



Denge İzmir Bağımsız Denetim ve  
Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.  
1456 Sk. Punta İş Merkezi  
No: 10/1 Kat: 13 Alsancak / İZMİR  
Tel: (232) 421 26 00 Faks: (232) 421 26 01  
info@dengeymm.com.tr

Sayı : 2010/7  
Tarih : 28.12.2010

## ÖZEL BÜLTEN

### SERBEST BÖLGELERE TANINAN VERGİSEL AVANTAJLAR

#### KAYNAKLAR

##### **Kanunlar**

3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu  
5810 Sayılı Serbest Bölgeler ile Gümrük Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun  
3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu  
4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu

##### **Diğer Kaynaklar**

1 Seri Nolu Serbest Bölgeler Kanunu Genel Tebliği  
Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği  
DTM Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü Genelgeleri

**İÇİNDEKİLER:**

1. Serbest Bölgelerin Kurulma Amacı: .....	3
2. Serbest Bölgelerin Fonksiyonu: .....	3
3. Serbest Bölgelerle ilgili mevzuat .....	3
4. Serbest Bölge Vergisel Teşvikler .....	4
a) Serbest Bölgeler Kanunu Madde 6.....	4
b) Serbest Bölgelerde Kurumlar Vergisi İstisnası: .....	5
c) Gelir Vergisi İstisnası:.....	6
d) Damga Vergisi ve Harçlar İstisnası: .....	7
e) Katma Değer Vergisi İstisnası :.....	7
f) Ötv istisnası:.....	8
5. Serbest Bölgelerde Vergisel Yükümlülükler: .....	8

Serbest bölgeler;

Ülke içerisinde geçerli olan ticari, mali ve iktisadi alanlara ilişkin hukuki ve idari düzenlemelerin uygulanmadığı veya kısmen uygulandığı, sınai ve ticari faaliyetler için daha geniş teşviklerin tanındığı ve fiziki olarak ülkenin diğer kısımlarından ayrılan yerler olarak tanımlanabilir.

Türkiye'de temel olarak ihracata dayalı yatırım ve üretimi teşvik etmek amacıyla 1987 yılından bu yana Akdeniz kıyısında, Mersin, Antalya ve Adana-Yumurtalık Serbest Bölgeleri, Ege Bölgesi'nde Ege (İzmir), Denizli ve İzmir Menemen Deri Serbest Bölgeleri, Marmara Bölgesi'nde, İstanbul Atatürk Havalimanı, İstanbul Deri ve Endüstri, İstanbul Trakya, Avrupa, Kocaeli, Tübitak-Mam Teknoloji, Bursa Serbest Bölgeleri ve İstanbul Uluslararası Menkul Kıymetler Serbest Bölgesi, Karadeniz kıyısında, Trabzon, Rize ve Samsun Serbest Bölgeleri, Güneydoğu Anadolu Bölgesi'nde Mardin ve Gaziantep Serbest Bölgeleri, Doğu Anadolu Bölgesi'nde Erzurum Doğu Anadolu Serbest Bölgesi, İç Anadolu Bölgesinde, Kayseri Serbest Bölgesi faaliyete geçmiştir.

### **1. Serbest Bölgelerin Kurulma Amacı:**

- Türkiye'de ihracat için yatırım ve üretimi artırmak,
- Yabancı sermaye ve teknoloji girişini hızlandırmak,
- Ekonominin girdi ihtiyacını ucuz ve düzenli bir şekilde temin etmek,
- Dış finansman ve ticaret imkanlarından daha fazla yararlanmak.

### **2. Serbest Bölgelerin Fonksiyonu:**

- Ülkeye yabancı sermaye ve teknolojilerin getirilmesine imkan sağlayacak uygun zemin yaratılması,
- Sanayicinin ihtiyaç duyduğu bazı hammadde ve ara malların kolaylıkla, istenilen miktarda ve zaman kaybı olmadan temin edilebilmesi,
- Sağlanan teşvik ve avantajlarla düşük maliyetli mal üretimi ve ihracı,
- Yeni istihdam olanaklarının yaratılması,
- Türk ihraç ürünlerinin ihracatını kolaylaştırmak ve hızlandırmak bakımından bir basamak olması.

### **3. Serbest Bölgelerle ilgili mevzuat**

- 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu

- 5810 Sayılı Serbest Bölgeler ile Gümrük Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
- 1 Seri Nolu Serbest Bölgeler Kanunu Genel Tebliği
- Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği
- DTM Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü Genelgeleri

#### 4. Serbest Bölge Vergisel Teşvikler

- Serbest Bölgeler Kanunu Madde 6
  - Gümrük Vergileri
- Serbest Bölgeler Kanunu Geçici 3. Madde
  - Kurumlar Vergisi
  - Gelir Vergisi
  - Damga Vergisi ve Harçlar
- Katma Değer Vergisi Kanunu (Madde 11, Madde 12, Madde 16, Madde 17, Madde 32)
- Özel Tüketim Vergisi Kanunu (Madde 5)

##### a) Serbest Bölgeler Kanunu Madde 6.

Madde 6 - Serbest bölgeler gümrük hattı dışında sayılır.

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

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

##### Geçici Madde 3:

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

**(Değişik fıkra: 12/11/2008-5810 S.K./7.mad)** 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 Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci ve 30 uncu maddeleri uyarınca yapılacak tevkifata etkisi yoktur.

b) Bu bölgelerde **üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az % 85'ini yurtdışına ihrac 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.

#### **b) Serbest Bölgelerde Kurumlar Vergisi İstisnası:**

- Serbest bölgelerdeki kurumlar vergisi istisnası faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden elde edilen kazançlara ilişkindir. 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.
- 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.
- 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 kullanılıncaya kadar geçici olarak serbest bölgelerde mevduat hesaplarında veya repo işlemlerinde değerlendirilmesi sonucu elde edilen gelirler de söz konusu istisnadan yararlanabilecektir.
- TÜBİTAK ve benzeri kurumlar tarafından Ar-Ge projelerine ilişkin olarak ilgili mevzuat çerçevesinde hibe şeklinde sağlanan destek tutarları da kurum kazancına dahil edilecek ve istisnadan yararlandırılacaktır.
- 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.
- 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.
- İstisna uygulaması açısından, imalat faaliyetinin serbest bölgede yapılması gerekmekte olup imalatın belli safhalarında dışarıdan fason hizmet satın alınması istisna uygulamasına engel teşkil etmemektedir. İmalatın fason imalattan çok işletmenin kendi imalatından oluşması, iş riskinin ve organizasyonunun üstlenilmesi ve ham madde ve yardımcı maddelerin temin edilmesi gerekmektedir.

#### **İstisna Kazancın Hesaplanması:**

- İstisna kapsamında bulunan ve bulunmayan hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi gerekmektedir.
- 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 tabi iktisadi kıymetlerin amortismanlarının, 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 tabi tutulacaktır.

#### **c) Gelir Vergisi İstisnası:**

- 01/01/2009 tarihinden geçerli olmak üzere, serbest bölgelerde imalat faaliyetinde bulunan mükellefler tarafından bölgelerde üretilen ürünlerin toplam FOB bedelinin en az % 85'inin yurt dışına ihraç edilmesi kaydıyla, istihdam edilen personele ödenen ücretler gelir vergisinden istisna edilmiştir.
- Bölge içinde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin üretime ilişkin istihdam ettikleri tüm personele ödedikleri ücretler gelir vergisinden istisna edilecektir. Üretim faaliyeti ile birlikte başka konularda da faaliyette bulunan mükelleflerin satış, pazarlama, muhasebe, lojistik vb. departmanlarda çalışan personelleri de istisna kapsamında değerlendirilecektir.

- İstisna kapsamında değerlendirilen ücretler üzerinden hesaplanan gelir vergisi, muhtasar beyannameyle genel hükümlere uygun olarak beyan edilecek ve mükelleflerin talebi halinde tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil edilecektir.
- İstisna uygulamasından yararlanan mükelleflerin yurt dışı ihracat tutarının toplam satış tutarına oranı, %85 veya üzerinde gerçekleştiğinin YMM faaliyet raporu ile tespit edilmesi halinde, vergi dairesince tecil edilen vergi terkin edilecektir.

#### **d) Damga Vergisi ve Harçlar İstisnası:**

- 3218 sayılı Kanunun geçici 3 üncü maddesinin 5810 sayılı Kanunla değişik ikinci fıkrasının (c) bendi uyarınca, serbest bölgelerde faaliyette bulunan mükelleflerin, Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar, bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetler ile ilgili olmak kaydıyla yaptığı işlemler harçtan, bu işlemlere ilişkin düzenlenen kâğıtlar damga vergisinden müstesnadır.

#### **e) Katma Değer Vergisi İstisnası :**

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'na göre, ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler, KDV Kanunu'nun 11/1-a maddesi uyarınca KDV'den istisna edilmiş olup, aynı Kanun'un 12. maddesine istinaden ise, serbest bölgelerdeki alıcılara yapılan teslimler ihracat istisnası kapsamında değerlendirilmiştir.

Bu bağlamda, serbest bölgelere doğrudan bir üretimin girdisi olmaksızın tüketilmek veya kullanılmak üzere gönderilen eşyaların (temizlik, gıda, içecek vb.), serbest bölgedeki alıcılara tesliminin yapılması ve bölgeye vasıl olması istisnadan yararlandırılması için yeterlidir. Aynı zamanda, değeri 5.000 USD'yi geçmeyen eşyalar için, ihracat beyannamesinin yerine, bu işlemlerde Serbest Bölge İşlem Formu da kullanılabilir.

Türkiye'den Serbest Bölge'ye yapılan hizmet teslimlerinde ise Serbest Bölgeler Kanununun 6. Maddesi gereği yurtdışı olarak kabul edilmediğinden hizmet ihracında KDV'den istisna olması mümkün değildir.

Ancak, 06.06.2008 tarihinden itibaren yürürlüğe giren ve KDVK'nun 12. maddesine eklenen 3. fıkra ile fason hizmetlerin serbest bölgedeki müşterilere yapılmış sayılması için gerekli şartlar belirtilmiştir.

Buna göre;

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

Bu bağlamda, serbest bölgelerde faaliyet gösteren müşterilere verilen fason hizmetler tam istisna kapsamına alınmış olup, fason işi yapan mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak Katma Değer Vergisinden, söz konusu fason hizmetler nedeniyle yüklenen vergilerin indirilmesi; indirimin mümkün olmaması durumunda ise, iadesi mümkün hale getirilmiştir.

KDVK madde 17/4-ı maddesine göre; Serbest bölgelerin kendi içerisinde verilen hizmetler katma değer vergisinden istisnadır.

**f) Ötv istisnası:**

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 5/1. maddesi uyarınca, Kanun'a ekli listelerdeki malların ihracat teslimlerinin;

- a) Teslimin yurt dışındaki müşteriye yapılması,
- b) Teslim konusu malın T.C. gümrük bölgesinden çıkmış olması,

şartlarıyla vergiden istisna edildiği belirtilmektedir.

Bu maddedeki yurt dışındaki müşteriden anlaşılması gereken; ikametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezleri yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir işletmenin yurt dışında faaliyet gösteren şubeleridir.

ihraç konusu malların yurt dışına çıktığına ilişkin gümrük beyannamesinin aslı veya ilgili gümrük idaresi, noter ya da yeminli mali müşavir tarafından onaylı örneğinin, ihracatın gerçekleştiği dönemdeki ÖTV beyannamesine eklenmek suretiyle tevsik edileceği belirtilmiştir.

Yurt içinden serbest bölgeye teslim edilen malların, T.C. Gümrük Bölgesinden çıkmaması ve serbest bölgelerin Türkiye Gümrük Bölgesi içinde kabul edilmesi nedeniyle, yapılan teslimlere ilişkin olarak ÖTV yönüyle ihracat istisnası uygulanmasına imkân bulunmamaktadır.

Bu nedenle, mevcut yasal düzenlemelerden hareketle serbest bölgelere yapılan teslimlerde ÖTV istisnası uygulanması veya ödenen ÖTV'nin iade edilmesinin söz konusu olmadığı anlaşılmaktadır.

**5. Serbest Bölgelerde Vergisel Yükümlülükler:**

- Serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin, 06/02/2004 tarihinden sonra Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca vergi kesintisine tabi ödemeler üzerinden kestikleri vergileri, bağlı buldukları vergi dairesine mükellefiyet tesis ettirerek sorumlu sıfatıyla beyan edip ödemeleri gerekmektedir.
- 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, Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci ve 30 uncu maddeleri uyarınca vergi kesintisi yapmaları gerekmektedir.
- Serbest bölgelerde faaliyet gösteren kurumlar vergisi mükelleflerinin serbest bölgelerdeki banka veya diğer finans kurumlarında bulunan mevduat hesaplarına tahakkuk ettirilen faizler ile repo kazançları Gelir Vergisi Kanununun geçici 67'nci maddesi kapsamında vergi kesintisine tabidir.

- Serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin Vergi Usul Kanununu hükümleri çerçevesinde defter tutmaları, belge ve kayıt düzenine uymaları gerekmektedir.
- 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.
- Tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin 01/01/2008 tarihinden itibaren serbest bölgelerde bulunan ilişkili kişilerle yaptıkları işlemlerin Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporuna dahil edilmesi gerekmektedir.

Ayrıca, serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin de 01/01/2008 tarihinden itibaren ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi işlemlerine ilişkin olarak Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporunu kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresine kadar hazırlamaları ve bu süre sona erdikten sonra istenmesi durumunda İdare'ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz etmeleri zorunludur.

Yararlı olması dileği ile saygılarımızı sunarız.

**Hasan Zeki SÜZEN (YMM) – Ekrem KAYI (YMM)**