



CUMHUR İNAN BİLEN  
YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.

# SERBEST BÖLGELERDE YALNIZCA YURT DIŞINA SATIŞTAN ELDE EDİLEN KAZANÇLARA İSTİSNA UYGULANMASI

**16 EKİM 2024**

## KAPSAM

- İşbu çalışma, 28.09.2024 tarih ve 32676 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan **“Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)’nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 23)”** kapsamında hazırlanmıştır.

## 1. Giriş

- 02.08.2024 tarih ve 32620 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 7524 sayılı Kanun’un 24. maddesi ile Serbest Bölgeler Kanunu’nun geçici 3. maddesinde yapılan değişiklikle, serbest bölgelerde faaliyet gösteren kurumların yurt içine yapılan satışlardan elde edilen kazançları istisna kapsamında çıkartılmıştır. Böylece istisna, serbest bölgede üretim yapan kurumların, bölgede ürettikleri ürünlerin yurt dışına satışından elde edilen kazançları ile sınırlandırılmıştı. Söz konusu düzenleme, 01.01.2025 tarihinden itibaren uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.
  - 28.09.2024 tarih ve 32676 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan **“Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)’nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 23)”** ile;
    - Serbest bölgede üretim faaliyetinde bulunan üretici firmaların ürünlerini, aynı veya başka bir serbest bölgede faaliyette bulunan ihracatçılara, yurt dışına satılması kaydıyla teslim etmelerinin yurt dışına satış olarak değerlendirileceği ve ihracat kaydıyla yapılan teslimlerde, üretici firmaların istisnadan yararlanması nedeniyle, ihracatı gerçekleştiren firmaların istisnadan yararlanmasının mümkün olmadığı,
    - Söz konusu malların, ihracatçıya teslim tarihini takip eden ay başından itibaren üç ay içinde ihraç edilmesinin zorunlu olduğu ve bu sürede ihraç edilmemesi halinde, bu mallara ilişkin yurt dışı satışın gerçekleşmemiş olarak değerlendirildiği,
- açıklamaları yapılmıştır.

## **2. Serbest Bölgelerde Yalnızca Yurt Dışına Satıştan Elde Edilen Kazançlara İstisna Uygulanması**

- 01.01.2025 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin yurt içine yapılan satışlardan elde edilen kazançları istisna kapsamından çıkartılmış, böylelikle serbest bölgede üretim yapan kurumların, bölgede ürettikleri ürünlerin yurt dışına satışından elde edilen kazançları ile sınırlandırılmaktadır.
- Söz konusu Tebliğ'in 6. maddesi ile, "5.12.3. Serbest bölgelerde uygulanan kurumlar vergisi istisnası" başlığı altında yer alan "5.12.3.1.Yasal düzenleme" başlıklı bölümünün sonuna ekleme yapılmış ve bazı düzenlemelere yer verilmiştir.
- Tebliğ'de bu konuya ilişkin olarak aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir. Buna göre;
  - Serbest bölgelerde imal edilen ürünlerin 01.01.2025 tarihinden itibaren yurt içine satışından elde edilen kazançlara kurumlar vergisi istisnası uygulanmamaktadır.
  - 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 firmalar istisnadan yararlanamamaktadır.

## **2. Serbest Bölgelerde Yalnızca Yurt Dışına Satıştan Elde Edilen Kazançlara İstisna Uygulanması (Devamı)**

- Söz konusu malların, ihracatçıya teslim tarihini takip eden ay başından itibaren 3 ay içinde ihraç edilmesi zorunlu tutulmuş, söz konusu süre zarfında ihraç edilmemesi durumunda, mallara ilişkin yurt dışı satış işlemi gerçekleşmemiş gibi göz önünde bulundurulacaktır. Söz konusu istisnadan, bölgede yeni faaliyete geçen mükellefler ile faaliyet ruhsatlarında yer alan sürenin dolması ile normal vergileme rejimine tabi olacak mükellefler yararlanmaktadır.
- Fakat;
  - Üretim dışı faaliyetlerden elde edilen kazançlar,
  - Serbest bölge dışında üretilen malların satışından elde edilen kazançlar,
  - Faaliyet ruhsatında belirtilen alan dışında üretilen malların satışından elde edilen kazançlar,
  - Serbest bölgede veya serbest bölge dışında fason olarak imal ettirilen ürünlerin satışından elde edilen kazançlar,

İstisna kapsamına dahil değildir. İstisna uygulamasında, imal edilen ürünlerin sadece yurt dışına yapılan satışından elde edilen kazanç kısmı dikkate alınmaktadır.

## **2. Serbest Bölgelerde Yalnızca Yurt Dışına Satıştan Elde Edilen Kazançlara İstisna Uygulanması (Devamı)**

- 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.

## 2. Serbest Bölgelerde Yalnızca Yurt Dışına Satıştan Elde Edilen Kazançlara İstisna Uygulanması (Devamı)

- Söz konusu Tebliğ'in 6. maddesi ile, "5.12.3. Serbest bölgelerde uygulanan kurumlar vergisi istisnası" başlığı altında yer alan "5.12.3.1.Yasal düzenleme" başlıklı bölümünde yapılan düzenlemeler aşağıdaki gibidir. Buna göre;

Tebliğ'e Eklenen Açıklamalar	
<p>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 kapsamında çıkarılmıştır.</p> <p>Dolayısıyla, serbest bölgelerde imal edilen ürünlerin 1/1/2025 tarihinden itibaren yurt içine satışından elde edilen kazançlara kurumlar vergisi istisnası uygulanmayacaktır.</p> <p>Serbest bölgede üretim faaliyetinde bulunan üretici firmaların ürünlerini, aynı veya baş- ka 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.</p> <p>Söz konusu malların, ihracatçıya teslim tarihini takip eden ay başından itibaren üç ay içinde ihraç edilmesi zorunludur. Bu süreçte ihraç edilmemesi halinde, bu mallara ilişkin yurt dışı satış gerçekleşmemiş olarak değerlendirilir.</p>	
Değişiklik Öncesi Tebliğ Açıklamalar	Değişiklik Sonrası Tebliğ Açıklamalar
<p><b>5.12.3.7. İmalat faaliyetlerine uygulanacak istisna</b> <b>5.12.3.7.1. Genel olarak</b> 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. <del>İstisna uygulamasında, imal edilen ürünün yurt dışına ya da yurt içine satılmasının bir önemi bulunmamaktadır.</del> 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. .....</p>	<p><b>5.12.3.7. İmalat faaliyetlerine uygulanacak istisna</b> <b>5.12.3.7.1. Genel olarak</b> Serbest bölgelerde imalat faaliyetinde bulunan mükelleflerin bölgelerde imal ettikleri ürünlerin <b>yurt dışına</b> 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, <b>imal edilen ürünlerin sadece yurt dışına yapılan satışından elde edilen kazanç kısmı dikkate alınacaktır.</b> Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinin ikinci fıkrası uyarınca, serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin imal ettikleri ürünlerin <b>yurt dışına satışından</b> 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.</p>

## 2. Serbest Bölgelerde Yalnızca Yurt Dışına Satıştan Elde Edilen Kazançlara İstisna Uygulanması (Devamı)

Değişiklik Öncesi Tebliğ Açıklamalar	Değişiklik Sonrası Tebliğ Açıklamalar
<p><b>5.12.3.7. İmalat faaliyetlerine uygulanacak istisna</b> <b>5.12.3.7.1. Genel olarak</b> ... ... <b>Örnek 2:</b> 6/2/2004 tarihinden sonra ruhsat alan ve serbest bölgede oyuncak imalatıyla uğraşan bir kurumun, aynı zamanda ham bez ithal edip <del>yurt içine veya</del> yurt dışına satış yapması durumunda, oyuncak imalat faaliyetinden elde ettiği kazanç istisna kapsamında değerlendirilecek, ham bez ticaretinden sağladığı kazanç ise istisna kapsamında olmayacaktır. <b>Örnek 3:</b> 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, <del>söz konusu imalat faaliyetinden elde edilen kazancın tamamı</del> istisna kapsamında değerlendirilecektir.</p>	<p><b>5.12.3.7. İmalat faaliyetlerine uygulanacak istisna</b> <b>5.12.3.7.1. Genel olarak</b> ... ... <b>Örnek:</b> 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. <b>Örnek 2:</b> 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. <b>Örnek 3:</b> 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, <b>imal edilen ürünün yurt dışına satışından elde edilen kazanç</b> istisna kapsamında değerlendirilecektir."</p>





CUMHUR İNAN BİLEN  
YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.

## **SAYGILARIMIZLA**

Sitemizde(cumhurbilenymm.com.tr) paylaşılan vergi ve vergileme ile ilişkili çalışmalarda şahsi görüş ve yorumlarımız yer almaktadır. Sitemizde yer alan bilgi veya verileri kullanmanız sonucunda ortaya çıkabilecek her türlü risk tarafınıza aittir. Sitemiz ve yazarları, söz konusu kullanımdan dolayı (ihmkarlık kaynaklı olanlar da dahil olmak üzere) her türlü özel, dolaylı veya arzi zararlardan ve cezai tazminattan dolayı sorumlu tutulamaz.