5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

Diğer Kanunlarda Yer Alan İstisnalar

Serbest Bölgelerde Uygulanan Kurumlar Vergisi İstisnası

İstanbul / 2025

Rıza CEYLAN / Vergi Müfettişi

Serbest Bölgelerde Uygulanan Kurumlar Vergisi İstisnası:

5084 sayılı Kanunun 8. ve 9. maddeleri ile 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun 6. maddesinde değişiklik yapılmış ve anılan Kanuna geçici 3. madde eklenmiştir.

5810 sayılı Kanunun 4. ve 7. maddeleri ile de 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun 6. ve geçici 3. 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."

Serbest Bölgelerde Uygulanan Kurumlar Vergisi İstisnası:

"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. 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.**

Serbest Bölgelerde Uygulanan Kurumlar Vergisi İstisnası:

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. maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15. ve 30. 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. maddesiyle eklenen geçici 3. madde ile de geçiş dönemine ilişkin istisna uygulaması düzenlenmiştir.

Serbest Bölgelerde Uygulanan Kurumlar Vergisi İstisnası:

25/11/2008 tarih ve 27065 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 5810 sayılı Kanunla Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3. maddesinde yapılan değişiklikler 1/1/2009 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde, 6. 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. maddesiyle Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3. 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.**

Serbest Bölgelerde Uygulanan Kurumlar Vergisi İstisnası:

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

Serbest Bölgelerde Uygulanan Kurumlar Vergisi İstisnası:

- **Geçiş döneminde kurumlar vergisi istisnasının kapsamı:**

Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3. 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. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde yer alan istisna, bir kazanç istisnasıdır. Dolayısıyla, mükelleflerin serbest bölgelerdeki faaliyetlerinden elde ettikleri hasılattan 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.

Serbest Bölgelerde Uygulanan Kurumlar Vergisi İstisnası:

- **İstisna kazanç tutarının tespiti:**

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. İstisnanın, bunun dışında, serbest bölgelerde elde edilmiş olsa dahi **faiz, repo ve benzeri faaliyet dışı gelirlere teşmil edilebilmesi**, 3218 sayılı Kanuna 5084 sayılı Kanunun 9. maddesiyle eklenen geçici 3. 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 zararla 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.

Serbest Bölgelerde Uygulanan Kurumlar Vergisi İstisnası:

- **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 amortismana tabi 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 dağıtıma tabi 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 tabi ödemeler üzerinden kestikleri vergileri, bağlı bulundukları 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.

Serbest Bölgelerde Uygulanan Kurumlar Vergisi İstisnası:

- **Kâr paylarının dağıtılması halinde vergi kesintisi:**

Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3. 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. maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi ile Kurumlar Vergisi Kanununun 15. maddesinin ikinci fıkrası ve 30. 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. maddeleri uyarınca vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Öte yandan, mevduat faizi ve repo kazançları Gelir Vergisi Kanununun geçici 67. maddesi kapsamında vergi kesintisine tabi 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.**

Serbest Bölgelerde Uygulanan Kurumlar Vergisi İstisnası:

- **Muhtasar beyanname verilmesi:**

Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanununun 15. ve 30. 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. 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:**

  - **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.

Serbest Bölgelerde Uygulanan Kurumlar Vergisi İstisnası:

- **İmalat faaliyetlerine uygulanacak istisna:**
  - **Genel olarak:**

    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 Bölgelerde Uygulanan Kurumlar Vergisi İstisnası:

- **İmalat faaliyetlerine uygulanacak istisna:**
  - **Genel olarak:** Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3. 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 **ruhsat**ın bir örneğini,
    - **Sanayi sicil belgesi** ve **kapasite raporu**nun bir örneğini,
    - İmalat faaliyetinde kullanılacak **araç parkı**nı gösteren bir **liste**yi,

    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.

Serbest Bölgelerde Uygulanan Kurumlar Vergisi İstisnası:

- **İmalat faaliyetlerine uygulanacak istisna:**
  - **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.

Serbest Bölgelerde Uygulanan Kurumlar Vergisi İstisnası:

- **İmalat faaliyetlerine uygulanacak istisna:**
  - **İstisna kapsamındaki fason imalat:**

Örnek 1: 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 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 yüklendiği işçilik maliyetinden daha az oranda olacağından, imal edilen ürünün yurt dışına satışından elde edilen kazanç istisna kapsamında değerlendirilecektir.

Serbest Bölgelerde Uygulanan Kurumlar Vergisi İstisnası:

- **Diğer Hususlar:**

  - **Defter ve belge düzeni:**

    Serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin Vergi Usul Kanununun defter tutma ve belge düzenine ilişkin hükümlerine uyma zorunlulukları bulunmaktadır. Bununla beraber, Serbest Bölgeler Kanununun 6. maddesi ile kullanıcıların tutmak zorunda oldukları defterler ve düzenleyecekleri belgelere ilişkin olarak Vergi Usul Kanunu hükümlerine bağlı olmaksızın düzenleme yapma konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir.

    Buna göre, serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin Vergi Usul Kanununu hükümleri çerçevesinde defter tutmaları, belge ve kayıt düzenine uymaları gerekmektedir.

  - **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. maddesiyle 19. 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. maddesi hükmünden yararlanabilecektir.

    Yalnızca faaliyet ruhsatının devri veya satın alınması şeklinde gerçekleşen işlemler, 3218 sayılı Kanunun geçici 3. maddesi ile öngörülen istisnalar kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Serbest Bölgelerde Uygulanan Kurumlar Vergisi İstisnası:

- **Diğer Hususlar:**
  - **Faaliyet ruhsatlarında belirtilen sürenin uzatılması:**

Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3. maddesinde;

"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…"

hükmü yer almaktadır.

Dolayısıyla, serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükellefler, maddenin yürürlüğe girdiği **6/2/2004 tarihi itibarıyla faaliyet ruhsatlarında öngörülen sürenin sonuna kadar** kurumlar vergisi istisnasından yararlanabilecektir. **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.