



For the latest from BDO Turkey, follow us



Sirküler Tarihi : 04.10.2024
Sirküler No : 2024/071

23 SERİ NO.LU KURUMLAR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİNDE YER ALAN SERBEST BÖLGE KAZANÇ İSTİSNASINA YÖNELİK AÇIKLAMALAR

02.08.2024 tarihli ve 32620 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan [7524 sayılı Vergi Kanunları ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla](#) (“Kanun”) vergi kanunlarında çok önemli değişiklikler yapılmıştır.

Bugüne kadar yayımladığımız;

- [2024/049 sayılı Sirkülerimizde](#), söz konusu Kanunla yapılan vergisel düzenlemeler özet olarak,
- [2024/052 sayılı Sirkülerimizde](#), söz konusu Kanunla serbest bölgelerde uygulanan kazanç istisnasına yönelik değişiklik,

açıklanmıştır.

7524 sayılı Kanunla getirilen düzenlemelere ilişkin açıklamalar içeren [Kurumlar Vergisi Genel Tebliği \(Seri No:1\)’nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ \(Seri No: 23\)](#) (ilerleyen bölümlerde “Tebliğ” olarak anılacaktır) 28.09.2024 tarihli ve 32676 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. **Bu Sirkülerimizde Tebliğ ile serbest bölge kazanç istisnasına ilişkin getirilen düzenlemeler açıklanacaktır.**

BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14
Park Plaza Kat:4
34398 Maslak/İstanbul
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00
Fax: +90 212 365 62 02
e-mail: bdo@bdo.com.tr
www.bdo.com.tr

Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited’in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağıının toplam gelirleri 2023 yılında 14 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 166’dan fazla ülkede bulunan 1.776 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 115.661 kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlara ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.

Bilindiği üzere, 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun Geçici 3. Maddesinin ikinci fıkrasının (a) bendi uyarınca 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 gelir veya kurumlar vergisinden istisnadır.

Kanunun 1.1.2025 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe giren 24. Maddesi ile, Serbest Bölgeler Kanunu'nun bahse konu düzenlemesinde yer alan **“imal ettikleri ürünlerin”** ibaresi **“imal ettikleri ürünlerin yurt dışına”** şeklinde değiştirilmiştir.

Bu değişiklik uyarınca **2025 ve müteakip hesap dönemlerinde** serbest bölgelerde faaliyette bulunan imalatçıların, bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarda istisna sınırlandırılmakta, bunların imal ettikleri malların **sadece yurt dışına** gönderilen kısmından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamında değerlendirilmekte, **yurt içine** gönderilen mallardan elde ettikleri kazançlar ise **istisna kapsamı dışında** bırakılmaktadır. 2024 yılı kazançlarında ise bu sınırlama söz konusu değildir.

Tebliğde konuya ilişkin olarak aşağıdaki açıklamalar yer almaktadır;

- Serbest bölgede üretici firmaların ürünlerini, aynı veya başka bir serbest bölgede faaliyette bulunan ihracatçılara, yurt dışına satılması kaydıyla teslimlerinin de yurt dışına satış olarak değerlendirilmesi gerektiği açıklanmıştır. Bu şekilde ihracat kaydıyla yapılan teslimlerde, **üretici firmalar** istisnadan yararlanacağından, **ihracatı gerçekleştiren** firmalar istisnadan yararlanamayacaktır.
- 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 değerlendirilecektir.

Konuya ilişkin olarak Tebliğde verilen örnek aşağıdaki gibidir;

“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.”

Diğer yandan Tebliğe göre;

- 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.

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.

Bunların yanı sıra Tebliğ'de verilen aşağıdaki örnekte, bir imalatın ana unsurlarının gerçekleştirilip, bazı tali unsurların dışarıya yaptırılması halinde imalat şartının gerçekleştirilmiş olacağı belirtilmiştir:

"Serbest bölgede konfeksiyon imalatı ile uğraşan bir kurumun, imal ettiği gömleklere ilişkin bitim işi olarak tabir edilen düğme dikimi, ütuleme ve benzeri işleri fason olarak yaptırması halinde; fason olarak yaptırılan bu tür işlerin toplam işçilik maliyetindeki payı, işletmenin kendi imatları dolayısıyla yüklediği işçilik maliyetinden daha az oranda olacağından, imal edilen ürünün yurt dışına satışından elde edilen kazanç istisna kapsamında değerlendirilecektir."

Tebliğde verilen örnekte, yurt içi ve yurt dışı kazanç tutarı belli olan bir işletme üzerinden istisna kapsamında dikkate alınacak kazanç tutarı ortaya konulmuştur. **Tebliğde imalattan elde edilen kazançların yurt içi ve yurt dışı kısımlarının nasıl hesaplanacağına yönelik herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır.**

Bizim görüşümüze göre;

İstisna kapsamına giren kazanç, kapsama giren yurt dışı satışlardan elde edilen hasıllardan bu faaliyetlere ilişkin olarak yapılan gider ve maliyetlerin düşülmesi suretiyle hesaplanmalıdır. İstisna kapsamına giren kazancın tespiti açısından hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi, diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtların bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerekmektedir. Gider ve maliyet unsurlarının ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespitinin mümkün olmaması halinde ise müşterek giderlerin, istisna kapsamında olan ve olmayan satışlar arasında uygun bir dağıtım anahtarı ile dağıtılması gerekmektedir.

Uygun dağıtım anahtarının ne olabileceği konusunda, gider veya maliyet kalemlerinin & merkezlerinin özelliğine & niteliğine göre mükelleflerin serbestçe seçim yapabilmeleri gerekmektedir. Buna göre öncelikle gider ve maliyet unsurlarının "müşterek" nitelikte olup olmadığının tespit edilmesi ve müşterek giderler için ilgili dağıtım anahtarının belirlenmesi gerekir. Dağıtım anahtarının belirlenmesinde aşağıda belirtilen kriterler esas alınabilir;

- Hasılat oranında dağıtım,
- Doğrudan katlanılan (fiili) maliyete göre dağıtım,
- Personel sayısına & personelin fiili çalışma süresine göre dağıtım,

Müştereken kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarına ilişkin amortismanların, bunların her bir işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtımının yapılması mümkündür. Hangi işte ne kadar süreyle kullanıldığı tespit edilemeyen sabit kıymetlere ilişkin amortismanların ise müşterek genel giderler gibi dağıtılması mümkündür.

Diğer taraftan, Tebliğ ile 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yer alan bazı örnekler yeni getirilen düzenlemeye uygun olacak şekilde güncellenmiştir.

Tebliğ ile getirilen ek düzenlemeler ve değişikliklere ilişkin karşılaştırmalı tablo Sirkülerimizin ekinde yer almaktadır.

Saygılarımızla.

1 SERİ NO.LU KURUMLAR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİNE EKLENEN AÇIKLAMALAR

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 satışından 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 ayın başından itibaren üç ay içinde ihraç edilmesi zorunludur. Bu sürede ihraç edilmemesi halinde, bu mallara ilişkin yurt dışı satış gerçekleşmemiş olarak değerlendirilir.

DEĞİŞİKLİK ÖNCESİ TEBLİĞ AÇIKLAMALARI

5.12.3.7. İmalat faaliyetlerine uygulanacak istisna
5.12.3.7.1. Genel olarak
Serbest bölgelerde imalat faaliyetinde bulunan mükelleflerin bölgelerde imal ettikleri ürünlerin 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.

DEĞİŞİKLİK SONRASI TEBLİĞ AÇIKLAMALARI

5.12.3.7. İmalat faaliyetlerine uygulanacak istisna
5.12.3.7.1. Genel olarak
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 **ürünün yurt dışına ya da yurt içine satılmasının bir önemi bulunmamaktadır.**

Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinin ikinci fıkrası uyarınca, serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin imal ettikleri ürünlerin 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 2: 6/2/2004 tarihinden sonra ruhsat alan ve serbest bölgede oyuncak imalatıyla uğraşan bir kurumun, aynı zamanda ham bez ithal edip **yurt içine veya** yurt dışına satış yapması durumunda, oyuncak imalat faaliyetinden elde ettiği kazanç istisna kapsamında değerlendirilecek, ham bez ticaretinden sağladığı kazanç ise istisna kapsamında olmayacaktır.

Örnek 3: Serbest bölgede konfeksiyon imalatı ile uğraşan bir kurumun, imal ettiği gömleklere ilişkin bitim işi olarak tabir edilen düğme dikimi, ütüleme v.b. işleri fason olarak yaptırması halinde; fason olarak yaptırılan bu tür işlerin toplam işçilik maliyetindeki payı, işletmenin kendi imalatları dolayısıyla yüklediği işçilik maliyetinden daha az oranda olacağından, **söz konusu imalat faaliyetinden elde edilen kazanç tamamı** istisna kapsamında değerlendirilecektir.

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 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.

Örnek 2: 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 3: 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 yaptırması 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.