

İstanbul, 13.09.2004

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununda 5084 sayılı Kanunla yapılan yeni düzenlemelere ilişkin açıklamalar getiren 85 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği 04/09/2004 tarih ve 25573 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmış bulunmaktadır.

Yeterince açık olan ve ilave bir yorum gerektirmeyen sözkonusu tebliğin bir örneği sirkülerimiz ekinde gönderilmiştir.

Bilgilerinize sunulur.

Saygılarımızla,

A R K A N & E R G İ N
ULUSLARARASI DENETİM VE
YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK
ANONİM ŞİRKETİ

Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 85)
(RG.04.09.2004 – 25573)

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununda 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile yapılan düzenlemelere ilişkin açıklamalar bu Tebliğin konusunu oluşturmaktadır.

1- Yasal Düzenleme

Serbest Bölgeler Kanununun 5084 sayılı Kanunun 8 nci maddesi ile değişik 6 ncı maddesi ve 9 uncu maddesi ile eklenen geçici 3 üncü maddesi aşağıdaki gibidir:

"Madde 6- Serbest Bölgeler gümrük bölgesi dışında sayılır.

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.

Serbest bölgelerde faaliyette bulunan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları, Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi kapsamında yapılacak tevkifata etkisi yoktur."

5084 sayılı Kanunla Serbest Bölgeler Kanununda yapılan söz konusu değişiklikler 06.02.2004 tarih ve 25365 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak, bu tarih itibarıyla yürürlüğe girmiş bulunmaktadır.

2- Serbest Bölgelerde Gelir ve Kurumlar Vergisi Uygulamaları

2.1. Geçiş Döneminde Gelir ve Kurumlar Vergisi İstisnası

Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca, 06.02.2004 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 gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır.

Faaliyet ruhsatı almak üzere ilgili mercilere başvurmuş olmakla birlikte,06.02.2004 tarihine kadar henüz faaliyet ruhsatı alamamış mükelleflerin bu istisna hükümlerinden faydalanabilmeleri mümkün değildir.

2.1.1. İstisna Kazançların Kapsamı

İstisna, sadece faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden elde edilen kazançlara ilişkindir. Dolayısıyla, serbest bölgelerde şubesi bulunan mükellefler ile işyeri, kanuni yada iş merkezi serbest bölgelerde olan mükelleflerin, bölgeler dışında yürüttükleri faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar istisna kapsamında değildir.

Diğer taraftan, sözü edilen istisna serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden elde edilen kazançlara ilişkin olduğundan, serbest bölgelerde elde edilmiş olsa dahi faiz, repo ve benzeri faaliyet dışı gelirlere teşmil edilebilmesi mümkün değildir. Bununla birlikte, serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkı gelirleri istisna kapsamında değerlendirilecektir.

2.1.2. 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, gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır.

İstisna kazancın doğru bir şekilde tespitinin yapılabilmesi açısından, istisna kapsamında olan faaliyetler ile diğer faaliyetlere ilişkin hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi gerekmektedir.

Serbest bölgelerde yürütülen ve istisna kapsamına giren faaliyetlerin zararlı sonuçlanması halinde; bu zararların, diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlardan indirilmesi mümkün bulunmadığı gibi ertesi yıla devredilmesi de mümkün değildir.

2.1.3. 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 giderler, 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 amortismanlara tabi iktisadi kıymetlerin amortismanları, 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 dağıtımına tabi tutulacaktır.

2.1.4 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 uygulamasında süre mükelleflerin faaliyet ruhsatlarında belirtilen sürenin son günü (son gün dahil) bitecektir.

2.2. Ücretlerde Gelir Vergisi İstisnası

Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi hükmüne göre, 06.02.2004 tarihine kadar (bu tarih dahil) faaliyet ruhsatı almış mükelleflerin serbest bölgelerde istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler, 31.12.2008 tarihine kadar gelir vergisinden müstesnadır.

Örneğin, halen serbest bölgede faaliyet gösteren bir mükellefin kapasitesini genişletmesi dolayısıyla, serbest bölgede daha fazla personel çalıştırmaya başlaması halinde, bu personele ödenecek ücretler istisnadan yararlanacaktır. Serbest bölgede çalışan personelin çeşitli nedenlerle serbest bölge dışındaki iş yerinde çalıştırılmaya başlaması halinde, serbest bölge dışında çalışıldığı sürece ödenen ücretler istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

İstisna, 06.02.2004 tarihi itibarıyla faaliyet ruhsatı almış mükelleflerin bölgede istihdam ettikleri personele ödenecek ücretlere uygulanacağından, 07.02.2004 tarihinden itibaren ruhsat alan mükelleflerin çalıştırdıkları personele ilişkin ücretlerin istisnadan faydalanması mümkün değildir.

Bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin 06.02.2004 tarihine kadar alınmış faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre;

- 31.12.2008 tarihinden daha önceki bir tarihte sona eriyorsa söz konusu istisna faaliyet ruhsatlarında yer alan sürenin bitiş tarihine kadar,

- 31.12.2008 tarihinden daha sonraki bir tarihte sona eriyorsa söz konusu istisna 31.12.2008 tarihine kadar,

uygulanacaktır.

2.3. İmalat Faaliyetlerine Uygulanacak İstisna

2.3.1. Genel Olarak

Serbest bölgelerde imalat faaliyetinde bulunan mükelleflerin bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları, Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne tam üyeliğinin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır.

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 müstesna tutulabilmesi 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, halen serbest bölgelerde faaliyete devam edenler 2004 yılı sonuna kadar, durum değişikliklerinde ise (yeni bir alanda imalata başlayacak mükelleflerin bu durumu ruhsatlarına işlettirdikten sonra) değişikliği müteakip verecekleri ilk geçici vergi beyannamesi ekinde, ilgili vergi dairesine vermeleri gerekmektedir.

2.3.2. İstisna Kapsamındaki Fason İmalat

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 ticaretle de uğraşması durumunda, imalat faaliyetlerinden elde edilen kazançlar istisna kapsamında değerlendirilecek; faaliyet ruhsatının 06.02.2004 tarihinden önce alınmış olması hali saklı kalmak kaydıyla, ticari faaliyetlerden elde edilen kazançlar ise istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Örnek 1- 06.02.2004 tarihinden sonra imalat faaliyetinde bulunmak üzere ruhsat almış ve serbest bölgedeki şubesinde ayakkabı imalatıyla uğraşan bir mükellefin 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 değerlendirilmeyecektir.

Örnek 2- 06.02.2004 tarihinden sonra ruhsat alan ve serbest bölgede oyuncak imalatı ile uğraşan bir mükellefin aynı zamanda ham bez ithal edip yurt içine veya yurtdışına satış yapması durumunda, oyuncak imalat faaliyetinden elde ettiği kazanç istisna kapsamında değerlendirilecek, ham bez ticaretinden sağladığı kazanç ise istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Örnek 3- Serbest bölgede konfeksiyon imalatı ile uğraşan bir mükellefin, imal ettiği gömleklere ilişkin bitim işi olarak tabir edilen düğme dikimi, ütüleme vb. 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, söz konusu imalat faaliyetinden elde edilen kazancın tamamı istisna kapsamında değerlendirilecektir.

2.4. Tevkifat Uygulamaları

Serbest bölgelerde faaliyette bulunan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin, 06.02.2004 tarihinden sonra Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü ve Kurumlar Vergisi Kanununun 24 üncü maddesi kapsamına giren ödemeler üzerinden tevkif ettikleri vergileri, bağlı buldukları vergi dairesine mükellefiyet tesis ettirenler sorumlu sıfatıyla beyan edip ödemeleri gerekmektedir.

Örneğin, serbest bölgede faaliyet gösteren bir işletmenin yurtdışında mukim yabancı bir firmadan gayrimaddi hakkın kiralanması veya satın alınması dolayısıyla bu yabancı firmaya yapacağı ödemeler ile avukatlık hizmeti dolayısıyla avukatına yapacağı serbest meslek ödemeleri üzerinden anılan maddeler uyarınca tevkifat yapılacaktır.

2.4.1. Kar Paylarının Dağıtılması Halinde Tevkifat

Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendindeki istisna hükmünün, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi kapsamında yapılacak tevkifata etkisi bulunmamaktadır.

Serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin, bu bölgelerde elde ettikleri kazançları dağıtım halinde, dağıtılan kar payları üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapmaları gerekir.

2.4.2. Mevduat Faizi ve Repo Gelirinde Tevkifat

Serbest bölgelerde faaliyet gösteren gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin serbest bölgelerdeki banka veya diğer finans kurumlarında bulunan mevduat hesaplarına tahakkuk ettirilen faizler ile repo kazançları üzerinden, 06.02.2004 tarihinden itibaren Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü veya Kurumlar Vergisi Kanununun 24 üncü maddeleri uyarınca vergi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

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

2.4.3. Muhtasar Beyanname Verilmesi

Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi uyarınca vergi tevkifatı yapmaya mecbur olanların, bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri karlar ve iratlar ile bunlardan kestikleri vergileri ertesi ayın yirmisine kadar beyan etmeleri gerekmektedir. Ancak, istisna uygulanması veya diğer nedenlerle tevkif edilen bir verginin olmaması durumunda muhtasar beyanname verilmesine gerek bulunmamaktadır.

3. Diğer Hususlar

3.1. Mükellefiyet Tesisi

5084 sayılı Kanunla Serbest Bölgeler Kanununun 6 ncı maddesinde yapılan değişiklikle, serbest bölgelerde vergi kanunlarının uygulanmasına yönelik hüküm yürürlükten kaldırılmış olduğundan, bölgelerde faaliyet gösteren gerçek ve tüzel kişilerin genel esaslar çerçevesinde Kanunun yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla mükellefiyet tesis ettirmeleri gerekmektedir.

3.2. 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 ncı maddesi ile kullanıcıların tutmak zorunda oldukları defterler ve düzenleyecekleri belgelere ilişkin olarak Vergi Usul Kanunu hükümlerine bağımlı olmaksızın düzenleme yapma konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir.

Bu çerçevede, serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliğinin 23 üncü maddesi uyarınca Bölge Müdürlüklerine onaylattıkları defter ve belgeleri kullanmaları uygun görülmüştür. 31.12.2004 tarihinden sonra başlayacak hesap dönemlerinde, Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde defter tutulması, belge ve kayıt düzenine uyulması gerekmektedir.

Mükelleflerin kayıtlarını istisna kapsamında olan ve olmayan kazançlar olarak ayrı ayrı tespitine imkan verecek şekilde tutmaları şarttır. Bu şartı sağlamak kaydıyla serbest bölgelerde şube olarak faaliyet

gösteren mükelleflerin serbest bölgedeki şubeleri için ayrı defter tutabilecekleri gibi, şube kayıtlarını ana merkezde tutacakları defterlerde de izleyebilmeleri mümkün bulunmaktadır.

3.3. İstisna Kazançların Beyanı

06.02.2004 tarihinden önce faaliyet ruhsatı almış gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince, bu tarihten sonra serbest bölgelerdeki faaliyetlerden elde edilen kazançların genel hükümler çerçevesinde beyan edilmesi gerekmektedir. İstisnadan yararlanan kazançlar; gelir vergisi mükellefleri tarafından Gelir Vergisi Beyannamesi Ekinin "Tablo II" bölümünde yer alan "Diğer İstisnalar" satırında; kurumlar vergisi mükellefleri tarafından ise Kurumlar Vergisi Beyannamesinin "Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisnalar" bölümünde yer alan "Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazançlar" satırında gösterilecektir.

Bölgede faaliyet gösteren gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin 06.02.2004 tarihinden sonra geçici vergi yükümlülüklerini de genel esaslar çerçevesinde yerine getirmeleri gerekmektedir. İstisna kazançlar, beyannamenin "Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisnalar" satırında gösterilecektir.

3.4. Yatırım İndirimi Uygulaması

Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin beyan ettikleri kazancın, sadece serbest bölgelerde elde edilen istisna kazançtan oluşması halinde sözü edilen istisna hükmü sebebiyle vergilendirilecek bir kazanç oluşmayacağından, mükellefler yararlanamadıkları

yatırım indirimi tutarlarını her yıl Devlet İstatistik Enstitüsü Toptan Eşya Fiyatları Genel Endeksinde meydana gelen artış oranında artırarak kazançlarının olduğu yıllarda gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alabileceklerdir.

3.5. Birleşme ve Devir Halleri

Serbest bölgede faaliyet gösteren bir firmanın, Türk Ticaret Kanununun ilgili maddeleri ile Kurumlar Vergisi Kanununun 36 ve 37 nci maddelerinde düzenlenmiş bulunan birleşme ve devir hallerinde tasfiyesiz olarak infisah etmesi ve bu meydana infisah eden kurum adına düzenlenmiş bulunan faaliyet ruhsatının da Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından devralan kurum adına yenilenmesi ve yenileme işlemi sonrası da devralan şirketin bölgede faaliyet gösteriyor olması durumunda devralan şirket anılan Kanunun geçici 3 üncü maddesi hükmünden yararlanabilecektir. Diğer taraftan, yalnızca faaliyet ruhsatının devri veya satın alınması şeklinde gerçekleşen işlemler, Kanunun geçici 3 üncü maddesi ile öngörülen istisnalar kapsamında değerlendirilmeyecektir."