

Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Serbest Bölge Avantajları

1. Gelir/Kurumlar Vergisi İstisnası

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3/1-a bendi uyarınca, 06.02.2004 tarihine kadar (bu tarih dâhil) serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere faaliyet ruhsatı almış mükelleflerin, ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetler dolayısıyla elde ettikleri kazançları gelir/kurumlar vergisinden istisnadır.

Diğer yandan, serbest bölgelerde imalat (üretim) faaliyetinde bulunan ve üretici (üretim ruhsatı konulu) ruhsatına sahip olan serbest bölge mükelleflerinin imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri gelirleri/kurum kazançları Türkiye'nin Avrupa Birliğine tam üyeliğinin gerçekleştiği vergilendirme döneminin sonuna kadar gelir/kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisnadan, bölgede yeni faaliyete geçen mükellefler ile faaliyet ruhsatlarında yer alan sürenin dolmasıyla normal vergileme rejimine tabi olacak mükellefler yararlanacaktır.

Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 07.04.2017 tarih ve 17192610-125[ÖZG-15/45]-11382 sayılı özelgesinde; "... Bu hükmü ve açıklamalara göre, araçların zırhlandırılması ve her türlü zırhlı araçlar için elektronik aksam üretimi ve montajı faaliyetleriniz nedeniyle elde edilecek kazançların kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkündür. Öte yandan, üretim faaliyetiniz sırasında araçlardan sökülen fire şeklindeki atık ve parçaların satılmasından elde edilen kazançların, üretim faaliyetinden elde edilen bir kazanç söz konusu olmadığından, kurumlar vergisi istisnası kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır." şeklinde görüş beyan edilmiştir.

Fakat, bu görüşün aksine Tekirdağ Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 19.03.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.59.15.01-KVK-GVK-236-2011-20 sayılı özelgesinde; "... Serbest Bölgesinde şirketinizce imalat faaliyetinde bulunuluyor olunması halinde, imalat safhasında oluşan atıkların lisanslı veya toplama ayırma belgesi bulunan firmalara satışından elde edilen kazançlar, Türkiye'nin Avrupa Birliğine tam üyeliğinin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar kurumlar vergisinden istisna edilebilecektir." şeklinde görüş beyan edilmiştir.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 02.04.2014 tarih ve 62030549-120[37-2013/632]-721 sayılı özelgesinde; "... Bu çerçevede, şirketinize ait 9/5/2003 tarih ve ... sayılı ruhsat "Alım-Satım" faaliyeti, 11/6/2009 tarih ve ... sayılı ruhsat ise "Üretim" faaliyeti için düzenlendiğinden, söz konusu ruhsatlar kapsamında şirketinizce serbest bölgelerde elde edilen kazançlar istisna kapsamında değerlendirilmekle birlikte, şirketinizin ihracını



gerçekleştirdiği malzeme-makine vb. ürünlere ilişkin yurt dışında vermiş olduğu, şirket ruhsatlarında yer alan faaliyet konuları kapsamında değerlendirilemeyecek olan bakım, onarım ve montaj faaliyetlerinden elde edilen kazançlar ile ilgili olarak gelir vergisi istisnasından yararlanmanız mümkün bulunmamaktadır.” şeklinde görüş beyan edilmiştir.

Yine 24.02.2017 tarihinden itibaren hizmet ihracatının geliştirilmesi amacıyla serbest bölgelerde, bakım, onarım, montaj, demontaj, elleçleme, ayrıştırma, ambalajlama, etiketleme, test etme, depolama hizmeti alanlarında faaliyette bulunan ve hizmetin tamamını Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara veren hizmet işletmelerinin, söz konusu hizmetlere konu malların serbest bölgelerden Türkiye’ye herhangi bir şekilde girişi olmaksızın yabancı bir ülkeye gönderilmesi şartıyla bu hizmetlerden elde ettikleri kazançları gelir/kurumlar vergisinden müstesnadır.

Buna göre serbest bölgedeki hizmet faaliyetinden doğan gelir/kurumlar vergisinin istisnasından yararlanılabilmesi için “hizmet faaliyetinin tamamının yurt dışında yerleşik olan kişilere verilmesi” ve “hizmete konu malların serbest bölgelerden Türkiye’ye girişi olmaksızın yabancı bir ülkeye gönderilmesi” şartlarının bir arada gerçekleşmesi gerekmektedir 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.

Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 12.11.2020 tarih ve 49327596-125.05.03[KVK.ÖZ.2018.46]-E.171281 sayılı özelgesinde; “... Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde; serbest bölgelerde ‘elleçleme’ faaliyetinde bulunmak üzere faaliyet ruhsatı bulunan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin serbest bölgede gerçekleştirdiği ‘elleçleme’ faaliyetlerinden doğan kazançları dolayısıyla, 3218 sayılı Kanunun Geçici 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasının (a) bendinde yer alan şartları taşımaları kaydıyla, istisna hükmünden faydalanmaları mümkün bulunmaktadır. Ancak, söz konusu istisna, bu yöndeki faaliyetlerin bütünüyle yurt dışına yönelik olması halinde yararlanılabilecek bir vergi istisnası olduğundan, serbest bölge içerisinde merkezi veya şubesi bulunan firmalara vermiş olduğunuz söz konusu hizmetler nedeniyle istisnadan yararlanmanız mümkün bulunmamaktadır.” şeklinde görüş beyan edilmiştir.

Son olarak, serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin bu bölgelerde elde ettikleri kurum kazançlarını dağıtmaları halinde dağıtılan kar payları üzerinden elde edenin hukuki niteliğine göre vergi kesintisi yapmaları gerekmektedir.

2. Personel Ücreti Gelir Vergisi Stopajı Teşviki (İstisnası)

3218 sayılı Kanun’un geçici 3/2-b bendi uyarınca Türkiye’nin Avrupa Birliğine tam üyeliğinin gerçekleştiği yılı içeren vergilendirme döneminin sonuna kadar, serbest bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az %85’ini yurt dışına ihraç eden serbest bölge



mükelleflerinin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler üzerinden asgari geçim indirimi (AGİ) uygulandıktan sonra hesaplanan gelir vergisi, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilmektedir. Ancak 319 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği Taslağının 8/2'nci fıkrasında belirtildiği üzere, 193 sayılı Kanun'un 23/1-18 bendiyle ihdas edilen istisna uygulaması ve AGİ uygulamasının kaldırılması nedeniyle, teşvik kapsamındaki bu ücret ödemelerine, öncelikle 193 sayılı Kanun'un 23/1-18 bendinde düzenlenen istisna uygulanacak ve istisna sonrası vergi, ilgili düzenlemelerdeki sınırlamalar çerçevesinde tahakkuktan terkin edilecektir.

Diğer yandan, 06.02.2021 tarihli ve 31387 sayılı Resmi Gazete'de 3516 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3/2-b bendi kapsamında FOB bedelinin en az %85'i olarak belirlenmiş olan yurt dışına ihraç oranının, 2020 yılı için %80 olarak uygulanması yönünde düzenleme yapılmıştı. Cumhurbaşkanı bu oranı %50'ye kadar indirmeye ve kanuni seviyesine kadar yükseltmeye yetkilidir.

Serbest bölgede üretilen ürünlerin FOB bedeli üzerinden ihraç oranının şirketin kendi talebiyle %50'ye düşürülmesi durumunda gelir vergisi istisnası uygulanıp uygulanamayacağı hakkında verilen Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 03.01.2018 tarih ve 17192610-125[KV-17-24]-851 sayılı özelgesinde; "... Bu hüküm ve açıklamalara göre, ücret istisnası serbest bölgede üretilen ürünlerin toplam FOB bedelinin en az % 85'ini yurt dışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödenen ücretler için geçerli olup, şirketiniz tarafından serbest bölgede ürettiğiniz ürünlerin toplam bedelinin sadece %50 sinin FOB bedeli üzerinden yurt dışına satılması durumunda 1 Seri No.lu 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu Genel Tebliğinde yapılan açıklamalar çerçevesinde istisnadan faydalanmanız mümkün bulunmamaktadır." şeklinde görüş beyan edilmiştir.

Yukarıda da belirtilen ve yıllık satış tutarı yasal olarak belirlenen oranın altında kalan mükelleflerden zamanında tahsil edilmeyen vergiler cezasız olarak gecikme zammıyla birlikte tahsil edilmektedir.

1 seri no.lu Serbest Bölgeler Kanunu Genel Tebliği'nin "3.1 Üretilen Ürünlerin FOB Bedeli" başlıklı bölümünde, bölge içinde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin üretime ilişkin istihdam ettikleri tüm personele ödedikleri ücretlerin gelir vergisinden istisna edileceği, üretim faaliyeti ile birlikte başka konularda da faaliyette bulunan mükelleflerin satış, pazarlama, muhasebe, lojistik vb. departmanlarında çalışan personellerin de istisna kapsamında değerlendirileceği açıklamalarına yer verilmiştir.

Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 25.09.2020 tarih ve 17192610-125[ÖZG-17-55]-E.142965 sayılı özelgesinde; "... Buna göre, serbest bölgede kurulan Ar-Ge merkezinizde üretim faaliyetinizle ilgili araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunulması halinde, Ar-Ge merkezinde çalışan personele ödenen ücretlerin de 3218 sayılı Kanunun Geçici 3 üncü



maddesinin ikinci fıkrasının (b) bendinde düzenlenen istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmaktadır. Diğer yandan, 5746 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrası uyarınca da gelir vergisi istisnasından faydalanmanız mümkün olup, aynı anda her iki istisnadan faydalanılamayacağından, 3218 sayılı Kanunun 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.” şeklinde görüş beyan edilmiştir.

1 seri no.lu Serbest Bölgeler Kanunu Genel Tebliği'nin 3.3. bölümüne göre; serbest bölgede faaliyette bulunan mükelleflerden üretim faaliyetinde bulunanların çalıştırdıkları tüm personelin, üretim faaliyetiyle birlikte başka faaliyetleri de bulunanların sadece üretim konusundaki faaliyetlerinde çalışanlara ait ücretleri ve yararlanılan gelir vergisi tevkifat tutarına ilişkin Tebliğ'in Ek 1'inde yer alan “Gelir Vergisi Tevkifat Tutarlarına İlişkin Bildirim”i, her aya ait muhtasar beyannamenin verilme süresi içinde, e-beyanname şeklinde verenler tarafından elektronik ortamda, diğer mükelleflerce kağıt ortamında yetkili vergi dairesine vermeleri gerekmektedir.

Öte yandan, yıl içinde gelir vergisi istisna hükümlerinden yararlanmayan ve yıl sonunda istisna şartlarını yerine getiren mükelleflerle ilgili olarak, Tebliğ'in Ek 2'sinde yer alan “Gelir Vergisi Tevkifat Tutarları ile İade Edilecek Tutarlara İlişkin Bildirim”i, Aralık ayına ait muhtasar beyannamenin verilme süresi içinde e-beyanname şeklinde verenler tarafından elektronik ortamda, diğer mükelleflerce kağıt ortamında yetkili vergi dairesine vermeleri durumunda Tebliğ'de belirlenen koşullarla istisna uygulamasından yararlanılabilecektir.

Diğer taraftan, mükelleflerin istisna uygulamasına ilişkin olarak yeminli mali müşavirler tarafından düzenlenen faaliyet raporlarını en geç faaliyette bulunulan takvim yılını takip eden yılın şubat ayının 15'inci günü akşamına kadar muhtasar beyannameyi verdikleri vergi dairesine teslim etmeleri gerektiği, ayrıca serbest bölgedeki ücret istisnasının bu bölgelerde üretilen ürünlerin toplam FOB bedelinin en az % 85'inin yurt dışına ihraç edilmesi halinde mümkün olduğu belirtilerek, Tebliğ ekinde yer alan belgelerin belirtilen süreler içinde ilgili vergi dairesine vermeyen mükelleflerin istihdam ettikleri çalışanlara ödenen ücretlerin ise, söz konusu istisna hükümlerinden yararlanamayacağı ifade edilmiştir.

