizmetin, müşterinin yurtdışındaki iş, işlem ve faaliyetleri ile ilgili olması; Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgisi bulunmamasıdır.

Yurtdışındaki firmaların, Türkiye'ye gönderecekleri mal ve hizmetler Türkiye'de tüketildiğinden, bu firmalara söz konusu mal ve hizmetler için Türkiye'de verilen danışmanlık, aracılık, gözetim, müşteri bulma, piyasa araştırması vb. hizmetler, hizmet ihracı istisnası kapsamında değerlendirilmez ve KDV'ye tabidir.

Bu durumda faydalanma kriterinin tespitinde, yapılan hizmetin ithal edilen mal ile doğrudan ilişkili olması gerekir.

Yabancı firmaların Türkiye'den ithal ettiği (Türkiye'nin ihraç ettiği) mallar dolayısıyla verilen hizmetler, hizmet ihracı kapsamında değerlendirilir.

Türkiye içinde taşıma hakkı bulunmayan yabancı bayraklı gemilere ve uçaklara verilen tadil, bakım, onarım hizmetleri hizmet ihracı kapsamında KDV'den istisnadır.

Türkiye'den serbest bölgelere verilen hizmetler hizmet ihracı kapsamında değerlendirilmez.

Türkiye'den serbest bölgelere verilen; muhasebe hizmeti, telekomünikasyon hizmeti, servis ve yemek hizmetleri gibi işlemler vergiye tabidir.

Özellikle yüksek meblağlara ulaşan yemek ve servis hizmetleri nedeniyle serbest mükelleflerince ödenen KDV, indirimi mümkün olmadığından kurumlar vergisinde gider olarak dikkate alınmakta, dolayısıyla kazanç üzerinden alınan vergi istisnası nedeniyle de verginin gider yazılmasının mükellef açısından bir anlamı kalmamaktadır.

01.01.2025 tarihinden itibaren serbest bölge kazanç istisnası münhasıran yurt dışına yapılan

satışlara istinaden doğan kazançlara uygulanacağından mükelleflerin bu satışlarının dışında kalan kazançta isabet eden ve indirim yoluyla giderilmesi söz konusu olmayan yemek servisi/servis hizmeti gibi giderlere ait KDV'nin Kurumlar vergisi matrahından indirimi mümkün olabilecektir.

Mükelleflerin bu vergi yükünden kurtulması, ancak Kanununun 17/4-ı maddesine ilave veya 11. Madde kapsamında yapılabilecek bir istisna düzenlemesiyle mümkün olabilecektir.

Bu durumda vergi idaresince yapılacak vergi harcaması hesabının belirleyici olacağı açıktır.

Serbest Bölgelerdeki Müşteriler İçin Yapılan Fason Hizmetler

3065 sayılı Kanununun (11/1-a) maddesine göre, serbest bölgedeki müşteriler için yapılan fason hizmetler KDV'den istisnadır. Aynı Kanununun (12/3) üncü maddesi uyarınca, fason hizmetlerin serbest bölgelerdeki müşterilere yapılmış sayılabilmesi için;

- Fason hizmetin serbest bölgelerde faaliyet gösteren müşteriler için yapılmış olması,

- Fason hizmetten serbest bölgelerde faydalanılması,

şartları birlikte gerçekleşmelidir.

Ayrıca, söz konusu şartlara ilaveten, ana madde ve malzemelerin serbest bölgeden gönderilmesi ve fason hizmete konu malın yeniden serbest bölgeye gönderilmiş olması gerekir.

Bu istisna uygulamasında fason hizmet, bir malın mülkiyet ve tasarruf hakkının devralınmaksızın ücreti karşılığı belirli işlemlere tabi tutularak/işlemlerden geçirilerek tasarruf veya mülkiyet hakkı sahibine iade edilmesini ifade eder.

Buna göre, serbest bölgeden gönderilen ana madde ve malzemelerin, yurtiçinde bulunan işletmelerde çeşitli işlemlere tabi tutulduktan sonra yeniden serbest bölgeye gönderilmesi suretiyle verilen fason hizmetler istisna kapsamında değerlendirilir. Fason hizmetler dışında, Türkiye'den bu bölgelerde faaliyet gösterenlere yapılan hizmetler 3065 sayılı Kanununun 1 inci maddesi çerçevesinde KDV'ye tabidir.

Serbest bölgelere yapılan fason hizmetlere yönelik istisna, fason hizmetin tamamlanmış ve serbest bölgedeki müşteriye faturanın düzenlenmiş olması şartıyla, fason hizmete konu malın gümrük bölgesinden çıkarak serbest bölgeye

vasıl olduğu vergilendirme döneminde (gümrük beyannamesi veya gümrük beyannamesi yerine geçen belgede malın serbest bölgeye vasıl olduğunu gösteren tarihi içine alan dönemde) uygulanır ve bu vergilendirme dönemine ait beyanname ile beyan edilir.

Fason hizmet faturasının malın serbest bölgeye vasıl olduğu dönemden önceki dönemde düzenlenmiş olması istisnanın fatura tarihini içine alan dönemde beyanını gerektirmez.

Beyan, ilgili dönem beyannamesinin "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığında "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda 316 kod numaralı satır kullanılmak suretiyle yapılır.

Bu işlem nedeniyle yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilemeyen vergilerin iadesinin istenmemesi halinde, "Yüklenilen KDV" alanına "0" yazılır.

İstisnanın Tevsiki Serbest bölgelere yapılan fason hizmetler, fason hizmete konu malın serbest bölgeden yurtiçine, yurtiçinden serbest bölgeye gönderilmesine ilişkin gümrük beyannamesi veya gümrük beyannamesi yerine geçen belge ve fason hizmete ilişkin olarak serbest bölgedeki alıcı adına düzenlenen satış faturaları ile tevsik edilir.

Bunlar (iade talep edilsin edilmesin), istisnanın beyan edildiği beyannamenin verilme süresine kadar bağlı olunan vergi dairesine bir dilekçe ekinde verilir.

Gümrük beyannamesi veya yerine geçen belgenin onaylı örneği ibraz edilebileceği gibi, bunların bilgilerini ihtiva eden bir liste de verilebilir.

Aynı şekilde tevsik için satış faturaları veya fotokopisi yerine satış faturalarına ilişkin bilgileri ihtiva eden firma yetkililerince onaylı bir listenin ibrazı da mümkündür.

Faturanın, gümrük beyannamesinin kapanma tarihinden önce düzenlenmiş olması kaydıyla, beyannamenin açılma tarihinden sonra düzenlenmiş olması istisna uygulamasına engel teşkil etmez.

İade Serbest bölgelere verilen fason hizmet ihracından kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi
- Fason hizmet faturaları veya listesi Fason hizmete konu malın serbest bölgeden yurtiçine,

yurtiçinden serbest bölgeye gönderilmesine ilişkin gümrük beyannamesi veya gümrük beyannamesi yerine geçen belge aslı veya örneği

- Fason hizmetin verildiği döneme ait indirilecek KDV listesi

- Yüklenilen KDV listesi

- İadesi Talep Edilen KDV Hesaplama Tablosu

Mahsuben İade Mükelleflerin serbest bölgelere verdiği fason hizmet ihracından kaynaklanan mahsuben iade talepleri, yukarıdaki belgelerin ibraz edilmiş olması halinde miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

Nakden İade Mükelleflerin serbest bölgelere verdiği fason hizmet ihracından kaynaklanan ve 50.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 50.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde, mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

Transit ve Türkiye ile Yabancı Ülkeler Arasında Yapılan Taşımacılık İşlerinde İstisna

3065 sayılı Kanunun (14/1) inci maddesi ile transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık işlerinde Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek taşıma işleri vergiden istisna edilmiştir. Kanunun (14/2) maddesi uyarınca söz konusu istisna, ikametgâhı, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan mükelleflere, bir diğer ifade ile Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre dar mükellefiyete tabi gerçek ve tüzel kişilere karşılıklı olmak şartıyla uygulanır.

Serbest bölgeden yurtdışına veya yurtdışından serbest bölgeye yapılan taşımalar 3065 sayılı Kanunun 14 üncü maddesi gereğince KDV'den istisnadır.

Ancak, serbest bölgeden ülke içindeki herhangi bir noktaya veya ülke içinden serbest bölgeye yapılan taşımacılık söz konusu istisna kapsamına girmemektedir. Yurtiçindeki noktanın; diğer bir serbest bölge, gümrüklü saha, gümrük antrepo-su, gümrüksüz satış mağazaları gibi yerler olması taşıma işinin vergiye tabi olmasını engellemez.

Serbest Bölgelerde Verilen Hizmetler ile Bu Bölgelere İlişkin Yük Taşıma İşleri

3065 sayılı Kanunun (17/4-1) maddesine göre, serbest bölgelerde verilen hizmetler ile serbest bölgelere veya bu bölgelerden yapılan ihrac amaçlı yük taşıma işleri KDV'den müstesnadır.

Söz konusu istisnanın kapsamına, yalnızca serbest bölgede ifa edilen hizmetler ile serbest bölgelere veya bu bölgelerden yapılan ihrac amaçlı yük taşıma işleri girmektedir.

İhrac amaçlı yük taşıma işleri dışında, yurtiçinden serbest bölgeye verilen hizmetler ile serbest bölgeden yurtiçine yönelik olarak verilen hizmetler KDV'ye tabidir.

Buna göre, serbest bölgeden bir limana veya bir gümrük çıkış kapısına ihrac malının taşınması işi KDV'den istisnadır.

Serbest bölgede üretilecek mamulün üretiminde kullanılacak malların yurtiçinden serbest bölgeye, serbest bölgeden bir başka serbest bölgeye taşınması da istisna kapsamında değerlendirilecektir.

Diğer taraftan serbest bölgeden yurtiçine yapılacak taşıma işleri ihrac amaçlı yük taşıma işi kapsamında değerlendirilmeyeceğinden KDV'ye tabi olacaktır.

1/1/2019 tarihinden itibaren bu istisna kapsamında yapılan işlemlere ilişkin yüklenilen KDV indirilebilir, ancak indirim yoluyla giderilemeyen KDV iade edilmez.

Örnek : Serbest bölgede faaliyet gösteren (A) firmasına serbest bölgeye gelinerek makine bakım onarım hizmeti verilmesi 3065 sayılı Kanunun (17/4-1) maddesi kapsamında KDV'den istisna iken, (A) firmasının serbest bölge dışından araç kiralaması KDV'ye tabi bulunmaktadır.

Örnek : Serbest bölgede faaliyet gösteren (A) A.Ş., serbest bölgede üreteceği mallara ilişkin yurtiçinden satın aldığı hammaddeleri (B) Nakliyat Ltd. Şti.'ne taşıttırmıştır.

(A) A.Ş. bu hammaddeleri kullanarak ürettiği malların bir kısmını ihrac etmiş, ihrac edilen malların limana kadar taşınması işini de yine (B) Nakliyat Ltd. Şti.'ne yaptırmıştır.

Ürettiği malların kalan kısmını da yurtiçine satmış ve söz konusu malları (D) Nakliyat A.Ş.'ne taşıttırıştır.

Bu durumda, (B) Nakliyat Ltd. Şti. tarafından

yapılan taşıma işleri KDV'den istisna olacak, (D) Nakliyat A.Ş. tarafından yapılan taşıma işi ise ihrac amaçlı yük taşıma işi olmadığından KDV'ye tabi olacaktır.

Yurt Dışından Serbest Bölgeye Verilen Hizmetlerin Durumu

Serbest Bölgeler hizmet bakımından KDV Kanunu karşısında gümrük hattının içi bir başka deyişle yurt içi sayılmaktadır. Bu nedenle Yurt dışından serbest bölgeye verilen hizmetler kanununun 1. Maddesi gereğince hizmet ithali sayılmakta olup, hizmeti alan mükellefçe sorumlu sıfatıyla 2 No'lu KDV beyannamesi tam tevkiyat yapılmak suretiyle verginin beyanı gerekmektedir. Bu hususta aksi görüşte olanlar da bulunmaktadır. Aksi görüşlerin dayanağı olarak 6. Maddedeki yararlanma Türkiye'de ise yurt dışından hizmet alınımının verginin konusuna girdiği, ancak serbest bölgede yararlanma söz konusu olduğundan 17/4-1 gereği istisna olması gerektiği tezine dayanmaktadır.(K.OKTAR, KDV İSTİSNA VE İADELER, Sayfa 1021,2022).

60 No'lu KDV Sirkülerinin 3.6.2. bölümü ve kanunun 17/4-1 maddesi hükmü dikkatle tetkik edildiğinde; serbest bölgelerde verilen hizmetler istisna kapsamına alınmış olup, hizmetin nereden ve/veya kim tarafından verildiği hususunda herhangi bir belirleme yapılmamıştır.

Dolayısıyla nasıl ki Türkiye'den serbest bölgeye verilen fason hizmet dışındaki hizmetler vergiden istisna değil ise, yurt dışından serbest bölgeye gelmeksizin verilen hizmetlerin de vergiye tabi tutulması, 9. Madde gereğince de hizmeti alan serbest bölge mükellefince tam tevkiyat yapılmak suretiyle beyan edilmesi icap etmektedir.

Serbest bölgeye gelerek hizmet verilmesi halinde ise 17/4-1 maddesinde düzenlenen istisnanın uygulanacağı hususunda bir tereddüt bulunmamaktadır.

Yurt dışından alınan hizmet eğer fason hizmetse kanununun 11. Maddesi hükmü uyarınca istisna uygulanabileceği tabiidir.

Serbest Bölgeden Başka Bir Serbest Bölgeye Verilen Hizmetlerin Durumu

Serbest bölgeden başka bir serbest bölgeye verilen hizmetler kanununun 17/4-1 maddesi kapsamında kısmi istisnaya tabidir. Burada istisnayı belirleyen ana unsur hizmetin serbest bölgede verilmesidir.

Serbest Bölgelerden Yurt Dışına Verilen Hizmetlerin Durumu

Serbest bölgeden yurt dışına verilen hizmetler Kanununun 11. Ve 12. Maddeleri kapsamında hizmet ihracatı olup, serbest bölge mükellefi istisnadan vazgeçmişse iade hakkı da doğabilecektir.

Öte yandan serbest bölgeden yurt dışına giden mallar için serbest bölgede verilen gümrük müşavirliği hizmetleri kanununun 17/4-ı maddesi gereği kısmi istisna kapsamında değerlendirilecektir.

(60 Nolu KDV Sirk. 3.6.2. bölümü)

İstisnadan Vazgeçme

Vergiden istisna edilmiş işlemleri yapanlar, ilgili vergi dairesine yazılı başvuruda bulunarak, belirtecekleri işlem türleri için vergiye tâbi tutulmalarını talep edebilirler. Bu talebin dilekçede belirtilen ve dilekçe tarihinden sonra ifa edilen işlemlerin tamamını kapsamaması şarttır. Şu kadar ki, mükellefiyetin devam etmekte olan işlemlere şümulü yoktur. Kamu menfaatine yararlı dernekler ve Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıfların kuruluş amaçlarına uygun olarak işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri teslim ve hizmetlere ilişkin istisnalar hariç olmak üzere, 17 nci maddenin (1) ve (2) numaralı fıkralarıyla (3) numaralı fıkranın (a) ve (4) numaralı fıkranın (e) bentlerinde yazılı istisnalar

Hizmet bakımından KDV Durumu Özet Tablo:

Nereden	Nereye	İşlem/hizmet	Yüklenilen KDV İade/İndirim Vs. Durumu	Yasal Dayanak
Türkiye	Serbest Bölge	İstisna değil (İhracat sayılmaz)	(Sadece Fason Hizmetler Tam istisna olup, iade hakkı doğar)	KDV 1.,32. md./KDVGUT
Serbest Bölge	Türkiye	İstisna değil	-	KDV 1.md.
Serbest Bölge	Serbest Bölge	İstisna	-	KDV 17/4-ı md.
Serbest Bölge	Yurt dışı	Tam İstisna	İade hakkı doğar (KDV Mükellefiyeti olmak kaydıyla)	KDV 11,12, ve 32. md.
Yurt dışı	Serbest Bölge	İstisna değil	Hizmet ithali olarak vergiye tabi olduğundan sorumlu sıfatıyla Tam tevkifat yapılmak suretiyle vergilenir. İndirilemeyen vergi gider yazılır. İstisnadan vazgeçilmişse verginin indirimi de mümkündür. (Yurtdışından alınan her türlü hizmet bu kapsamdadır.)	KDV 1, 6, 9, 18, 30/a. ve 58.md.
Serbest bölge içi (Tüm Hizmetler)		İstisna	İstisnadan vazgeçilebilir, bu takdirde yüklenilen KDV indirim konusu yapılabilir.	KDV 17/4-ı,18, 30/a, 58. md.
Serbest bölge (İhraç Malı Taşıma İşleri)	Türkiye (limana veya bir gümrük çıkış kapısına)	İstisna	İstisnadan vazgeçilebilir, bu takdirde yüklenilen KDV indirim konusu yapılabilir. (Serbest bölgeden yurtiçine yapılacak taşıma işleri ihraç amaçlı yük taşıma işi kapsamında değerlendirilmeyeceğinden KDV'ye tabi olacaktır.)	KDV 17/4-ı,18, 30/a, 58. md.
Serbest Bölge (Serbest bölgede üretilecek mamulün üretiminde kullanılacak malların taşınması)	Serbest Bölge	İstisna	İstisnadan vazgeçilebilir, bu takdirde yüklenilen KDV indirim konusu yapılabilir.	KDV 17/4-ı,18, 30/a, 58. md./KDVGUT
Türkiye (Serbest bölgede üretilecek mamulün üretiminde kullanılacak malların taşınması)	Serbest Bölge	İstisna	İstisnadan vazgeçilebilir, bu takdirde yüklenilen KDV indirim konusu yapılabilir.	KDV 17/4-ı,18, 30/a, 58. md./KDVGUT

hakkında yukarıdaki (1) numaralı fıkra hükmü uygulanmaz.

İstisnadan vazgeçeceklerin talepleri üzerine, vergi dairesince, vergi mükellefiyetleri talep tarihinden itibaren tesis olunur. Bu şekilde mükellef olanlar üç yıl geçmedikçe mükellefiyetten çıkamazlar. Mükellefler üç yıllık sürenin bitiminden önce mükellefiyetten çıkma talebinde bulunmadıkları takdirde mükellefiyet yeniden üç yıl süre ile uzatılmış sayılır.

Buna göre, serbest bölgede faaliyet gösteren mükellefler 17/4-ı maddesinde yer alan kısmi istisnadan vazgeçebilirler.

Hizmet İfası açısından serbest bölgeler gümrük hattının içi sayılmaktadır.

E-Özel Tüketim Vergisi Bakımından:

Türkiye'den Serbest Bölgelere Yapılan Teslimler

25/10/1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 7 12 nci maddesinin (1) numaralı fıkrasındaki serbest bölgedeki alıcıya veya yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılan teslimlerin ihracat teslimi sayılacağına dair hükümler, Özel Tüketim Vergisi Kanununda yer almamaktadır. Buna göre serbest bölgelere veya yetkili gümrük antreposu işleticilerine yapılan teslimlerde ÖTV yönünden ihracat istisnası uygulanmaz.

Özel Tüketim Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin (1) numaralı fıkrasında, Kanuna ekli listelerdeki malların ihracat teslimlerinde ÖTV istisnası uygulanabilmesi için;

- Teslimin yurt dışındaki müşteriye yapılması,
- Teslim konusu malın Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesinden çıkmış olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi gerektiği hükme bağlanmıştır.

Bu hüküm gereğince, yurt içinden serbest bölgelere yapılan teslimlerde, teslimin yurt dışındaki müşteriye yapılması şartı gerçekleşmediğinden, ihracat istisnası uygulanmaz.

Öte yandan, serbest bölgelerden yurt dışına yapılan teslimler ÖTV'den müstesnadır. Serbest bölgelerden yurt dışına yapılan teslimlerde, gümrük beyannamesi düzenlenmemesi nedeniyle, ÖTV'ye tabi malların serbest bölgeden ihracatı, serbest bölgeye giren mallar için düzenlenen gümrük beyannamesi ile birlikte gümrük idaresince onaylı serbest bölge işlem formları ile

tevsik edilir. Dolayısıyla, söz konusu belgeler de ihracatın tevsikinde veya iade talebinde, ibrazı gerekli diğer belgelerle birlikte KDV yönünden bağlı olunan vergi dairesine verilir.

Özel Tüketim Vergisi Kanununun 7 nci Maddesinin Birinci Fıkrasının (7) Numaralı Bendi Uygulaması Özel Tüketim Vergisi Kanununun 7 nci maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendi gereğince, Gümrük Kanununun transit, gümrük antrepo, dâhilde işleme, gümrük kontrolü altında işleme rejimlerine tabi tutulan mallar ile serbest bölgeler ve geçici depolama yerleri hükümlerinin uygulandığı mallar ÖTV'den istisnadır.

Bu kapsamda, dâhilde işleme rejimi, ihracatı taahhüt edilen ürünlerin elde edilmesinde kullanılan malların, ithalat vergileri ödenmeksizin ithal edilmesine imkan sağlayan bir rejim olup, (II) sayılı listede yer alan malların dâhilde işleme rejimi kapsamında ithali, ÖTV'den istisnadır.

Ancak, dâhilde işleme rejimi kapsamında olsa dahi; imalatta kullanılan malların yurt içinden temin edilmesi ile fiilen ihraç edilmeyen malların imalinde kullanılan malların ithal edilmesi hallerinde bu kapsamda ÖTV istisnası uygulanmaz.

Ayrıca, Kanunun 16 ncı maddesinde; Gümrük Kanunu ve diğer kanunlar gereğince gümrük vergisi teminata bağlanarak işlem gören mallara ait ÖTV'nin de aynı usule tabi tutulacağı hükme bağlanmıştır.

Buna göre, başta Gümrük Kanununun 118 inci maddesi olmak üzere ilgili mevzuat hükümleri gereğince, gümrük vergisi teminata bağlanarak ithal edilen mallara ait ÖTV de teminata bağlanmaz.

İhraç Kaydıyla Teslimlerde Verginin Tecili ve Terkini

Serbest bölgeye veya yetkili gümrük antreposu işleticisine ya da Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara yapılan teslimlerde ihracat istisnası uygulanmadığından, bunlara teslim edilecek malların ÖTV mükelleflerinden satın alınmasında, Özel Tüketim Vergisi Kanununun 8 inci maddesinin (2) numaralı fıkrası kapsamında tecil-terkin uygulanmaz.

Serbest bölgeye yapılan teslimlerde ihracat istisnası uygulanmadığından, serbest bölgeye teslim edilecek taşıtların ÖTV mükelleflerinden satın alınmasında tecil-terkin uygulaması kapsamında işlem tesis edilemez. Ancak, serbest böl-

gelerden yurt dışına yapılan ihracat teslimleri ÖTV'den müstesna olduğundan, ihraç kaydıyla teslim edilen malların serbest bölgeden ihraç edilmesi durumunda, serbest bölgedeki alıcıya yapılan teslimlerde tecil-terkin uygulaması kapsamında işlem yapılması mümkündür.

Tecil-terkin uygulaması kapsamında satın alınmakla birlikte, taşıtın sonraki aşamada tekrar teslimine konu edildikten sonra bu aşama tarafından ihracının yapılmış olması halinde, bu durum tecil-terkin şartlarının ihlal edilmesi sonucunu doğurduğundan buna göre işlem yapılır. Ancak, merkezi yurt içinde bulunan bir firma tarafından yurt içinden tecil-terkin uygulaması kapsamında satın alınıp serbest bölgedeki şubesi aracılığıyla ihraç edilen mallara ilişkin olarak mükellef tarafından beyan edilerek tecil edilen ÖTV, serbest bölgedeki şubenin merkezden ayrı mükellefiyetinin bulunmaması veya kendi adına müstakilen faaliyet göstermiyor olması kaydıyla, terkin edilir. Merkez tarafından serbest bölgedeki şubeye mal gönderimlerinin ilgili diğer mevzuat gereğince şube adına fatura düzenlenmek suretiyle yapılması bu yönde işlem tesisine engel teşkil etmez.

İhraç kaydıyla teslim edilen taşıtların, ihracatçıya teslim tarihini takip eden aybaşından itibaren üç ay içinde ihracının gerçekleşmesi halinde, tecil edilen verginin, taşıtın serbest bölgeden ihracında ayrıca örneği Tebliğ ekinde (EK:3) olarak yer alan "Serbest Bölgelerden Yapılan İhracat Teslimlerine İlişkin Bildirim" ile giriş ve çıkışla ilgili serbest bölge işlem formlarının aslı veya ilgili gümrük idaresi, noter ya da YMM tarafından onaylanmış örneği vergi dairesine verilmek suretiyle terkinin sağlanır. Ancak bu terkin işleminden önce, ihraç edilen taşıtların serbest bölgeye girişi ve serbest bölgeden yurt dışına çıkışıyla ilgili serbest bölge işlem formlarındaki bilgiler, vergi dairelerince ilgili serbest bölge müdürlüğünden teyit edilir.

Türkiye'den Serbest Bölgeye Araç Teslimi

Türkiye'den serbest bölgelere yapılan kullanılmamış araç tesliminde KDV Kanununun 12. Maddesi gereğince teslim yurt dışı bir müşteriye yapılmış adledildiğinden ihracat istisnası uygulanması mümkün bulunmaktadır.

Ancak ÖTV Kanununun 5. Maddesinde serbest bölgelere yapılan teslimler ihracat olarak sayılmadığından Türkiye'den serbest bölgelere yapılan kullanılmamış araç tesliminde ÖTV he-

saplanması gerekmektedir. Öte yandan bu durumda ÖTV üzerinden KDV hesaplanmayacağı da tabiidir.

Serbest Bölgelerden Türkiye'ye Yapılan Teslimler

Serbest bölgelerden Türkiye'ye yapılan ithalat işlemleri de Özel Tüketim Vergisi ile ilgili olarak hiçbir istisnaya tabi olmayıp, serbest bölgelerden Türkiye'ye getirilen mallar da Özel Tüketim Vergisi'ne tabi olacaktır.

Serbest bölgeler içerisinde gerçekleştirilen mal teslimleri Özel Tüketim Vergisi'ne tabidir.

F-Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu Bakımından

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun 3. maddesine göre, motorlu taşıtlar vergisinin konusuna giren taşıtların yurt içinde veya yurt dışında kullanılması ayırımı yapılmaksızın, Türkiye'de bulunan trafik ve Ulaştırma Bakanlığı sivil hava araçları sicilinde kayıtlı taşıtlardır.

Kanunun "İstisnalar" başlıklı 4. Maddesinde ; *Motorlu taşıtlar vergisi ile ilgili muaflik ve istisna hükümleri, bu Kanuna hüküm eklenmek veya bu Kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir. Bu Kanunda yer almayan istisna ve muafliklar hükümsüzdür. Ancak, uluslararası anlaşma hükümleri saklıdır." Hükümüne yer verilmiştir.*

Buna göre, serbest bölge mükelleflerine ait olup, trafik sicili ile Ulaştırma Bakanlığınca tutulan sivil hava vasıtaları sicilinde kayıtlı taşıtlar Motorlu taşıtlar vergisine tabi tutulmaktadır.

Serbest Bölgeler Kanunu geçici md. 3. maddenin birinci fıkrasının (c) bendi hükmünün MTV bakımından geçerliliği bulunmamaktadır.

G- Banka ve Sigorta Muamele Vergisi Bakımından

5084 sayılı Kanun öncesi, Serbest Bölgeler Kanunu md. 6'da yer alan, "vergi resim ve harç mükellefiyetlerine ait mevzuat hükümlerinin uygulanmamasına" ilişkin hükme göre, serbest bölgelerde yapılan işlemlere ilişkin Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi uygulanmamakta idi. 5084 Sayılı Kanun ile söz konusu hüküm kaldırıldığından, 06.02.2004 tarihinden itibaren serbest bölgelerde faaliyete başlayacak mükelleflerin Gider Vergileri Kanunu'nun konusuna giren işlemleri üzerinden Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi hesaplanması gerekecektir (Kaya, 2004: 3). Diğer taraftan, 06.02.2004 tari-

hi itibariyle faaliyet ruhsatlarının süresi devam eden mükelleflerin 31.12.2008 tarihine kadar yapacakları işlemler Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi'ne tabi olmayacaktır.

H-Kaynak Kullanımı Destek Fonu Bakımından

KKDF istisnası söz konusu değildir.

I-Harçlar ve Damga Vergisi Bakımından

Serbest bölgelerde faaliyette bulunan mükelleflerin bu bölgelerde gerçekleştirdiği faaliyetlerle ilgili olmak kaydıyla (01.01.2009 tarihinden itibaren) yapacakları işlemler ve bu işlemlere ilişkin düzenlenen kağıtlar, Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar damga vergisi ve harçtan (Noter harcı, serbest bölgede bulunan banka şubeleri için düzenlenecek faaliyet izin belgesi harcı dahil) istisna tutulacaktır.

Bu istisnanın uygulanabilmesi için

-üretim faaliyetinde bulunma zorunluluğu,

-06 Şubat 2004 tarihi itibariyle faaliyet ruhsatı almış olma zorunluluğu bulunmamaktadır.

İstisnasının uygulanabilmesi için, Serbest Bölgede faaliyet gösteren vergi mükellefi olunması gereklidir.Bu bağlamda;

-Serbest bölgelerde yer alan gayrimenkullerin ifraz veya taksim veya birleştirme işlemleri, söz konusu bölgelerde bulunan arsaların tahsisi nedeniyle şerhi gerektiren işlemleri ile bu arsa ve üzerine inşa edilen binaların tahsis edilene devir ve tescili işlemleri ve cins değişikliği işlemleri,4. Bölümündeki Tapu ve Kadastro Harçlarından,

Noterde yapılan işlemler,2. bölümündeki Noter Harçlarından,

İzin ve ruhsat işlemleri, 8.bölümdeki İmtiyazname, Ruhsatname ve Diploma Harçlarından istisna tutulabilecektir.

III- İLGİLİ ÖZELGELER

1-Konu: 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu kapsamında Avrupa Serbest Bölgesinde ruj, krem, allık, kapatıcı, eyeliner, far, fondöten, dudak parlatici, maskara ve pudra gibi ürünlerin imalatı faaliyetinde bulunduğu, kilogram olarak imal edilen ürünlerin, daha sonra dolum makinalarından geçirilerek gr/adet, ml/adet olarak ambalajlanmak suretiyle ihracatının gerçekleştirildiği, mamul mal ihracatının yanında yurtdışı müşterilerin talebi doğrultusunda üretime sevk edilen hammaddelerin belirli bir imalat safha-

sından geçirildikten sonra şişeleme ve ambalajlama işlemi yapılmadan kilogram olarak sıvı yarı mamul halinde ihracatının da gerçekleştirildiği belirtilerek çeşitli üretim safhalarından geçtikten sonra kilogram olarak ihraç edilen yarı mamul malların da mamul mallarda olduğu gibi, toplam üretim hesabına dahil edilip bu imalatta istihdam edilen personele yapılan ücret ödemelerinin de 3218 sayılı Kanun kapsamında gelir vergisi stopaj teşvikine konu edilip edilemeyeceği.

Sonuç: Buna göre, bir ürünün üretim faaliyeti olarak değerlendirilmesindeki kriterin, söz konusu ürünün bir proses (girdileri alıp kaynak kullanarak bir çıktıya dönüştüren her bir aktivite, faaliyet veya operasyon) sonucu üretilmesi ve üretilen nihai ürünün Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu (GTİP)'nin girdilerden farklı olması gerekmektedir. Başka bir ifadeyle GTİP numarası değişen ürünün FOB bedelinin en az %85'ini yurt dışına ihraç eden mükelleflerin gelir vergisi stopaj teşvikinden faydalanmaları mümkün bulunmaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, yurtdışı müşterilerin talebi doğrultusunda üretime sevk edilen hammaddelerin, çeşitli üretim safhalarından geçirildikten sonra şişeleme ve ambalajlama işlemi yapılmadan farklı bir (GTİP) numarası almak suretiyle kilogram olarak sıvı yarı mamul halinde ihraç edilmesi halinde, söz konusu yarı mamul üretiminde çalışan personelin gelir vergisi stopaj teşvikinden yararlanması mümkün bulunmaktadır. (Tekirdağ Defterdarlığı Gelir, Kurumlar ve Diğer Vergiler Müdürlüğü'nün 22/10/2024 tarih ve E-75497510-125[6-2024-55]-102799 sayılı özelgesi)

2-Konu: Serbest bölgede faaliyet gösteren şirketin tam bölünmesi durumunda istisna uygulamasının devam edip etmeyeceği hakkında.

Sonuç: Bu hüküm ve açıklamalara göre, 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "5.12.3.8.2." bölümünde yapılan açıklama ile Kurumlar Vergisi Kanununun; 18 inci maddesinde düzenlenen birleşme ve 19 uncu maddesinin birinci ve ikinci fıkralarında düzenlenmiş bulunan ve kül halinde yapılan devir ve nev'i değişikliği hallerinde, infisah eden kurum adına düzenlenmiş bulunan faaliyet ruhsatının devralan şirket adına yenilenmesi durumunda, devralan şirketin bu ruhsat uyarınca 3218 sayılı Kanunun geçici 3 üncü maddesi hükmünden yararlanabileceği

belirtilmiş, bölünme hallerinde söz konusu istisnadan yararlanılabileceğine ilişkin bir açıklama-ya yer verilmemiştir.

Buna göre, serbest bölgede faaliyet gösteren ve Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrası kapsamında tam bölünme yoluyla infisah edecek Şirketiniz adına düzenlenen faaliyet ruhsatını devralan şirket tarafından, söz konusu ruhsata istinaden 3218 sayılı Kanunun geçici 3 üncü maddesi ile öngörülen istisnalardan yararlanılması mümkün değildir. (*Gaziantep Vergi Dairesi Başkanlığı 26/12/2023 tarih ve E-16700543-125[23-515-61]-112719 sayılı özelgesi*)

3-Konu: İstanbul'da kurulu tesisinizde "Dizel motorlar veya gaz türbinleri ile çalışan işletici muharrik sistemlerin (jeneratör ve benzeri) ve bunların her türlü uygulamaları için elektronik ve yedek parçalarının üretimi, montajı, bakımı ve tamiri işleri" ile iştigal ettiğinizi, merkez tesisinize ilaveten Avrupa Serbest Bölgesinde kurulu montaj ruhsatını haiz şubenizin bulunduğu, yurt dışından serbest bölge şubenize fatura edilen ve serbest bölge tesisinize getirilen ürün bileşenlerinin burada montaj işlemine tabi tutularak bitmiş ve kullanıma hazır ürün haline getirildiği, bahsedilen ürünler için serbest bölge şubenizde test sahası bulunmadığından test edilmek amacıyla "Geçici İthalat Rejimi" kapsamında serbest bölge dışına çıkarılarak İstanbul'daki merkezimize getirildiği ve burada test edildikten sonra tekrar serbest bölge şubenize gönderilerek buradan yurt dışı mukimi kişi ve kuruluşlara satışının planlandığı belirterek, bu işlemler neticesinde serbest bölge şubenizde oluşan kârın ilgili mevzuat gereği istisna kapsamında olup olmadığı.

Sonuç: Bu hüküm ve açıklamalara göre, şirketinizin serbest bölge şubesinde montajını yaptığı ürünlerin, test edilmesi amacıyla "Geçici İthalat Rejimi" kapsamında serbest bölge dışında bulunan merkez şubenize gönderilmesi ve burada test edildikten sonra tekrar serbest bölgede bulunan şubenize getirilmesi işlemi 3218 sayılı Kanunun geçici 3 üncü maddesinde yer alan istisnaya ilişkin şartın ihlali sayılmadığından, şirketinizin serbest bölgedeki söz konusu işlemde elde ettiği kazançların, istisna uygulamasına ilişkin diğer şartların sağlanması kaydıyla, kurumlar vergisinden istisna olduğu tabiidir. (*İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Gelir Kanunları Gelir ve Kurumlar Vergileri Grup Müdürlüğü 04/10/2022 tarih ve 62030549-125[5-2019/248]-1123435 sayılı özelgesi*)

4-Konu: Serbest Bölgede üretim faaliyetinde

bulunan şirketin yangın nedeniyle zarar gören ATİK İçin alınan sigorta tazminatlarının istisna kapsamında olup olmadığı istisna olmaması durumunda "549 Özel Fonlar" hesabına alınıp alınmayacağı hakkında.

Sonuç: Yukarıda yer verilen hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, yangın nedeniyle zarar gören makineleriniz nedeniyle sigorta şirketinden alınan tazminat tutarının, üretim faaliyeti dışında elde edilen kazançlar kapsamında olması nedeniyle, kurumlar vergisi istisnası kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Buna göre, serbest bölgede faaliyet gösteren şirketiniz bünyesinde çıkan yangın nedeniyle kullanılamaz hale gelen amortisman tabii iktisadi kıymetleriniz nedeniyle sigorta şirketinden tahsil ettiğinizi belirttiğiniz tazminatın, söz konusu iktisadi kıymetlerin net defter değerinden fazla olan kısmının, Kanunun 329 uncu maddesinde öngörülen usul ve esaslar dahilinde, yenileme fonu olarak "549.Özel Fonlar Hesabı"na alınması mümkün bulunmaktadır. (*Mersin Vergi Dairesi Başkanlığı Gelir Kanunları Grup Müdürlüğü 15/12/2022 tarih ve E-18008620-125[2020-721-03]-210813 sayılı özelgesi*)

5-Konu: Serbest bölge dışında olan firma tarafından serbest bölgedeki firmaya temin edilen işçilerin ücretlerinde gelir vergisi ve damga vergisi yönünden kesinti uygulaması hakkında.

Sonuç: Buna göre, şirketinizin, 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununa göre serbest bölgede faaliyette bulunmadığı ve işgücü temin hizmeti kapsamında temin edilen işçilerin, ücretli statüsünde hizmet akdiyle serbest bölgede faaliyet gösteren firmaya bağlı olmadığı anlaşıldığından, işçilerinize ödediğiniz ücretler ile bu ücretlere ilişkin düzenlediğiniz kağıtlara, gelir vergisi ve damga vergisi yönünden istisna uygulanması mümkün değildir. (*Tekirdağ Vergi Dairesi Başkanlığı Gelir, Kurumlar ve Diğer Vergiler Müdürlüğü 02/02/2022 tarih ve E-75497510-120[61-2020-120]-7696 sayılı özelgesi*)

6-Konu: Serbest bölgeye verilen yazılım hizmetinden elde edilen kazancın Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesi kapsamında indirim konusu yapılıp yapılamayacağı hakkında.

Sonuç: Bu hüküm ve açıklamalara göre, bilgisayar programlama faaliyetiniz kapsamında Ege Serbest Bölgesine tarafınızca verilen yazılım veya yazılım güncellemesi hizmeti nedeniyle elde ettiğiniz kazancınızın genel hükümlere

göre vergilendirilmesi gerekmekte olup, 193 sayılı Kanun uygulaması bakımından hizmetin Türkiye’de yerleşmiş olmayanlara, kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayanlara verilmesi ve hizmetten münhasıran yurtdışında yararlanılması şartlarının sağlanmaması nedeniyle, söz konusu kazancın %50’sinin anılan Kanunun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (13) numaralı bendi kapsamında beyanname üzerinden indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır. (*İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı Gelir Kanunları Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü 03/01/2024 tarih ve E-84098128-120[89-2022/16]-3211 sayılı özelgesi*)

7-Konu: İstanbul Atatürk Havalimanı Serbest Bölgesinde bilgisayar yazılımı faaliyetinde bulunduğunuzu, yapmış olduğunuz yazılım programlarının %85’nden fazlasının (esasen tamamı) yurt dışına satıldığını, şirket ortağı ve yetkilisi olan şahsın yazılım işini fiilen şirket adına yapmakta olduğunu ve bu işin karşılığında genel kurul kararı ile kendisine ücret ödemesi yapıldığını belirtilerek, söz konusu ücret ödemesinin 3218 sayılı Kanun geçici 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasının (b) bendi kapsamında gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği hakkında.

Sonuç: Bu hüküm ve açıklamalara göre, şirketiniz genel kurul kararı ile şirket ortağı ve yetkilisi olan şahsın şirketinizin serbest bölgedeki bilgisayar programı yazılım işini fiilen yürütmesi halinde bölgede üretmiş olduğunuz yazılımların en az % 85’inin yurt dışına ihraç edilmesi ve 3218 sayılı Kanun ve adı geçen Kanunun uygulamasına ilişkin usul ve esasların belirlendiği tebliğlerde belirtilen diğer şartların da sağlanması kaydıyla, şirket ortağınız ve yetkilisine bu kapsamda yapılan ücret ödemelerine ilişkin olarak gelir vergisi stopajı istisnasından faydalanılması mümkün bulunmaktadır.

Ancak, şirketinize genel kurul kararı ile seçilerek şirketinizde çalışan şirket ortağınız ve yetkilisinin görevlerinin, şirketin idaresi ve temsiline yönelik merkezi görevler olması halinde ise, bu sıfatları dolayısıyla şirket ortağınız ve yetkilisine yapılacak ücret ödemeleri dolayısıyla anılan istisnadan yararlanılması mümkün bulunmamaktadır. (*İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Gelir Kanunları Gelir Ve Kurumlar Vergileri Grup Müdürlüğü 10/11/2021 tarih ve 62030549-120-946849 sayılı özelgesi*)

8-Konu: Serbest bölgede yer alan şubesinde bakım ve onarım faaliyetinde bulunan mükellefin

KV ve KDV istisnası ile defter kaydı hakkında.

Sonuç: Buna göre, Ege Serbest Bölgesinde yer alan şubenizde yürütülen söz konusu bakım onarım faaliyetlerinden, 6772 sayılı Kanunun 7 nci maddesiyle 3218 sayılı Kanunun Geçici 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasının (a) bendinde yapılan değişikliğin yürürlük tarihi olan 24/2/2017 tarihinden itibaren elde ettiğiniz kazançlarınızın, söz konusu hizmetlerin tamamını Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara vermeniz ve bu hizmetlere konu malların serbest bölgelerden Türkiye’ye herhangi bir şekilde girişi olmaksızın yabancı bir ülkeye gönderilmesi şartıyla, kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Ancak, söz konusu değişikliğin yürürlük tarihine kadar söz konusu faaliyetlerden elde edilen kazançların (alacaklara ilişkin kur farkları dahil) kurumlar vergisinden istisna edilmesinin mümkün olmadığı tabiidir.

Firmanızın Ege Serbest Bölgesinde bulunan şubesi tarafından bilfiil serbest bölge içinde ifa edilen hizmetler KDV’ den istisna olup istisnai işlem matrahının 1 No.lu KDV Beyannamesinin “Kısmi İstisnalar” başlıklı bölümünde 212 (17/4-1 Serbest Bölgelerde Verilen Hizmetler) kod numarası ile beyan edilmesi gerekmektedir.

Buna göre, Ege Serbest Bölgesinde faaliyette bulunan şubenize defter kayıtlarının Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde Türk para birimi ile tutulması ve başka bir yabancı para birimiyle yapılan işlemlerin, işlemin gerçekleştiği günün Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuruyla Türk Lirasına çevrilerek defter kayıtlarına geçirilmesi gerekmektedir.

Ayrıca, yabancı para ve yabancı para ile olan senetli veya senetsiz alacak ve borçların, yıl sonlarında ve geçici vergi dönemlerinde Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre değerlemeye tabi tutulması zorunlu olduğundan, bir teslim veya hizmetin karşılığı olmayan bu değerlendirme işlemi sonucu oluşan kur farkları için fatura düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır. (*Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı 06/04/2021 tarih ve 27575268-105[215-2015-480]-124945 sayılı özelgesi*)

9-Konu: Serbest bölgeden yurt içine taşınan malların ihraç amaçlı olduğu taşıma firmalarının nasıl tespit ve tevsik edileceği hakkında.

Sonuç: Serbest bölgeden bir limana veya bir

gümrük kapısına yapılan ihraç malının taşınması işi KDV den istisna olup, serbest bölgeden yurtiçine yapılacak taşıma işleri istisna kapsamında değerlendirilmeyip KDV ye tabi olacaktır.

Organizatör (forwarder) firmalar adına alt taşıyıcı olarak serbest bölgelere veya bu bölgelerden yaptığınız ihraç amaçlı taşıma işleri de Kanununun 17/4-ı maddesi kapsamında KDV den istisnadır.

Öte yandan, Şirketinizce ihraç amaçlı malların TCDD nin yük sahasından Mersin Limanına taşıttırılması işi serbest bölgelerden yapılan taşıma işi kapsamında olmadığından istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. (Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı 28/01/2020 tarih ve 50426076-130[12-2016/20-1327]-8046 sayılı özelgesi)

10-Konu: Serbest Bölgede Ar-Ge İndirimi Uygulamaları hakkında.

Sonuç: Buna göre, serbest bölgede kurulan Ar-Ge merkezinde üretim faaliyetinizle ilgili araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunulması halinde, Ar-Ge merkezinde çalışan personele ödenen ücretlerin de 3218 sayılı Kanununun Geçici 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasının (b) bendinde düzenlenen istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmaktadır.

Diğer yandan, 5746 sayılı Kanununun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrası uyarınca da gelir vergisi istisnasından faydalanmanız mümkün olup, aynı anda her iki istisnadan faydalanılamayacağından, 3218 sayılı Kanununun Geçici 3 üncü maddesinin ikinci fıkrası uyarınca gelir vergisi stopaj teşvikinden faydalanmak istemeniz halinde, başlangıçta bir tercihte bulunmanız ve bu tercihinize göre gelir vergisi istisnasından faydalanmanız gerekmektedir.

Serbest bölgede faaliyette bulunan şirketinizin anılan bölgede yürüttüğü faaliyetlerden doğan kazançlarının 3218 sayılı Kanununun geçici 3 üncü maddesi çerçevesinde istisna kapsamında değerlendirilmesi nedeniyle istisna uygulanacak kazancın elde edilmesine yönelik olarak yapılan harcamalar için Ar-Ge indiriminden yararlanılması mümkün değildir.

Ancak serbest bölgede yürütülen Ar-Ge faaliyetlerinizin şirketinizin kendi faaliyetiyle ilgili olması ve anılan Kanunda yer alan istisnalara konu olmaması durumunda, bu faaliyetinizle ilgili yaptığınız harcamaların Ar-Ge indirimi kapsamında değerlendirilmesi mümkündür.

Şirketinize ait ..02.2002 tarihli ve ...-57 sayılı ruhsat «üretim faaliyeti için» düzenlendiğinden söz konusu ruhsat kapsamında şirketinizce serbest bölgede elde edilen kazançlar istisna kapsamında değerlendirilmeye birlikte şirketinizin Ar-Ge merkezinde ürettiği ve Ar-Ge harcaması olarak 263 Ar-Ge harcamaları hesabında aktifleştirdiği maddi olmayan varlıkları satması durumunda satıştan elde edilecek kazançlarla ilgili olarak 3218 sayılı Kanununun geçici 3 üncü maddesi çerçevesinde kurumlar vergisi istisnasından yararlanması mümkün değildir. (Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı 25/09/2020 tarih ve 17192610-125[ÖZG-17-55]-E.142965 sayılı özelgesi)

11-Konu:Serbest Bölgede maaş promosyon ödemeleri

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, Şirketinizin özel bir banka ile yapmış olduğu maaş ödeme protokolü gereği, alacağı promosyon ödemesi ile ilgili olarak banka adına fatura kesmeniz gerektiği belirtilerek, düzenleyeceğimiz «Maaş ödeme promosyon bedeli» faturasının, serbest bölge mevzuatı gereği katma değer vergisinin (KDV) konusuna girip girmediği ile Kurumlar Vergisi Kanunu gereğince serbest bölgelerdeki üretim faaliyetine bağlı gelir sayılıp kurumlar vergisinden muaf tutulup tutulmayacağı hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

Serbest Bölgesinde üretim faaliyetinde bulunan Şirketiniz adına ödenen banka promosyon bedellerinin, üretim faaliyeti dışında elde edilen kazançlar kapsamında olması nedeniyle, kurumlar vergisi istisnası kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Sonuç:- Şirketiniz personelinin maaşlarının bankaya yatırılması işlemine bağlı olarak banka tarafından personelinize yapılacak promosyon ödemeleri KDV'ye tabi bulunmamaktadır.

- Promosyon ödemeleri üzerinden Şirketiniz tarafından komisyon alınması veya promosyon ödemesinin tamamının veya bir kısmının Şirketinize yapılması halinde, Şirketinizce verilen hizmetin serbest bölgede verilen hizmetler kapsamında değerlendirilmesi mümkün olmadığından, Şirketinize yapılacak promosyon ödemesi veya söz konusu komisyon tutarı üzerinden düzenlenecek faturada %18 oranında KDV hesaplanması gerekmektedir. (İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 04.02.2020 tarihli ve 84098128-125[5-2017/4]-50624 sayılı özelgesi)

12-Konu: Serbest bölgelerde ihrac amaçlı yük taşıma işlerinde KDV istisnası.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; yük taşımacılığı faaliyetinde bulunan firmanızın, ... A.Ş.'nin alt firması olarak serbest bölgede faaliyette bulunan firmaların liman-serbest bölge ve serbest bölge-liman arasındaki taşıma işlerini gerçekleştirdiğini belirterek, söz konusu taşıma işleri nedeniyle ... A.Ş.'ye düzenleyeceğiniz faturada KDV istisnası uygulanıp uygulanmayacağı konusunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

Sonuç: Serbest bölgeden bir limana veya bir gümrük çıkış kapısına ihrac malının taşınması işi KDV'den istisnadır. Serbest bölgede üretilecek mamulün üretiminde kullanılacak malların yurtiçinden serbest bölgeye, serbest bölgeden bir başka serbest bölgeye taşınması da istisna kapsamında değerlendirilecektir. Diğer taraftan serbest bölgeden yurtiçine yapılacak taşıma işleri ihrac amaçlı yük taşıma işi kapsamında değerlendirilmeyeceğinden KDV'ye tabi olacaktır.

İhrac amaçlı olarak gerek serbest bölge ile liman arasında gerekse liman ile serbest bölge arasında yapılan taşımacılık işleri Kanununun 17/4-1 maddesi uyarınca KDV'den istisnadır.

Buna göre, alt taşıeron olarak yapmış olduğunuz serbest bölgelere veya bu bölgelerden yapılan ihrac amaçlı yük taşıma işleri Kanununun 17/4-1 maddesi kapsamında KDV'den istisna olup, taşıma işini fiilen gerçekleştirmeyip aracılık eden ... A.Ş. adına düzenleyeceğiniz faturada KDV hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır. (İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 10.07.2019 tarihli ve 21152195-130[17-2018-1030]-E.262643 sayılı özelgesi.)

13-Konu: Serbest bölgeye verilen taşımacılık hizmetinde KDV istisnası

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzdan... Serbest Bölgede üretimde kullandığınız rulo sac hammaddesinin gemi ile boşaltma limanına geldiği ve buradan da ... Taşımacılık A.Ş. tarafından vagonlarla serbest bölgedeki şube işyerinize taşındığı belirtilerek, ... Taşımacılık A.Ş. tarafından Şirketinize verilen söz konusu taşımacılık hizmetinde 3065 sayılı KDV Kanununun 17/4-1 maddesinde bahsedilen istisna hükmünün uygulanıp uygulanmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşünün talep edildiği anlaşılmaktadır.

Sonuç: Buna göre, serbest bölgede boru üretiminde kullandığınız rulo sac hammaddesinin limandan serbest bölgedeki şubenize taşınması işlemi KDV'den istisna olacaktır. (Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığının 08.03.2019 tarihli ve 63852321-130[17-2017/20-1344]-E.16135 sayılı özelgesi.)

14-Konu: Serbest bölge ile liman arasındaki koridorda yapılan taşımacılık hizmetinin ve serbest bölge koridoru uygulaması dahilindeki mallara ilişkin alınan terminal hizmetinin KDV den istisna olup olmadığı.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, Adana Yumurtalık Serbest Bölgesinde çimento ve klinker ihracatı faaliyetinde bulunduğunuz, serbest bölgede üretilip ihrac edilmek üzere limana sevk edilen çimento ve klinker için, serbest bölge ile liman arasındaki koridorda verilen taşıma hizmeti ile limanda verilen terminal hizmetinin KDV'den istisna olup olmadığı hususunda Başkanlığımız görüşü istenilmektedir.

Sonuç: Şirketinizce Yumurtalık Serbest Bölgesi ile liman arasında yapılan ihrac amaçlı yük taşıma işleri 3065 sayılı KDV Kanununun 17/4-1 maddesine göre KDV'den istisna olup, bu mallara ilişkin terminal hizmetinin, liman sahasındaki gümrük antrepoları ve geçici depolama yerleri ile gümrüklü sahalarda, ithalat ve ihracata konu mallar ile transit rejim kapsamında işlem gören mallar için verilmesi halinde 17/4-ö maddesine göre katma değer vergisinden istisna olacaktır. (Bursa Vergi Dairesi Başkanlığının 01.03.2019 tarihli ve 45404237-130[I-15-180]-36537 sayılı özelgesi.)

15-Konu: Serbest bölge içinde bulunan firmaya yapılan hazır beton teslimlerinin KDV uygulaması karşısındaki durumu.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzdan; serbest bölgelere yapılan hazır beton teslimlerinin ihracat olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği

hususunda Başkanlığımız görüşünün talep edildiği anlaşılmıştır.

Sonuç: Yurt içinden serbest bölgelere hazır beton gönderilmesinin 3065 sayılı KDV Kanununun 11/1-a kapsamında ihracat teslimi olarak değerlendirilerek KDV'den istisna tutulması mümkün bulunmaktadır.

(İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 17.01.2019 tarihli ve 21152195-130[17-2017-761]-26638 sayılı özelgesi.)

16-Konu: Serbest bölgelerde yapılan taşıma işlerinde istisna.

Şirketinizce organizatör olarak kiralık araçlarla serbest bölgelere veya bu bölgelerden yapılan ihraç amaçlı yük taşıma işlerinin KDV den istisna olup olmadığı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

Sonuç: Buna göre, serbest bölgeden bir limana veya bir gümrük çıkış kapısına ihraç malının taşınması işi KDV'den istisnadır. Serbest bölgede üretilecek mamulün üretiminde kullanılacak malların yurtiçinden serbest bölgeye, serbest bölgeden bir başka serbest bölgeye taşınması da istisna kapsamında değerlendirilecektir. Diğer taraftan serbest bölgeden yurtiçine yapılacak taşıma işleri ihraç amaçlı yük taşıma işi kapsamında değerlendirilmeyeceğinden KDV'ye tabi olacaktır.

Şirketinizce serbest bölgelere veya bu bölgelerden yapılan ihraç amaçlı yük taşıma işleri Kanunun 17/4-ı maddesi kapsamında KDV den istisna olup söz konusu taşıma işlerinin kiralanan araçlarla yapılmasının istisna uygulamasına bir etkisi bulunmamaktadır. (İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 04.10.2017 tarihli ve 21152195-130[17-2017-203]-71216 sayılı özelgesi.)

17-Konu: Serbest bölgede taşeron firmaya inşaat işi yaptırılması.

Şirketinizin Serbest Bölgesinde bulunan bir firmanın fabrika binasını inşa etmek üzere anahtar teslim sözleşme yaptığı, bu inşaata ait bütün malzemelerin tedariki, istihdam edilecek işçisi, hafriyat gibi inşaata ait bütün maliyetlerin tarafınızca karşılandığı, inşaatın yapımında gerekli olan hafriyat işleri, boya badana işleri, demir doğrama, çatı kaplama işlerinin alt yüklenici konumundaki taşeron firmalara yaptırıldığı belirtilerek, fabrika binası inşaatı için gerekli olan işlerin yaptırıldığı alt yüklenici konumundaki firmanın Şirketinize

düzenleyeceği faturaların KDV Kanununun 17/4-ı maddesi kapsamında KDV den müstesna olup olmayacağı hususunda bilgi verilmesi istenilmektedir.

Sonuç: Serbest Bölgesi içerisinde fabrika binasına ilişkin Şirketinizce verilen inşaat taahhüt hizmeti ile söz konusu inşaat taahhüt işine yönelik alt taşeronlarca Şirketinize verilen ve fiilen serbest bölgede ifa edilen hafriyat, boya-badana, demir doğrama ve çatı kaplama işleri gibi hizmetler KDV Kanununun 17/4-ı maddesi gereğince KDV den istisnadır. . (Manisa Vergi Dairesi Başkanlığının 02.10.2017 tarihli ve 85373914-130[53.01.191]-109385 sayılı özelgesi.)

18-Konu: Serbest Bölge ile Havaalanı Arasındaki Taşımacılıkta KDV.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda nakliyecilik faaliyetinde bulunduğunuzu belirterek havaalanı ile serbest bölge arasında yaptığınız taşımacılık işinin KDV ye tabi olup olmadığı sorulmaktadır.

Sonuç: Buna göre, 3065 sayılı KDV Kanununun 17/4-ı maddesindeki istisna ihraç amaçlı yük taşıma işlerini kapsadığından, gerek Türkiye'den serbest bölgeye, gerekse bu bölgelerden yapacağınız ihraç amaçlı yük taşıma işleri KDV den istisna olup, ihraç amaçlı yük taşıma işi dışındaki diğer taşıma işlerinin ise bu kapsamda KDV den istisna tutulması mümkün bulunmamaktadır. (Antalya Vergi Dairesi Başkanlığının 15.08.2017 tarihli ve 76464994-130[KDV.2017.5] - 121232 sayılı özelgesi.)

19-Konu: Serbest bölge koridoru uygulaması dahilindeki gayrimilli mallara gümrüklü sahada verilen ardiye, depolama ve terminal hizmetlerinde KDV.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuz ve eki dilekçenizde, ... <da bulunan limanda liman hizmetlerinin yanısıra gümrük hizmetlerinin de verildiği belirtilerek, komşunuz ... Serbest Bölgesinde faaliyette bulunan firmalardan, liman sahanıza gelip gemiye yüklenerek yurt dışı edilen veya yurt dışından limana gelip serbest bölgedeki firmalara giden, serbest bölge koridoru uygulaması dahilindeki gayrimilli mallara, gümrüklü sahada verilen ardiye, depolama ve terminal hizmetlerinin katma değer vergisine (KDV) tabi olup olmadığı hususunda bilgi istenilmektedir.

Sonuç: Buna göre, 3065 sayılı KDV Kanununun

17/4-1 maddesinde yer alan istisna hükmü, münhasıran serbest bölge içinde gerçekleşen hizmetleri kapsamaktadır. Aynı Kanununun 17/4-o maddesi ise, gümrük antrepoları ve geçici depolama yerleri ile gümrük hizmetlerinin verildiği gümrüklü sahalarda, ithalat ve ihracat işlemlerine konu mallar ile transit rejim kapsamında işlem gören mallar için verilen ardiye, depolama ve terminal hizmetlerini kapsamaktadır.

Öte yandan, bir serbest bölge ile liman sahası arasındaki koridor serbest bölge olarak değerlendirilmemektedir.

Bu çerçevede, Şirketinizce serbest bölge koridoru uygulaması çerçevesinde, serbest bölge ve liman arasında verilen terminal hizmetlerinin 3065 sayılı KDV Kanununun 17/4-1 ve 17/4-o maddeleri kapsamında değerlendirilmesi mümkün olmayıp, bu hizmetlerin genel hükümlere göre KDV ye tabi tutulması gerekmektedir. (*Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığının 03/06/2016 tarihli ve 64597866-130[17/4-1-2016]-10555 sayılı özelgesi.*)

20-Konu: Serbest bölgede düzenlenecek iade faturalarında KDV.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; serbest bölgede faaliyet gösterdiğiniz ve katma değer vergisi mükellefiyetinizin bulunmadığı belirtilerek, KDV'li olarak aldığınız malların iade edilmesinde e-faturanın nasıl düzenleneceği ile KDV beyannamesi verilmesi gerekip gerekmediği hususlarında Başkanlığımızdan görüş talep edilmektedir.

Sonuç: -Münhasıran serbest bölgede faaliyet gösteren ve dolayısıyla işlemleri katma değer vergisinden istisna olan işletmenizin fatura ve benzeri belge karşılığında temin ettiği malların kısmen veya tamamen iade edilmesi halinde, iade amaçlı bir belge (fatura vb.) düzenlenerek bu belgede; malın alış faturasının tarih ve numarasının belirtilerek, iade edilen kısma ilişkin tutarın KDV dâhil olarak gösterilmesi ve '% ... KDV dâhildir' açıklamasına yer verilmesi,

-Malın iadesine ilişkin bu belgede toplam bedel içerisinde gösterilen KDV'nin firmanız tarafından KDV beyannamesi ile beyan edilmemesi,

-Malın iade edildiği firma tarafından ise mal bedeli içindeki KDV tutarının iç yüzde yoluyla hesaplanarak genel hükümler çerçevesinde «İndirilecek KDV» olarak dikkate alınması

gerekmektedir.

(*İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 17/07/2014 tarihli ve 21152195-35-02-430 sayılı özelgesi.*)

21-Konu: Serbest bölgede kurulacak kolektif şirketin ana sözleşmesine damga vergisi istisnası uygulaması.

Sonuç: Şirketin kuruluşuna ilişkin olarak düzenlenen ana sözleşme serbest bölge faaliyeti ile ilgili olmaması nedeniyle damga vergisi istisnasından yararlanamayacaktır.

(Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 23.12.2020 tarihli ve 50426076-155[1-2019/20-585]-117758 sayılı özelge)

22-Konu: şirketin serbest bölge şubesinin yurt içinden veya yurt dışından temin ettiği malzemeleri, serbest bölgede hiçbir işleme tabi tutulmadan satışı durumunda damga vergisi istisnası uygulaması.

Sonuç: Anılan satış işleminin firmanın serbest bölgedeki faaliyet konusu kapsamında olması şartıyla, alınan ihale kararı ve düzenlenen sözleşme damga vergisinden istisna olacaktır. (Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 20.08.2020 tarihli ve 90792880-155.15[6166]-E.219119 sayılı özelge).

23-Konu: Kati ihracata yönelik olarak işçilik işlemi amacıyla serbest bölgeye geçici olarak gönderilen mallara ilişkin olarak gümrük müdürlüğüne verilecek beyannamelerin damga vergisine tabi olup olmadığı hk.

Firmanızın jant üretimi yaptığı ve bu üretilen jantları otomobil üreticisi firmalara ihraç ettiği, söz konusu jantların ihraç edilmeden önce ileri işçilik (ısıtma işlem) görmesi için Ege Serbest Bölgesine geçici olarak gönderildiği ve işçilik işlemlerinin tamamlanmasından sonra firmanıza geri geldiği, sonrasında da bu jantların ihraç edildiği belirtilerek, bahsi geçen jantların ileri işçilik görmesi için Ege Serbest Bölgesine gönderilmesi esnasında ilgili gümrük müdürlüğüne verilen beyannamelerin 488 sayılı Damga Vergisi Kanununun ek 2 nci maddesi kapsamında damga vergisinden istisna tutulup tutulmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşünün sorulduğu anlaşılmaktadır.

Sonuç: Buna göre, 488 sayılı Damga Vergisi Kanununun Ek 2 nci maddesinin 1 inci fıkrasında ihracat ve ihracata ilişkin işlemler sayılmış olup, söz konusu fıkrada daha sonra ihraç edilecek

ürünlerin işçilik amacıyla serbest bölgeye gönderilmesinin bu işlemler kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmadığından, firmanızca üretilen jantların ileri işçilik görmesi için Ege Serbest Bölgesine geçici olarak gönderilmesi esnasında ilgili gümrük müdürlüğüne tarafınızca verilen beyannamelerin maktu damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir. (*İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 10.11.2017 tarihli ve 66813766-155[Ek-2-2016/54]-121038 sayılı özelgesi.*)

24- Konu : Serbest Bölgede harç ve damga vergisi istisnası.

Şirketinizin Adana Yumurtalık Serbest Bölgesinde faaliyette bulunmak üzere ruhsat aldığı ve halen bu bölgede çimento üretimi ve ihracatı yaptığınız, faaliyet ruhsatı kapsamında yapacağınız işlemlerden ve düzenlenen sözleşmelerden noterlerce harç ve damga vergisi istenildiği belirtilerek, şirketinizin faaliyet ruhsatı kapsamında inşa ettireceği liman yapımıyla ilgili olarak yüklenici firma ile yapacağınız sözleşmenin noter harcından ve damga vergisinden istisna olup olmadığı hususlarında görüş talep edildiği anlaşılmaktadır.

Sonuç: Buna göre, 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununa göre kurulan serbest bölgede faaliyet gösteren firmaların, bu bölgede gerçekleştirdikleri faaliyetlerle ilgili olarak yapılan işlemlerin ve düzenlenen kağıtların damga vergisi ve harçlardan istisna tutulması amaçlanmıştır. Bu kapsamda, 3218 sayılı Kanunun geçici 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasının (c) bendi uyarınca, 01.01.2009 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar, serbest bölgelerde faaliyette bulunan mükelleflerin bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetlerle ilgili olarak yapılan işlemler kağıtlar damga vergisinden, yapılan işlemler harçtan istisnadır. (*Bursa Vergi Dairesi Başkanlığının 25/07/2016 tarih ve 45404237-140[16-28]-186 sayılı özelgesi.*)

IV-SONUÇ

Serbest bölgelerde vergi uygulamaları fazlaca içtihat içeren alanlardan olup, çeşitli mevzuatta birbirinin aksi hükümlere dayalı olarak yorum ve uygulama farklılıkları ortaya çıkmaktadır.

Bu hususta mevzuatın birleştirilmesi ve sadeleştirilmesi uygulayıcılar ve denetim mercilerinin işini kolaylaştıracaktır.

Öte yandan serbest bölgelere tanınan kazanç istisnasının 01.01.2025 tarihi itibarıyla yeni bir kısıtlamaya tabi tutulması başlı başına mükellefle idare arasında uyumsuzluk konusu olabilme potansiyeli taşımaktadır.

Gerek bu bölgelerden beklenen faydanın sağlanması, gerek mezkur bölgelerin daha etkin imalat ve istihdam alanlarına dönüştürülmesi gerekse ihracatta paylarının artması ve yabancı sermaye girişinin önündeki engellerin ortadan kaldırılması bakımından mevcut durumun ilgili taraflarca tekrar değerlendirilmesi ve doğru bir yol haritasının belirlenmesinin yerinde olacağı değerlendirilmektedir.

KAYNAKÇA

- 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu
- 4458 Sayılı Gümrük Kanunu
- Serbest Bölge Uygulama Yönetmeliği
- Gümrük Yönetmeliği
- 1 No.lu KVK Genel tebliği
- KDV GUT
- 345 ve 348 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği
- Serbest Bölgeler Kanunu Genel Tebliği
- Serbest Bölge Genelgesi
- gib.gov.tr