

**Maliye Bakanlığından: 12.03.2009-27167 Resmi Gazete**

**3218 SAYILI SERBEST BÖLGELER KANUNU GENEL TEBLİĞİ  
(SERİ NO: 1)**

**1. Giriş**

Serbest bölgelerde istihdam edilen personelin ücretlerinin gelir vergisinden istisna edilmesiyle ilgili açıklamalar bu Tebliğın konusunu oluşturmaktadır.

**2. Yasal Düzenleme**

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinin ikinci fıkrası, 12/11/2008 tarihli ve 5810 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ile Gümrük Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 7 nci maddesiyle 1/1/2009 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“**MADDE 7** - 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinin ikinci fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

Avrupa Birliğine tam üyeliğın gerçekleştiğı 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 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.”

**3. Gelir Vergisi İstisnası Uygulaması**

**3.1. Üretilen Ürünlerin FOB Bedeli**

3218 sayılı Kanunun geçici 3 üncü maddesi uyarınca, 1/1/2009 tarihinden geçerli olmak üzere, serbest bölgelerde faaliyette 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 uygulaması bakımından üretilen ürünlerin toplam FOB bedelinin tespiti gereklidir.

Üretilen ürünlerin birim FOB bedeli, üretilen mallardan satışı yapılanların satış tutarı

toplamının satılan ürün miktarına bölünmesiyle elde edilen tutardır.

Toplam FOB bedeli, üretilen ürünlerin birim FOB bedeli ile toplam üretilen ürün miktarının çarpılmasıyla elde edilen tutardır.

Üretilen ürünlerin aynı yıl içinde satılmaması durumunda, ortalama FOB bedeli bulunacak ve buna göre toplam FOB bedeli tespit edilecektir.

Ortalama FOB bedeli, birden fazla yıla ait birim FOB bedellerinin ortalamasıdır.

**3.2. Serbest Bölgede Üretilen Ürünlerin Satışı**

**3.2.1. Serbest Bölgede Üretilen Ürünlerin Aynı Yılda Satışı**

Serbest bölge içinde üretim yapan mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretlere gelir vergisi istisnası uygulamasında, mükelleflerin bölgede ürettikleri ürünlerin toplam FOB bedelinin en az %85'ni yurt dışına ihraç etmeleri, yıllık satış tutarının bu oranın altında olmaması gerekmektedir.

**Örnek -1**

Samsun Serbest Bölgesinde emtia üretimi faaliyetinde bulunan (A) A.Ş., ürettiğı ürünleri yurt dışına ihraç etmekte ve 80 işçi çalıştırmaktadır. İşçilerle ilgili olarak Ocak-Aralık 2009

döneminde aylar itibarıyla ücretler üzerinden hesaplanan gelir vergisi, tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil edilmiştir. Mükellefin bölgede ürettiği emtianın 270.000 TL'lik kısmının yurt dışına ihraç edildiği tespit edilmiş olup üretilen ürün toplam FOB bedeli 300.000 TL'dir. Buna göre, mükellef (A) A.Ş. ürettiği ürün toplam bedelinin, (270.000 TL/300.000 TL=) %90'ını yurt dışına ihraç ettiğinden istihdam ettiği personel ücretleri üzerinden hesaplanan ve yıl içinde aylar itibarıyla tecil edilen gelir vergisi terkin edilecektir.

Örnek -2

Örneğimizdeki şirket, ürettiği ve toplam FOB bedeli 300.000 TL tutarında olan ürünlerin 40.000 TL'lik kısmını serbest bölge içine satmış, diğer kısmını ise ihraç etmiştir. Buna göre, mükellefin (300.000 TL-40.000 TL=) 260.000 TL tutarındaki yurt dışı ihracatı (260.000 TL/300.000 TL=) %86,6 oranında gerçekleştiğinden kanuni şart yerine getirilmiş olup istihdam ettiği personel ücretlerine ilişkin yıl içinde aylar itibarıyla tecil edilen vergi terkin edilecektir.

### 3.2.2. Serbest Bölgede Üretilen Ürünlerin Bir Kısmının veya Tamamının Sonraki Yıllarda Satılması

Serbest bölgede üretilen ürünler ile satın alınan malların ihracının birlikte yapılması halinde, sadece bölge içinde üretilen ürünlerin toplam FOB bedelinin en az %85'nin yurt dışına ihraç edilmesi kaydıyla istisnadan yararlanılacaktır.

Yurt dışı satışa ilişkin %85 şartının gerçekleştirilmesinde, bölge içinden ve Türkiye'den satın alınan mal bedelleri ile bölgeye ve Türkiye'ye satılan mal bedelleri dikkate alınmayacaktır. İstisna uygulamasında, bölgede üretilen ürünlerin kayıtları ile alınıp satılan mallara ilişkin kayıtlar ayrı hesaplarda takip edilecektir.

Örnek - 3

Örneğimizdeki (A) A.Ş., bölge içinde toplam FOB bedeli 500.000 TL tutarında yıllık üretim yaptığı, bölge içindeki bir firmadan 100.000 TL ve Türkiye'den de 50.000 TL olmak üzere toplam 150.000 TL tutarında mal satın aldığı, üretilen mallardan toplam FOB bedeli 450.000 TL olan kısmını yurt dışına ihraç ederken, 80.000 TL tutarındaki malı Türkiye'ye, 70.000 TL'sini de bölge içine sattığı, ürettiği mallardan 50.000 TL tutarında kalan kısmı ise 2010 yılında serbest bölge içine sattığı tespit edilmiştir.

İstisna uygulamasında, bölgede üretilen toplam FOB bedeli 500.000 TL olan üründen yurt dışına ihraç edilen 450.000 TL kısmı arasındaki oran esas alınacaktır. Yurt dışı ihracata ilişkin %85 şartının gerçekleştirilmesinde, bölge içinden ve Türkiye'den alınan mal bedelleri olan (100.000 TL+50.000 TL=) 150.000 TL ile aynı yılda bölgeye ve Türkiye'ye satılan (80.000 TL+70.000 TL=) 150.000 TL dikkate alınmayacaktır.

Buna göre, şirketin bölgede ürettiği toplam FOB bedeli 500.000 TL tutarındaki emtianın 450.000 TL'lik kısmını (%90) yurt dışına ihraç ettiğinden, yurt dışı ihracata ilişkin %85 şartının gerçekleştiği görülmektedir. Bu nedenle, istihdam edilen personel ücretlerine ilişkin tecil edilen vergi terkin edilecektir.

Mükellef ürettiği toplam ürünün %90'lık kısmını yurt dışına ihraç ettiğinden, 2009 yılında satılmayıp 2010 yılında serbest bölgede satılan 50.000 TL ürün nedeniyle herhangi bir işlem yapılmayacaktır.

Öte yandan, üretimin yapıldığı ve istisnanın uygulandığı yılda stokta kalan ürünlerin, sonraki yıllarda toplam FOB bedeli bazında takip ve tespiti gereklidir. Bunun için serbest bölgede üretim yapan mükellefler, üretim yaptıkları yılda stoklarında kalan ürünleri sonraki yıllarda satmaları durumunda, üretimin yapıldığı yıla ilişkin FOB bedeli ile satışların yapıldığı yıllardaki FOB bedeli dikkate alınarak üretilen ürünlerin toplam FOB bedelini tespit edeceklerdir. İhraç edilen ürünlerin toplam FOB bedelinin üretilen ürünlerin toplam FOB bedeline oranı, %85 ve üzerinde gerçekleşmesi halinde istisnadan yararlanılacak, aksi durumda istisnadan yararlanılamayacaktır. Takip eden yıllarda da ihracat tutarları, yurt içi ve bölge içi satışları ile stok miktarları esas alınarak kanuni şartın gerçekleşme durumu benzer şekilde kontrol edeceklerdir.

Üretilen ve istisna uygulanan ürünlerin sonraki yıllarda da üretiminin yapılması ve yıllık olarak stok takibinde, ilk giren ilk çıkar yöntemi uygulanacaktır.

Serbest bölgede üretilen ve üretimin yapıldığı yıldan sonraki yıl veya yıllarda bu ürünlerin toplam FOB bedelinin %85'inin yurt dışına ihraç edilmemesi durumunda, üretimin yapıldığı

yılda tahakkuk ettirilerek tecil edilen gelir vergisi tevkifatı gecikme zammıyla birlikte tahsil edilecektir. Ancak, daha sonra asgari %85 ihracat şartının gerçekleştiği yılda gerekli koşulların yerine getirilmesi halinde ilgili vergi dairesi tarafından söz konusu işçi ücretlerine ilişkin vergi, 213 sayılı Kanun hükümlerine göre düzeltme işlemi yapılarak bu Tebliğle belirlenen koşullarla mükellefe red ve iade edilecektir. Tahsil edilen gecikme zammı ise iade konusu olmayacaktır.

Örnek -4

Örneğimizdeki şirket, 2009 yılında ürettiği toplam 250 birim üründen 100 birimlik kısmını 300.000 TL'ye aynı yıl ihraç etmiştir. 2010 yılında 125 birimlik kısmını 420.000 TL tutarla ihraç etmiş olup bu yıla ilişkin birim FOB bedeli esas alınarak yapılan değerlemede toplam satış tutarının 800.000 TL olduğu, kalan 25 birim ürünün 2011 yılında serbest bölgede 100.000 TL satıldığı tespit edilmiştir. Şirket 2010 yılında ürettiği ürünü satamamıştır. Söz konusu işçilerle ilgili olarak 2009 ve 2010 yılları Ocak-Aralık dönemlerine ilişkin aylar itibarıyla ücretler üzerinden hesaplanan gelir vergisi tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil edilmiştir.

Buna göre, şirketin 2009 yılı üretimini toplam FOB bedeli 300.000 TL tutarındaki kısmını ihraç ettiğinden,

$[(300.000 \text{ TL}) / \{(300.000 \text{ TL} / 100 \text{ birim}) \times 250 \text{ birim}\}] = \%40$

olarak gerçekleşmiş olup Kanunda aranılan %85 ihraç şartı gerçekleşmemiş olmaktadır. Bu nedenle, bu yıla ilişkin olarak tecil edilen vergi cezasız gecikme zammıyla birlikte tahsil edilecektir.

2009 yılında üretilen ve 2010 yılında satılan 125 birimlik ürünlerin toplam FOB bedeli olan 420.000 TL ile 2009 yılına ilişkin satılan ürünlerin birim FOB bedelinin ortalaması esas alınarak yapılan hesaplamada; toplam,

$[(300.000 \text{ TL} + 420.000 \text{ TL}) / (100 \text{ birim} + 125 \text{ birim})] \times 250 \text{ birim} = 800.000 \text{ TL}$

tutarında üretim yapıldığı ve bunun (300.000 TL + 420.000 TL =) 720.000 TL tutarındaki kısmını ihraç edilmesi nedeniyle 2009 yılında üretilen ürünlerin (720.000 TL / 800.000 TL =) %90'nın ihraç edildiği tespit edilmiştir.

Bu nedenle, 2009 yılına ilişkin olup şirketten tahsil edilen vergiler, 213 sayılı Kanun hükümlerine göre düzeltme işlemi yapılarak bu Tebliğle belirlenen koşullarla mükellefe red ve iade edilecektir. Tahsil edilen gecikme zammı ise iade konusu olmayacaktır.

Öte yandan, 2010 yılında üretimi yapılan ürünlere ilişkin olarak aylar itibarıyla tecil edilen vergiler, bu yılda üretilen ürünlere ilişkin ihracat şartı gerçekleşmediğinden, cezasız gecikme zammıyla birlikte tahsil edilecektir.

Örnek -5

Örneğimizdeki şirket, 2009 yılında ürettiği 250 birim üründen aynı yıl satış yapamamıştır. 2009 yılında üretilen mallardan; 2010 yılında 100 birimlik kısmını FOB bedeli 350.000 TL'ye, 2011 yılında 25 birimlik kısmını FOB bedeli 100.000 TL olarak ihraç etmiştir. Kalan 125 birimlik kısmını da 2011 yılında 500.000 TL'ye serbest bölgede satmıştır. İşçilerle ilgili olarak 2009 yılı Ocak-Aralık dönemlerine ilişkin aylar itibarıyla ücretler üzerinden hesaplanan gelir vergisi tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil edilmiştir.

Buna göre şirketin, 2009 yılı ihracata ilişkin %85 şartını gerçekleştirememesi nedeniyle istihdam ettiği personel ücretlerine ilişkin 2009 yılı içinde aylar itibarıyla tecil edilen vergiler, cezasız gecikme zammıyla birlikte tahsil edilecektir.

Şirket, 2010 yılında 2009 yılında ürettiği mallardan FOB bedeli 350.000 TL olan 100 birimini yurt dışına satmış ve başka da satışı olmaması nedeniyle yurt dışı satışı,

$[350.000 \text{ TL} / \{(350.000 \text{ TL} / 100 \text{ birim}) \times 250 \text{ birim}\}] = \%40$

oranında gerçekleştiğinden kanunda aranılan %85 oranın altında kalmıştır.

2011 yılında, 2009 yılında ürettiği mallardan sadece 100.000 TL tutarındaki 25 birimini ihraç ederken, kalan 500.000 TL tutarındaki 125 birimini serbest bölgede satmış olduğundan bu yıla ilişkin toplam FOB bedeli,

$[(350.000 \text{ TL} + 100.000 \text{ TL} + 500.000 \text{ TL}) / (100 \text{ birim} + 25 \text{ birim} + 125 \text{ birim})] \times (250 \text{ birim}) = 950.000 \text{ TL}$

olmaktadır. Şirketin bu yıla ait ihracat oranı (350.000 TL + 100.000 TL / 950.000 TL =) %47,3 olarak gerçekleşmiştir.

Dolayısıyla, Kanunda aranılan %85 yurt dışına satış şartının gerçekleşmemiş olması nedeniyle bu şirket 2009 yılı üretim faaliyetine ilişkin olarak istisna hükmünden yararlanamayacaktır.

Örnek -6

Örneğimizdeki şirket, ürettiği ürünlerin bir kısmını ihraç etmekte, bir kısmını da Türkiye'ye ve bölge içine satmaktadır. İşçilerle ilgili olarak Ocak-Aralık 2009 döneminde aylar itibarıyla ücretler üzerinden hesaplanan gelir vergisi tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil edilmiştir. Bölgede üretilen ürünler 2009 yılında satılmamış olup 2010 yılı Haziran ayında bu ürünlerin tamamı ihraç edilmiştir.

Buna göre şirketin, 2009 yılı ihracata ilişkin %85 şartını gerçekleştirememesi nedeniyle istihdam ettiği personel ücretlerine ilişkin 2009 yılı içinde aylar itibarıyla tecil edilen vergiler gecikme zammıyla birlikte tahsil edilecektir.

Öte yandan, mükellefin Haziran 2010'da 2009 yılında ürettiği malların tamamını yurt dışına sattığından, 2009 yılında yurt dışı satışa ilişkin %85 oranını gerçekleştirememesi nedeniyle işveren tarafından tahsil edilen vergiler, bu Tebliğle belirlenen koşullarla yıl sonu beklenmeksizin, ilgili vergi dairesi tarafından 213 sayılı Kanun hükümlerine göre düzeltme işlemi yapılarak mükellefe red ve iade edilecektir. Tahsil edilen gecikme zammı ise iade konusu olmayacaktır.

### 3.3. Vergi Dairesine Aylık ve Yıllık Olarak Üretim ile İstihdam Bildirimlerinin Yapılması

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 Ek:1'de 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, Ek:2'de 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 bu Tebliğle belirlenen koşullarla istisna uygulamasından yararlanılabilecektir.

Gelir Vergisi Kanununun 98 inci maddesinin son fıkrası uyarınca muhtasar beyannamelerini üç aylık dönemler halinde veren mükelleflerde ise, bu Tebliğin ekinde yer alan bildirimleri her vergilendirme dönemine (üçer aylık) ait muhtasar beyannamenin verilme süresi içinde, e-beyanname şeklinde verenler tarafından elektronik ortamda, diğer mükelleflerce kağıt ortamında yetkili vergi dairesine vermeleri gerekmektedir.

### 3.4. Muhtasar Beyannamenin Verilmesi ve Tecil-Terkin Uygulaması

İstisna kapsamında değerlendirilen ücretler üzerinden hesaplanan gelir vergisi, muhtasar beyannameyle genel hükümlere uygun olarak beyan edilecektir.

3218 sayılı Kanun kapsamında istisna edilecek tutar, Ek:1'de yer alan "Gelir Vergisi Tevkifat Tutarlarına İlişkin Bildirim" in "İstisna edilecek tutara ilişkin bilgiler" Tablosunun (g) sütununda gösterilecektir. Bu sütunda yer alan tutar, Muhtasar Beyannamenin "TABLO-2 Tahakkuka Esas İcmal Cetveli" bölümünün "3/b- Tecil Edilecek Tutar" satırına aktarılacak ve vergi dairesince bu tutarlar 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.

Öte yandan, serbest bölgede üretim faaliyetinde bulunan işletmelerde çalıştırılan ve yıl içinde gelir vergisi tevkifatı yapılmış olan işçi ücretleri de, işverenin yıl sonu itibarıyla ürettikleri ürünlerin %85'ini yurt dışına ihraç etme şartını gerçekleştirmesi halinde, gelir vergisi istisnasından yararlanılabilecektir.

Bu işverenler, Ek:2'de yer alan Bildirimi, Aralık ayına ait muhtasar beyannamenin verilme süresi içinde ilgili vergi dairesine vereceklerdir. Bunun üzerine, yıl içinde verilen muhtasar beyannameler üzerinden hesaplanan ve ödenen ücretlere ilişkin gelir vergisi tevkifat tutarları,

bu Tebliğle belirlenen koşullarla ilgili vergi dairesi tarafından 213 sayılı Kanun hükümlerine göre düzeltme işlemi yapılarak mükellefe red ve iade edilecektir.

### 3.5. İhraç Kaydıyla Mal Teslimi

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.

İhracat 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.

Tamamen veya kısmen ihraç kaydıyla mal satanlar ihracatın fiilen gerçekleştirildiğine ilişkin belgeler de dahil olmak üzere YMM raporuna ek yapılmak ve ayrıntıları YMM raporunda belirtilmek suretiyle düzenlenecek faaliyet raporunu, dönemin kapandığı ya da faaliyetin son bulunduğu veya toplam satışın yapıldığı tarihi izleyen aydan sonraki dördüncü ayın 15 inci günü (yıl sonuna ilişkin olanlar Nisan ayının 15 inci günü) vergi dairesine teslimi gerekir.

### 3.6. Yazılım Faaliyetleri

Yazılım: Bir bilgisayar, iletişim cihazı veya bilgi teknolojilerine dayalı bir diğer cihazın çalışmasını ve kendisine verilen verilerle ilgili gereken işlemleri yapmasını sağlayan komutlar dizisinin veya programların ve bunların kod listesini, işletim ve kullanım kılavuzlarını da içeren belgelerin ve hizmetlerin tümünü ifade eder.

Tanıma uygun bir programın ticari amaçla CD şeklinde hazırlanması ve fiziki mal olarak fiilen ihraç edilmesi halinde, bu yazılım faaliyeti kapsamında serbest bölgede fiilen istihdam edilen personele ödenen ücretler Kanunda belirtilen şartları taşıması koşuluyla gelir vergisinden istisna edilecektir.

Yazılım faaliyetinin istisna kapsamında değerlendirilebilmesi için;

- Söz konusu faaliyetin münhasıran ve fiilen serbest bölgede yapılması,
- İşyeri alt yapısının ve teknik donanımının bu faaliyetin yapılmasına müsait olması,
- Ürünün, gümrük çıkış beyannamesi ve YMM faaliyet raporu ile fiili ihracatın gerçekleştiğinin tevsik edilmesi gerekir.

Ancak, uygulamada aşağıdaki faaliyetler istisna kapsamında değerlendirilmez:

- Bilimsel ve/veya teknolojik ilerlemeler veya teknolojik belirsizliklerin çözülmesini içermeyen olağan ve tekrarlanan faaliyetler,
- Programlama dilleri ile işletim sistemleri hariç olmak üzere internet sitelerinin ve benzerlerinin hazırlanmasına yardımcı mevcut yazılımların kullanılması suretiyle yapılan yazılım geliştirme faaliyetleri,
- Bölgede faaliyette bulunan mükelleflerin, bölge dışında gerçekleştirdikleri yazılım faaliyetleri.

### 3.7. Üretim ve Satış Tutarlarının YMM Raporu ile Tespit Edilmesi

#### 3.7.1. Raporun Konusu ve İbraz Süreleri

İstisna uygulamasında;

- Serbest bölgede üretilen ürünlerle bölge içinden, Türkiye'den veya dışarıdan alınan ürün tutarları,
- Bölge içine, Türkiye'ye veya yurt dışına satış tutarları,
- Bölgede üretilen ürünlerin toplam FOB bedelinin en az% 85'inin yurt dışına ihraç edildiği, hususlarının bu Tebliğde açıklanan usul ve esaslara uygun olduğunun yeminli mali müşavirler tarafından düzenlenecek faaliyet raporu ile tevsik edilmesi üzerine, tecil edilen vergi terkin edilecektir. Düzenlenecek YMM faaliyet raporuna, Gümrük Çıkış Beyannamesi, Faaliyet Ruhsatı ile Kapasite Raporu örnekleri de eklenecektir.

Mükelleflerin sözleşmeli yeminli mali müşavirlerinin bulunması halinde, faaliyet raporunun sözleşmeli müşavirler tarafından düzenlenmesi yeterli olacaktır.

Mükellefler, istisna uygulamasına ilişkin olarak yeminli mali müşavirler tarafından düzenlenen faaliyet raporlarını en geç faaliyette bulunulan takvim yılını takip eden yılın şubat ayının15

inci günü akşamına kadar muhtasar beyannameyi verdikleri vergi dairesine teslim edeceklerdir.

Yıl içinde faaliyetine son veren ya da ürettiği ürünü sonraki yıl içerisinde tamamen satan veya kısmen satışla %85 şartını gerçekleştiren mükellefler ise, söz konusu raporları faaliyetlerine son verdikleri ya da ürünü sattıkları veya %85 şartını gerçekleştirdikleri ayı takip eden ikinci ayın 15 inci günü akşamına kadar muhtasar beyannameyi verdikleri vergi dairesine teslim edeceklerdir.

Bu bölümde belirtilen YMM raporlarının süresi içerisinde ibraz edilemeyeceğine ilişkin, mükellefler veya YMM'ler tarafından makul mazeret bildirilmesi halinde, vergi dairesince 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 17 nci maddesine göre bu Tebliğde belirlenen sürelerin bir katını geçmemek üzere ek süre verilebilecektir.

Genel ve özel bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler ve sermayesinin % 51'i veya daha fazlası bunlara ait olan kuruluşlar ile özelleştirme kapsam ve programına alınmış olup hisselerinin yarısından fazlası yukarıda sayılan kuruluşlara ait olan kuruluşlardan, bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az% 85'inin yurt dışına ihraç edildiği hususlarının bu Tebliğde açıklanan usul ve esaslara uygun olduğuna ilişkin kurum yetkililerince imzalanmış bir raporu ilgili vergi dairelerine teslim etmeleri halinde, yukarıda anılan YMM raporları aranmayacaktır.

### 3.7.2. Hesaplamaya İlişkin Örnekler

#### Örnek- 7

Serbest bölgede üretim faaliyetinde bulunan (A) kurumu, serbest bölgede 2009 yılı içinde 100 birim mal üretmiştir. Bu malların 5 birimini 2009 yılının Şubat ayında 600 TL FOB bedel ile 5 birimini 2009 yılı Aralık ayında 400 TL FOB bedel ile ihraç etmiş kalan 90 birimini ertesi yıla stok olarak devretmiştir. Ertesi yıl bir önceki yıldan gelen 90 birim malın 80 birimi 9.600 FOB bedel ile ihraç edilmiş 10 birimi 800 TL bedelle Yurtiçine satılmıştır. Söz konusu malların imalatında çalışan 200 işçi ile ilgili ücret istisnası nasıl uygulanacaktır?

Üretilen Ürünlerin 2009 Yılı FOB Bedeli:

$$[(600 \text{ TL} + 400 \text{ TL}) / (5 \text{ Birim} + 5 \text{ Birim})] \times 100 \text{ Birim} = 10.000 \text{ TL}$$

2009 Yılı İhracatının Üretilen Ürünlerin FOB Bedeline Oranı:

$$(600 \text{ TL} + 400 \text{ TL}) / 10.000 \text{ TL} = \%10$$

Üretilen Ürünlerin 2010 Yılı FOB Bedeli:

$$[(600 \text{ TL} + 400 \text{ TL} + 9.600 \text{ TL} + 800 \text{ TL}) / (5 \text{ Birim} + 5 \text{ Birim} + 80 \text{ Birim} + 10 \text{ Birim})] \times 100 = 11.400 \text{ TL}$$

İhracatın FOB Bedeline Oranı :

$$(600 \text{ TL} + 400 \text{ TL} + 9.600 \text{ TL}) / 11.400 \text{ TL} = \%93$$

2009 yılında üretilen ürünlerin %85'ten fazlasının ihracı 2010 yılında sağlandığı için imalatın gerçekleştiği yılda ücretler üzerinden bu Tebliğde yer alan esaslara göre, gerçekleştirilen vergilendirmenin, %85 şartının gerçekleştiği 2010 yılına ilişkin mükellefin başvurusu ve YMM Raporuna istinaden düzeltilenektir.

#### Örnek- 8

Serbest bölgede üretim faaliyetinde bulunan (A) kurumu, serbest bölgede 2009 yılı içinde 100 birim mal üretmiştir. Bu malların 50 birimini 2009 yılının Şubat ayında 3500 TL FOB bedel ile 40 birimini 2009 yılı Aralık ayında 2500 TL FOB bedel ile ihraç etmiş 5 birimini 450 TL bedel ile yurt içinde satmış kalan 5 birimini ertesi yıla stok olarak devretmiştir. Söz konusu malların imalatında çalışan 200 işçi ile ilgili ücret istisnası nasıl uygulanacaktır?

Üretilen Ürünlerin 2009 Yılı FOB Bedeli:

$$[(3.500 \text{ TL} + 2.500 \text{ TL} + 450 \text{ TL}) / (50 \text{ Birim} + 40 \text{ Birim} + 5 \text{ Birim})] \times 100 \text{ Birim} = 6.790 \text{ TL}$$

2009 Yılı İhracatının Üretilen Ürünlerin FOB Bedeline Oranı:

$$(3.500 \text{ TL} + 2.500 \text{ TL}) / 6.790 \text{ TL} = \%88$$

2009 yılında üretilen ürünlerin FOB bedelinin %85'ten fazlası 2009 yılı içinde ihraç edilmiş olduğundan bu malların imalatı ile ilgili ücret ödemelerinde istisnanın 2009 yılında uygulanması mümkün bulunmaktadır. 2010 yılı için ayrıca devreden stokun yurt içinde satılmış olması veya ihraç edilmiş olmasının bir önemi bulunmamaktadır.

#### Örnek- 9

Serbest bölgede üretim faaliyetinde bulunan (A) kurumu, serbest bölgede 2009 yılı içinde 100 birim mal üretmiştir. Bu malların 5 birimini 2009 yılının Şubat ayında 450 TL FOB bedel

ile ihraç etmiş 90 birimini 6.000 TL bedel ile yurt içinde satmış kalan 5 birimini ertesi yıla stok olarak devretmiştir. Söz konusu malların imalatında çalışan 200 işçi ile ilgili ücret istisnası nasıl uygulanacaktır?

Üretilen Ürünlerin 2009 Yılı FOB Bedeli:

$$[(450 \text{ TL} + 6.000 \text{ TL}) / (90 \text{ Birim} + 5 \text{ Birim})] \times 100 \text{ Birim} = 6.790 \text{ TL}$$

2009 Yılı İhracatının Üretilen Ürünlerin FOB Bedeline Oranı:

$$450 \text{ TL} / 6.790 \text{ TL} = \%6,63$$

2009 Yılı Yurtiçi Satışların Üretilen Ürünlerin FOB Bedeline Oranı:

$$6.000 \text{ TL} / 6.790 \text{ TL} = \%88$$

2009 yılında üretilen ürünlerin FOB bedelinin %6,66'sı 2009 yılı içinde ihraç edilmiş, %88'i yurtiçinde satılmış olduğundan bu malların imalatı ile ilgili ücret istisnasından yararlanılması mümkün bulunmamaktadır. 2010 yılı için ayrıca devreden stokun yurt içinde satılmış olması veya ihraç edilmiş olmasının bir önemi bulunmamaktadır.

Örnek- 10

Serbest bölgede üretim faaliyetinde bulunan (A) kurumu, serbest bölgede 2009 yılı içinde 40 birim (x) malı 60 birim (y) malı üretmiştir. Bu mallardan 5 birim (x) malını 2009 yılının Şubat ayında 600 TL FOB bedel ile ihraç etmiş 5 birim (y) malını 2009 yılı Aralık ayında 400 TL bedel ile yurt içinde satmış kalan malları ertesi yıla stok olarak devretmiştir. Ertesi yıl bir önceki yıldan gelen 35 birim (x) malının 30 birimini 3.600 TL FOB bedel ile ihraç edilmiş 5 birimi 600 TL bedel ile yurtiçinde, 5 birim (y) malının 50 birimi 7.500 TL FOB bedelle ihraç edilmiş 5 birimi ise 400 TL bedelle yurtiçine satılmıştır. Söz konusu malların imalatında çalışan 200 işçi ile ilgili ücret istisnası nasıl uygulanacaktır?

Üretilen Ürünlerin 2009 Yılı FOB Bedeli:

$$[(600 \text{ TL} + 400 \text{ TL}) / (5 \text{ Birim} + 5 \text{ Birim})] \times 100 \text{ Birim} = 10.000 \text{ TL}$$

2009 Yılı İhracatının Üretilen Ürünlerin FOB Bedeline Oranı:

$$600 \text{ TL} / 10.000 \text{ TL} = \%6$$

Üretilen Ürünlerin 2010 Yılı FOB Bedeli:

$$[(600 \text{ TL} + 400 \text{ TL} + 3.600 \text{ TL} + 600 \text{ TL} + 7.500 \text{ TL} + 400 \text{ TL}) / (5 \text{ Birim (x)} + 5 \text{ Birim (y)} + 30 \text{ Birim (x)} + 5 \text{ Birim (x)} + 50 \text{ Birim (y)} + 5 \text{ Birim (y)})] \times 100 = 13.100 \text{ TL}$$

İhracatın FOB Bedeline Oranı:

$$(600 \text{ TL} + 3.600 \text{ TL} + 7.500 \text{ TL}) / 13.100 \text{ TL} = \%89$$

2009 yılında üretilen ürünlerin %85'ten fazlasının ihracı 2010 yılında sağlandığı için imalatın gerçekleştiği yılda ücretler üzerinden bu Tebliğde yer alan esaslara göre gerçekleştirilen vergilendirmenin %85 şartının gerçekleştiği 2010 yılına ilişkin mükellefin başvurusu ve YMM Raporuna istinaden düzeltilen olacaktır.

### 3.8. Uygulamanın Başlangıcı ve İstisna Uygulamasında Süre

3218 sayılı Kanunun geçici 3 üncü maddesinin değiştirilen ikinci fıkrasının (b) bendinde yer alan ücret istisnası, 1/1/2009 tarihinden geçerli olmak üzere Kanunun yayımı tarihinden itibaren yürürlüğe girmiş olup, Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar uygulanacaktır.

### 4. İstisna Uygulamasında Özellik Gösteren Hususlar

- Bölge içinde faaliyette bulunan mükelleflerden yıl içinde faaliyetine son verenlerin söz konusu istisnadan yararlanıp yararlanamayacaklarının tespitinde, faaliyette bulunulan süreye ait üretim ve satış tutarı esas alınacaktır.

- Gelir vergisinden istisna edilen ücretlerde üst sınır bulunmadığından, ücretler üzerinden hesaplanan vergi tutarının tamamı istisna edilecektir.

- Birden fazla konuda (üretim, mal satışı vs.) faaliyette bulunmak üzere izin alınması halinde, sadece üretim faaliyetinin yürütüldüğü işyerleri itibarıyla Sosyal Güvenlik Kurumuna (Devredilen Sosyal Sigortalar Kurumu) verilen aylık prim ve hizmet belgesinde yer alan işçilere ilişkin ücretler üzerinden söz konusu istisna uygulanacaktır.

- Yurt içinden serbest bölgeye fason imalat kapsamında getirilen veya dahilde işleme rejimi kapsamında yurt dışından bölgeye getirilen maddelerin bölge içinde çeşitli işlemlere tabi tutulduktan sonra ülke içine geri gönderilen veya bu ürünlerden yurt dışına ihraç edilen ürün bedelleri, %85 ihracat tutarının hesaplanmasında dikkate alınmayacaktır. Bölgedeki işletmelerin fason imalat yanında ayrıca bölge içinde üretim ve ihracat yapmaları durumunda

ise, Kanunda belirtilen şartları taşıyıp taşımadıklarının tespitinde fason imalat dışında üretim yapılan ve ihraç edilen ürün bedelleri dikkate alınacaktır.

- Serbest bölge dışında üretilerek bölgeye getirilen ve bölgede sadece paketleme ve ambalajlama gibi bir takım işlemlere tabi tutulan ürünlerin daha sonra serbest bölgeden yurt dışına ihraç edilmesinde, ürün esas olarak bölge içinde üretilmediğinden, söz konusu ürünle ilgili olarak istisna hükümleri uygulanmayacaktır.

- Serbest bölgede faaliyette bulunmak üzere 6/2/2004 tarihinden önce veya sonra ruhsat alan mükelleflerden bu Tebliğde belirtilen şartları yerine getirenler de istisnadan yararlanacaklardır.

- Birden fazla takvim yılında tamamlanan imalat işlerinde, imalatın tamamlanıp satışın yapıldığı yılda ürün toplam FOB bedelinin %85'ini yurt dışına ihraç eden mükelleflerin, imalat süresi içinde istihdam ettikleri personel ücretlerine istisna uygulanacaktır.

- Yurt dışına ihraç edilen ürünlerin toplam FOB bedelinin tespitinde, satışa ilişkin belgenin yasal defterlere kayıt edildiği tarihteki T.C. Merkez Bankasınınca ilan edilen döviz alış kurları esas alınacaktır.

- İstisna şartlarının ihlal edilmesi halinde, yıl içinde işten ayrılan personel dahil uygulanan gelir vergisi tevkifat istisnası nedeniyle tecil edilen vergiler cezasız olarak, gecikme zammıyla birlikte işverenden tahsil edilecektir.

#### 5. İstisna Şartlarının Gerçekleşmemesi

Serbest bölgede faaliyette bulunan mükelleflerin imal ettikleri ve yurt dışına ihraç ettikleri ürün satış tutarlarının ürün toplam satış tutarlarına oranı, Kanunda öngörülen oranda gerçekleşmemesi halinde, yıl içinde vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil edilen gelir vergisi işverenden cezasız olarak, gecikme zammıyla birlikte tahsil edilecektir.

Bu durumdaki mükellefler tarafından Ek:1'de yer alan ve aylık muhtasar beyanname ekinde ilgili vergi dairesine verilerek vergi dairesince tecil edilen gelir vergisi tutarı, vergi cezası uygulanmadan 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde yer alan oranda gecikme zammıyla birlikte tahsil edilecektir.

213 sayılı Kanun hükümlerine göre düzeltme işlemi yapılarak mükellefe gelir vergisi kesintisinin red ve iade edilmesi durumunda, tahsil edilen gecikme zammı iade konusu olmayacaktır. Ancak, gecikme zammı ödemek durumunda kalmamak için mükelleflerin yıl içinde gelir vergisi kesintisini beyan ederek ödemeleri ve %85 ihraç şartını gerçekleştirmeleri halinde, yıl sonunda istisnadan faydalanmaları mümkün bulunmaktadır.

#### 6. Ücret İstisnasının Uygulanmayacağı Haller

Serbest bölgedeki ücret istisnası, bu bölgelerde üretilen ürünlerin toplam FOB bedelinin en az %85'inin yurt dışına ihraç edilmesi halinde mümkün olup, aşağıda belirtilen hallerde ücret istisnasından yararlanılamayacaktır.

- Serbest bölgede üretilen ürünlerin toplam FOB bedelinin %85'inden az bir kısmın yurt dışına ihraç edilmesi halinde çalışanlara ödenen ücretler,

- Serbest bölgede çalışan personelin çeşitli nedenlerle serbest bölge dışında çalıştığı sürelerle ilişkin ödenen ücretler,

- Serbest bölgede üretim faaliyeti dışında hizmet veya mal satışı faaliyetlerinde bulunan mükellefler nezdinde çalışanlara ödenen ücretler,

- Tebliğ ekinde yer alan belgeleri belirtilen süreler içinde ilgili vergi dairesine vermeyen mükelleflerin istihdam ettikleri çalışanlara ödenen ücretler.

#### 7. Diğer Hususlar

##### 7.1. Asgari Geçim İndirimi Uygulaması

Serbest bölgelerdeki ücret istisnası, bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az %85'inin yurt dışına ihraç edilmesi halinde, tecil edilen verginin terkin edilmesi şeklinde uygulanacaktır.

İstisna uygulamasında, asgari geçim indirimi mahsup edilerek kalan tutar tecile konu olacaktır. Bu nedenle, asgari geçim indirimi Gelir Vergisi Kanununun 32 nci maddesi ile 265 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinde belirtilen usul ve esaslara göre hesaplanarak Ek.1'de yer alan asgari geçim indirimine ilişkin satırda gösterilecek ve muhtasar beyannamenin ilgili sütununa aktarılacaktır.

##### 7.2. Ürün İhracatına İlişkin Oranın Değişmesi



Kanunda yer alan düzenlemeye göre, bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az %85'ini yurtdışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler gelir vergisinden müstesna tutulmuş olup, bu oranı %50'ye kadar indirmeye ve kanuni seviyesine kadar yükseltmeye Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır.

Bu yetkiye istinaden maddede yer alan oranın indirilmesi veyakanuni seviyesine kadar yükseltilmesi halinde, %85 oranı yerine yeni belirlenen oran esas alınacaktır.

#### 7.3. Ocak ve Şubat 2009 Dönemlerine İlişkin Uygulama

3218 sayılı Kanunun değişik geçici 3 üncü maddesinde yer alan ücret istisnasından yararlanmak istenmesi halinde, Ocak-2009 vergilendirme dönemine ait olup Şubat ayı içinde beyan edilmesi gereken gelir vergisi tevkifat tutarı, bu Tebliğde açıklanan usul ve esaslar dâhilinde Şubat ayına ait olup Mart ayında verilecek muhtasar beyannameye dahil edilecektir. Vergi dairesince Ocak ve Şubat 2009 vergilendirme dönemlerine ait tutarlar birlikte tecil edilecektir.

#### 7.4. Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması

3218 sayılı Kanunun geçici 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi uyarınca, 6/2/2004 tarihine kadar (bu tarih dahil) serbest bölgede faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin, bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetlere ilişkin damga vergisi ve harç istisnasının uygulanma süresi 31/12/2008 tarihi itibarıyla sona ermiştir.

Anılan 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.

Öte yandan, 3218 sayılı Kanun kapsamında serbest bölge sınırları içerisinde faaliyet gösteren firmaların, Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar, münhasıran serbest bölgelerdeki faaliyetleriyle ilgili olarak istihdam ettikleri personele ödenen ücretlere ilişkin düzenlenen kâğıtlardan da damga vergisi aranılmaması gerekmektedir.

Tebliğ olunur.

125/11/2008 tarihli ve 27065 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

## TEBLİĞ

### Maliye Bakanlığından:

### 3218 SAYILI SERBEST BÖLGELER KANUNU GENEL TEBLİĞİ

(SERİ NO: 1)

#### 1. Giriş

Serbest bölgelerde istihdam edilen personelin ücretlerinin gelir vergisinden istisna edilmesiyle ilgili açıklamalar bu Tebliğin konusunu oluşturmaktadır.

#### 2. Yasal Düzenleme

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinin ikinci fıkrası, 12/11/2008 tarihli ve 5810 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ile Gümrük Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 17 nci maddesiyle 1/1/2009 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

"MADDE 7 - 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinin ikinci fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

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 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."

### 3. Gelir Vergisi İstisnası Uygulaması

#### 3.1. Üretilen Ürünlerin FOB Bedeli

3218 sayılı Kanunun geçici 3 üncü maddesi uyarınca, 1/1/2009 tarihinden geçerli olmak üzere, serbest bölgelerde faaliyette 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 uygulaması bakımından üretilen ürünlerin toplam FOB bedelinin tespiti gereklidir.

Üretilen ürünlerin birim FOB bedeli, üretilen mallardan satışı yapılanların satış tutarı toplamının satılan ürün miktarına bölünmesiyle elde edilen tutardır.

Toplam FOB bedeli, üretilen ürünlerin birim FOB bedeli ile toplam üretilen ürün miktarının çarpılmasıyla elde edilen tutardır.

Üretilen ürünlerin aynı yıl içinde satılmaması durumunda, ortalama FOB bedeli bulunacak ve buna göre toplam FOB bedeli tespit edilecektir.

Ortalama FOB bedeli, birden fazla yıla ait birim FOB bedellerinin ortalamasıdır.

#### 3.2. Serbest Bölgede Üretilen Ürünlerin Satışı

##### 3.2.1. Serbest Bölgede Üretilen Ürünlerin Aynı Yılda Satışı

Serbest bölge içinde üretim yapan mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretlere gelir vergisi istisnası uygulamasında, mükelleflerin bölgede ürettikleri ürünlerin toplam FOB bedelinin en az %85'ni yurt dışına ihraç etmeleri, yıllık satış tutarının bu oranın altında olmaması gerekmektedir.

##### Örnek -1

Samsun Serbest Bölgesinde emtia üretimi faaliyetinde bulunan (A) A.Ş., ürettiği ürünleri yurt dışına ihraç etmekte ve 80 işçi çalıştırmaktadır. İşçilerle ilgili olarak Ocak-Aralık 2009 döneminde aylar itibarıyla ücretler üzerinden hesaplanan gelir vergisi, tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil edilmiştir. Mükellefin bölgede ürettiği emtianın 270.000 TL'lik kısmının yurt dışına ihraç edildiği tespit edilmiş olup üretilen ürün toplam FOB bedeli 300.000 TL'dir. Buna göre, mükellef (A) A.Ş. ürettiği ürün toplam bedelinin,  $(270.000 \text{ TL} / 300.000 \text{ TL} =)$  %90'ını yurt dışına ihraç ettiğinden istihdam ettiği personel ücretleri üzerinden hesaplanan ve yıl içinde aylar itibarıyla tecil edilen gelir vergisi terkin edilecektir.

##### Örnek -2

Örneğimizdeki şirket, ürettiği ve toplam FOB bedeli 300.000 TL tutarında olan ürünlerin 40.000 TL'lik kısmını serbest bölge içine satmış, diğer kısmını ise ihraç etmiştir. Buna göre, mükellefin  $(300.000 \text{ TL} - 40.000 \text{ TL} =)$  260.000 TL tutarındaki yurt dışı ihracatı  $(260.000 \text{ TL} / 300.000 \text{ TL} =)$  %86,6 oranında gerçekleştirdiğinden kanuni şart yerine getirilmiş olup istihdam ettiği personel ücretlerine ilişkin yıl içinde aylar itibarıyla tecil edilen vergi terkin edilecektir.

##### 3.2.2. Serbest Bölgede Üretilen Ürünlerin Bir Kısmının veya Tamamının Sonraki Yıllarda Satılması

Serbest bölgede üretilen ürünler ile satın alınan malların ihracının birlikte yapılması halinde, sadece bölge içinde üretilen ürünlerin toplam FOB bedelinin en az %85'nin yurt dışına ihraç edilmesi kaydıyla istisnadan yararlanılacaktır.

Yurt dışı satışa ilişkin %85 şartının gerçekleştirilmesinde, bölge içinden ve Türkiye'den satın alınan mal bedelleri ile bölgeye ve Türkiye'ye satılan mal bedelleri dikkate alınmayacaktır. İstisna uygulamasında, bölgede üretilen ürünlerin kayıtları ile alınıp satılan mallara ilişkin kayıtlar ayrı hesaplarda takip edilecektir.

Örnek - 3

Örneğimizdeki (A) A.Ş., bölge içinde toplam FOB bedeli 500.000 TL tutarında yıllık üretim yaptığı, bölge içindeki bir firmadan 100.000 TL ve Türkiye'den de 50.000 TL olmak üzere toplam 150.000 TL tutarında mal satın aldığı, üretilen mallardan toplam FOB bedeli 450.000 TL olan kısmını yurt dışına ihraç ederken, 80.000 TL tutarındaki malı Türkiye'ye, 70.000 TL'sini de bölge içine sattığı, ürettiği mallardan 50.000 TL tutarında kalan kısmı ise 2010 yılında serbest bölge içine sattığı tespit edilmiştir.

İstisna uygulamasında, bölgede üretilen toplam FOB bedeli 500.000 TL olan üründen yurt dışına ihraç edilen 450.000 TL kısmı arasındaki oran esas alınacaktır. Yurt dışı ihracata ilişkin %85 şartının gerçekleştirilmesinde, bölge içinden ve Türkiye'den alınan mal bedelleri olan (100.000 TL+50.000 TL=) 150.000 TL ile aynı yılda bölgeye ve Türkiye'ye satılan (80.000 TL+70.000 TL=) 150.000 TL dikkate alınmayacaktır.

Buna göre, şirketin bölgede ürettiği toplam FOB bedeli 500.000 TL tutarındaki emtianın 450.000 TL'lik kısmını (%90) yurt dışına ihraç ettiğinden, yurt dışı ihracata ilişkin %85 şartının gerçekleştiği görülmektedir. Bu nedenle, istihdam edilen personel ücretlerine ilişkin tecil edilen vergi terkin edilecektir.

Mükellef ürettiği toplam ürünün %90'lık kısmını yurt dışına ihraç ettiğinden, 2009 yılında satılmayıp 2010 yılında serbest bölgede satılan 50.000 TL ürün nedeniyle herhangi bir işlem yapılmayacaktır.

Öte yandan, üretimin yapıldığı ve istisnanın uygulandığı yılda stokta kalan ürünlerin, sonraki yıllarda toplam FOB bedeli bazında takip ve tespiti gereklidir. Bunun için serbest bölgede üretim yapan mükellefler, üretim yaptıkları yılda stoklarında kalan ürünleri sonraki yıllarda satmaları durumunda, üretimin yapıldığı yıla ilişkin FOB bedeli ile satışların yapıldığı yıllardaki FOB bedeli dikkate alınarak üretilen ürünlerin toplam FOB bedelini tespit edeceklerdir. İhraç edilen ürünlerin toplam FOB bedelinin üretilen ürünlerin toplam FOB bedeline oranı, %85 ve üzerinde gerçekleşmesi halinde istisnadan yararlanılacak, aksi durumda istisnadan yararlanılamayacaktır. Takip eden yıllarda da ihracat tutarları, yurt içi ve bölge içi satışları ile stok miktarları esas alınarak kanuni şartın gerçekleşme durumu benzer şekilde kontrol edeceklerdir.

Üretilen ve istisna uygulanan ürünlerin sonraki yıllarda da üretiminin yapılması ve yıllık olarak stok takibinde, ilk giren ilk çıkar yöntemi uygulanacaktır.

Serbest bölgede üretilen ve üretimin yapıldığı yıldan sonraki yıl veya yıllarda bu ürünlerin toplam FOB bedelinin %85'inin yurt dışına ihraç edilmemesi durumunda, üretimin yapıldığı yılda tahakkuk ettirilerek tecil edilen gelir vergisi tevkifatı gecikme zammıyla birlikte tahsil edilecektir. Ancak, daha sonra asgari %85 ihracat şartının gerçekleştiği yılda gerekli koşulların yerine getirilmesi halinde ilgili vergi dairesi tarafından söz konusu işçi ücretlerine ilişkin vergi,213 sayılı Kanun hükümlerine göre düzeltme işlemi yapılarak bu Tebliğle belirlenen koşullarla mükellefe red ve iade edilecektir. Tahsil edilen gecikme zammı ise iade konusu olmayacaktır.

Örnek -4

Örneğimizdeki şirket, 2009 yılında ürettiği toplam 250 birim üründen 100 birimlik kısmını 300.000 TL'ye aynı yıl ihraç etmiştir.2010 yılında 125 birimlik kısmını 420.000 TL tutarla ihraç etmiş olup bu yıla ilişkin birim FOB bedeli esas alınarak yapılan değerlemede toplam satış tutarının 800.000 TL olduğu, kalan 25 birim ürünün 2011 yılında serbest bölgede 100.000 TL satıldığı tespit edilmiştir. Şirket 2010 yılında ürettiği ürünü satamamıştır. Söz konusu işçilerle ilgili olarak 2009 ve 2010 yılları Ocak-Aralık dönemlerine ilişkin aylar itibarıyla ücretler üzerinden hesaplanan gelir vergisi tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil edilmiştir.

Buna göre, şirketin 2009 yılı üretimini toplam FOB bedeli 300.000 TL tutarındaki kısmını ihraç ettiğinden,

$$[(300.000 \text{ TL}) / ((300.000 \text{ TL} / 100 \text{ birim}) \times 250 \text{ birim})] = \%40$$

olarak gerçekleşmiş olup Kanunda aranılan %85 ihraç şartı gerçekleşmemiş olmaktadır. Bu nedenle, bu yıla ilişkin olarak tecil edilen vergi cezasız gecikme zammıyla birlikte tahsil edilecektir.

2009 yılında üretilen ve 2010 yılında satılan 125 birimlik ürünlerin toplam FOB bedeli olan 420.000 TL ile 2009 yılına ilişkin satılan ürünlerin birim FOB bedelinin ortalaması esas alınarak yapılan hesaplamada; toplam,

$$[(300.000 \text{ TL} + 420.000 \text{ TL}) / (100 \text{ birim} + 125 \text{ birim})] \times 250 \text{ birim} = 800.000 \text{ TL}$$

tutarında üretim yapıldığı ve bunun (300.000 TL + 420.000 TL =) 720.000 TL tutarındaki kısmın ihraç edilmesi nedeniyle 2009 yılında üretilen ürünlerin (720.000 TL / 800.000 TL =) %90'nın ihraç edildiği tespit edilmiştir.

Bu nedenle, 2009 yılına ilişkin olup şirketten tahsil edilen vergiler, 213 sayılı Kanun hükümlerine göre düzeltme işlemi yapılarak bu Tebliğle belirlenen koşullarla mükellefe red ve iade edilecektir. Tahsil edilen gecikme zammı ise iade konusu olmayacaktır.

Öte yandan, 2010 yılında üretimi yapılan ürünlere ilişkin olarak aylar itibarıyla tecil edilen vergiler, bu yılda üretilen ürünlere ilişkin ihracat şartı gerçekleşmediğinden, cezasız gecikme zammıyla birlikte tahsil edilecektir.

Örnek -5

Örneğimizdeki şirket, 2009 yılında ürettiği 250 birim üründen aynı yıl satış yapamamıştır.

2009 yılında üretilen mallardan; 2010 yılında 100 birimlik kısmını FOB bedeli 350.000 TL'ye, 2011 yılında 25 birimlik kısmını FOB bedeli 100.000 TL olarak ihraç etmiştir. Kalan 125 birimlik kısmını da 2011 yılında 500.000 TL'ye serbest bölgede satmıştır. İşçilerle ilgili olarak 2009 yılı Ocak-Aralık dönemlerine ilişkin aylar itibarıyla ücretler üzerinden hesaplanan gelir vergisi tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil edilmiştir.

Buna göre şirketin, 2009 yılı ihracata ilişkin %85 şartını gerçekleştirilememesi nedeniyle istihdam ettiği personel ücretlerine ilişkin 2009 yılı içinde aylar itibarıyla tecil edilen vergiler, cezasız gecikme zammıyla birlikte tahsil edilecektir.

Şirket, 2010 yılında 2009 yılında ürettiği mallardan FOB bedeli 350.000 TL olan 100 birimini yurt dışına satmış ve başka da satışı olmaması nedeniyle yurt dışı satışı,  $[350.000 \text{ TL} / ((350.000 \text{ TL} / 100 \text{ birim}) \times 250 \text{ birim})] = \%40$

oranında gerçekleştiğinden Kanunda aranılan %85 oranının altında kalmıştır.

2011 yılında, 2009 yılında ürettiği mallardan sadece 100.000 TL tutarındaki 25 birimini ihraç ederken, kalan 500.000 TL tutarındaki 125 birimini serbest bölgede satmış olduğundan bu yıla ilişkin toplam FOB bedeli,

$$[(350.000 \text{ TL} + 100.000 \text{ TL} + 500.000 \text{ TL}) / (100 \text{ birim} + 25 \text{ birim} + 125 \text{ birim})] \times (250 \text{ birim}) = 950.000 \text{ TL}$$

olmaktadır. Şirketin bu yıla ait ihracat oranı (350.000 TL + 100.000 TL / 950.000 TL =) %47,3 olarak gerçekleşmiştir.

Dolayısıyla, Kanunda aranılan %85 yurt dışına satış şartının gerçekleşmemiş olması nedeniyle bu şirket 2009 yılı üretim faaliyetine ilişkin olarak istisna hükmünden yararlanamayacaktır.

Örnek -6

Örneğimizdeki şirket, ürettiği ürünlerin bir kısmını ihraç etmekte, bir kısmını da Türkiye'ye ve bölge içine satmaktadır. İşçilerle ilgili olarak Ocak-Aralık 2009 döneminde aylar itibarıyla ücretler üzerinden hesaplanan gelir vergisi tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil edilmiştir.

Bölgede üretilen ürünler 2009 yılında satılmamış olup 2010 yılı Haziran ayında bu ürünlerin tamamı ihraç edilmiştir.

Buna göre şirketin, 2009 yılı ihracata ilişkin %85 şartını gerçekleştirilememesi nedeniyle istihdam ettiği personel ücretlerine ilişkin 2009 yılı içinde aylar itibarıyla tecil edilen vergiler gecikme zammıyla birlikte tahsil edilecektir.

Öte yandan, mükellefin Haziran 2010'da 2009 yılında ürettiği malların tamamını yurt dışına sattığından, 2009 yılında yurt dışı satışa ilişkin %85 oranını gerçekleştirilememesi nedeniyle işverenden tahsil edilen vergiler, bu Tebliğle belirlenen koşullarla yıl sonu beklenmeksizin,

ilgili vergi dairesi tarafından 213 sayılı Kanun hükümlerine göre düzeltme işlemi yapılarak mükellefe red ve iade edilecektir. Tahsil edilen gecikme zammı ise iade konusu olmayacaktır.

### 3.3. Vergi Dairesine Aylık ve Yıllık Olarak Üretim ile İstihdam Bildirimlerinin Yapılması

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 Ek:1'de 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, Ek:2'de 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 bu Tebliğle belirlenen koşullarla istisna uygulamasından yararlanılabilecektir.

Gelir Vergisi Kanununun 98 inci maddesinin son fıkrası uyarınca muhtasar beyannamelerini üç aylık dönemler halinde veren mükelleflerde ise, bu Tebliğin ekinde yer alan bildirimleri her vergilendirme dönemine (üçer aylık) ait muhtasar beyannamenin verilme süresi içinde, e-beyanname şeklinde verenler tarafından elektronik ortamda, diğer mükelleflerce kağıt ortamında yetkili vergi dairesine vermeleri gerekmektedir.

### 3.4. Muhtasar Beyannamenin Verilmesi ve Tecil-Terkin Uygulaması

İstisna kapsamında değerlendirilen ücretler üzerinden hesaplanan gelir vergisi, muhtasar beyannameyle genel hükümlere uygun olarak beyan edilecektir.

3218 sayılı Kanun kapsamında istisna edilecek tutar, Ek:1'de yer alan "Gelir Vergisi Tevkifat Tutarlarına İlişkin Bildirim" in "İstisna edilecek tutara ilişkin bilgiler" Tablosunun (g) sütununda gösterilecektir. Bu sütunda yer alan tutar, Muhtasar Beyannamenin "TABLO-2 Tahakkuka Esas İcmal Cetveli" bölümünün "3/b- Tecil Edilecek Tutar" satırına aktarılacak ve vergi dairesince bu tutarlar 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.

Öte yandan, serbest bölgede üretim faaliyetinde bulunan işletmelerde çalıştırılan ve yıl içinde gelir vergisi tevkifatı yapılmış olan işçi ücretleri de, işverenin yıl sonu itibarıyla ürettikleri ürünlerin %85'ini yurt dışına ihraç etme şartını gerçekleştirmesi halinde, gelir vergisi istisnasından yararlanılabilecektir.

Bu işverenler, Ek:2'de yer alan Bildirimi, Aralık ayına ait muhtasar beyannamenin verilme süresi içinde ilgili vergi dairesine vereceklerdir. Bunun üzerine, yıl içinde verilen muhtasar beyannameler üzerinden hesaplanan ve ödenen ücretlere ilişkin gelir vergisi tevkifat tutarları, bu Tebliğle belirlenen koşullarla ilgili vergi dairesi tarafından 213 sayılı Kanun hükümlerine göre düzeltme işlemi yapılarak mükellefe red ve iade edilecektir.

### 3.5. İhraç Kaydıyla Mal Teslimi

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.

İhracat 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.

Tamamen veya kısmen ihraç kaydıyla mal satanlar ihracatın fiilen gerçekleştirildiğine ilişkin belgeler de dahil olmak üzere YMM raporuna ek yapılmak ve ayrıntıları YMM raporunda belirtmek suretiyle düzenlenecek faaliyet raporunu, dönemin kapandığı ya da faaliyetin son bulunduğu veya toplam satışın yapıldığı tarihi izleyen aydan sonraki dördüncü ayın 15 inci günü (yıl sonuna ilişkin olanlar Nisan ayının 15 inci günü) vergi dairesine teslimi gerekir.

### 3.6. Yazılım Faaliyetleri

Yazılım: Bir bilgisayar, iletişim cihazı veya bilgi teknolojilerine dayalı bir diğer cihazın çalışmasını ve kendisine verilen verilerle ilgili gereken işlemleri yapmasını sağlayan komutlar dizisinin veya programların ve bunların kod listesini, işletim ve kullanım kılavuzlarını da içeren belgelerin ve hizmetlerin tümünü ifade eder.

Tanıma uygun bir programın ticari amaçla CD şeklinde hazırlanması ve fiziki mal olarak fiilen ihraç edilmesi halinde, bu yazılım faaliyeti kapsamında serbest bölgede fiilen istihdam edilen personele ödenen ücretler Kanunda belirtilen şartları taşıması koşuluyla gelir vergisinden istisna edilecektir.

Yazılım faaliyetinin istisna kapsamında değerlendirilebilmesi için;

- Söz konusu faaliyetin münhasıran ve fiilen serbest bölgede yapılması,
- İşyeri alt yapısının ve teknik donanımının bu faaliyetin yapılmasına müsait olması,
- Ürünün, gümrük çıkış beyannamesi ve YMM faaliyet raporu ile fiili ihracatın gerçekleştiğinin tevsik edilmesi gerekir.

Ancak, uygulamada aşağıdaki faaliyetler istisna kapsamında değerlendirilmez:

- Bilimsel ve/veya teknolojik ilerlemeler veya teknolojik belirsizliklerin çözülmesini içermeyen olağan ve tekrarlanan faaliyetler,
- Programlama dilleri ile işletim sistemleri hariç olmak üzere internet sitelerinin ve benzerlerinin hazırlanmasına yardımcı mevcut yazılımların kullanılması suretiyle yapılan yazılım geliştirme faaliyetleri,
- Bölgede faaliyette bulunan mükelleflerin, bölge dışında gerçekleştirdikleri yazılım faaliyetleri.

### 3.7. Üretim ve Satış Tutarlarının YMM Raporu ile Tespit Edilmesi

#### 3.7.1. Raporun Konusu ve İbraz Süreleri

İstisna uygulamasında;

- Serbest bölgede üretilen ürünlerle bölge içinden, Türkiye'den veya dışarıdan alınan ürün tutarları,

- Bölge içine, Türkiye'ye veya yurt dışına satış tutarları,

- Bölgede üretilen ürünlerin toplam FOB bedelinin en az% 85'inin yurt dışına ihraç edildiği, hususlarının bu Tebliğde açıklanan usul ve esaslara uygun olduğunun yeminli mali müşavirler tarafından düzenlenecek faaliyet raporu ile tevsik edilmesi üzerine, tecil edilen vergi terkin edilecektir. Düzenlenecek YMM faaliyet raporuna, Gümrük Çıkış Beyannamesi, Faaliyet Ruhsatı ile Kapasite Raporu örnekleri de eklenecektir.

Mükelleflerin sözleşmeli yeminli mali müşavirlerinin bulunması halinde, faaliyet raporunun sözleşmeli müşavirler tarafından düzenlenmesi yeterli olacaktır.

Mükellefler, istisna uygulamasına ilişkin olarak yeminli mali müşavirler tarafından düzenlenen faaliyet raporlarını en geç faaliyette bulunulan takvim yılını takip eden yılın şubat ayının15 inci günü akşamına kadar muhtasar beyannameyi verdikleri vergi dairesine teslim edeceklerdir.

Yıl içinde faaliyetine son veren ya da ürettiği ürünü sonraki yıl içerisinde tamamen satan veya kısmen satışla %85 şartını gerçekleştiren mükellefler ise, söz konusu raporları faaliyetlerine son verdikleri ya da ürünü sattıkları veya %85 şartını gerçekleştirdikleri ayı takip eden ikinci ayın 15 inci günü akşamına kadar muhtasar beyannameyi verdikleri vergi dairesine teslim edeceklerdir.

Bu bölümde belirtilen YMM raporlarının süresi içerisinde ibraz edilemeyeceğine ilişkin, mükellefler veya YMM'ler tarafından makul mazeret bildirilmesi halinde, vergi dairesince 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 17 nci maddesine göre bu Tebliğde belirlenen sürelerin bir katını geçmemek üzere ek süre verilebilecektir.

Genel ve özel bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler ve sermayesinin % 51'i veya daha fazlası bunlara ait olan kuruluşlar ile özelleştirme kapsam ve programına alınmış olup hisselerinin yarısından fazlası yukarıda sayılan kuruluşlara ait olan kuruluşlardan, bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az% 85'inin yurt dışına ihraç edildiği hususlarının bu Tebliğde açıklanan usul ve esaslara uygun olduğuna ilişkin kurum yetkililerince imzalanmış

bir raporu ilgili vergi dairelerine teslim etmeleri halinde, yukarıda anılan YMM raporları aranmayacaktır.

### 3.7.2. Hesaplamaya İlişkin Örnekler

#### Örnek- 7

Serbest bölgede üretim faaliyetinde bulunan (A) kurumu, serbest bölgede 2009 yılı içinde 100 birim mal üretmiştir. Bu malların 5 birimini 2009 yılının Şubat ayında 600 TL FOB bedel ile 5 birimini 2009 yılı Aralık ayında 400 TL FOB bedel ile ihraç etmiş kalan 90 birimini ertesi yıla stok olarak devretmiştir. Ertesi yıl bir önceki yıldan gelen 90 birim malın 80 birimi 9.600 TL FOB bedel ile ihraç edilmiş 10 birimi 800 TL bedelle Yurtiçine satılmıştır. Söz konusu malların imalatında çalışan 200 işçi ile ilgili ücret istisnası nasıl uygulanacaktır?

Üretilen Ürünlerin 2009 Yılı FOB Bedeli:

$$[(600 \text{ TL} + 400 \text{ TL}) / (5 \text{ Birim} + 5 \text{ Birim})] \times 100 \text{ Birim} = 10.000 \text{ TL}$$

2009 Yılı İhracatının Üretilen Ürünlerin FOB Bedeline Oranı:

$$(600 \text{ TL} + 400 \text{ TL}) / 10.000 \text{ TL} = \%10$$

Üretilen Ürünlerin 2010 Yılı FOB Bedeli:

$$[(600 \text{ TL} + 400 \text{ TL} + 9.600 \text{ TL} + 800 \text{ TL}) / (5 \text{ Birim} + 5 \text{ Birim} + 80 \text{ Birim} + 10 \text{ Birim})] \times 100 = 11.400 \text{ TL}$$

İhracatın FOB Bedeline Oranı :

$$(600 \text{ TL} + 400 \text{ TL} + 9.600 \text{ TL}) / 11.400 \text{ TL} = \%93$$

2009 yılında üretilen ürünlerin %85'ten fazlasının ihracı 2010 yılında sağlandığı için imalatın gerçekleştiği yılda ücretler üzerinden bu Tebliğde yer alan esaslara göre, gerçekleştirilen vergilendirmenin, %85 şartının gerçekleştiği 2010 yılına ilişkin mükellefin başvurusu ve YMM Raporuna istinaden düzeltilecektir.

#### Örnek- 8

Serbest bölgede üretim faaliyetinde bulunan (A) kurumu, serbest bölgede 2009 yılı içinde 100 birim mal üretmiştir. Bu malların 50 birimini 2009 yılının Şubat ayında 3500 TL FOB bedel ile 40 birimini 2009 yılı Aralık ayında 2500 TL FOB bedel ile ihraç etmiş 5 birimini 450 TL bedel ile yurt içinde satmış kalan 5 birimini ertesi yıla stok olarak devretmiştir. Söz konusu malların imalatında çalışan 200 işçi ile ilgili ücret istisnası nasıl uygulanacaktır?

Üretilen Ürünlerin 2009 Yılı FOB Bedeli:

$$[(3.500 \text{ TL} + 2.500 \text{ TL} + 450 \text{ TL}) / (50 \text{ Birim} + 40 \text{ Birim} + 5 \text{ Birim})] \times 100 \text{ Birim} = 6.790 \text{ TL}$$

2009 Yılı İhracatının Üretilen Ürünlerin FOB Bedeline Oranı:

$$(3.500 \text{ TL} + 2.500 \text{ TL}) / 6.790 \text{ TL} = \%88$$

2009 yılında üretilen ürünlerin FOB bedelinin %85'ten fazlası 2009 yılı içinde ihraç edilmiş olduğundan bu malların imalatı ile ilgili ücret ödemelerinde istisnanın 2009 yılında uygulanması mümkün bulunmaktadır. 2010 yılı için ayrıca devreden stokun yurt içinde satılmış olması veya ihraç edilmiş olmasının bir önemi bulunmamaktadır.

#### Örnek- 9

Serbest bölgede üretim faaliyetinde bulunan (A) kurumu, serbest bölgede 2009 yılı içinde 100 birim mal üretmiştir. Bu malların 5 birimini 2009 yılının Şubat ayında 450 TL FOB bedel ile ihraç etmiş 90 birimini 6.000 TL bedel ile yurt içinde satmış kalan 5 birimini ertesi yıla stok olarak devretmiştir. Söz konusu malların imalatında çalışan 200 işçi ile ilgili ücret istisnası nasıl uygulanacaktır?

Üretilen Ürünlerin 2009 Yılı FOB Bedeli:

$$[(450 \text{ TL} + 6.000 \text{ TL}) / (90 \text{ Birim} + 5 \text{ Birim})] \times 100 \text{ Birim} = 6.790 \text{ TL}$$

2009 Yılı İhracatının Üretilen Ürünlerin FOB Bedeline Oranı:

$$450 \text{ TL} / 6.790 \text{ TL} = \%6,63$$

2009 Yılı Yurtiçi Satışların Üretilen Ürünlerin FOB Bedeline Oranı:

$$6.000 \text{ TL} / 6.790 \text{ TL} = \% 88$$

2009 yılında üretilen ürünlerin FOB bedelinin %6,66'sı 2009 yılı içinde ihraç edilmiş, %88'i yurtiçinde satılmış olduğundan bu malların imalatı ile ilgili ücret istisnasından yararlanılması mümkün bulunmaktadır. 2010 yılı için ayrıca devreden stokun yurt içinde satılmış olması veya ihraç edilmiş olmasının bir önemi bulunmamaktadır.

#### Örnek- 10

Serbest bölgede üretim faaliyetinde bulunan (A) kurumu, serbest bölgede 2009 yılı içinde 40 birim (x) malı 60 birim (y) malı üretmiştir. Bu mallardan 5 birim (x) malını 2009 yılının Şubat

ayında 600 TL FOB bedel ile ihraç etmiş 5 birim (y) malını 2009 yılı Aralık ayında 400 TL bedel ile yurt içinde satmış kalan malları ertesi yıla stok olarak devretmiştir. Ertesi yıl bir önceki yıldan gelen 35 birim (x) malının 30 birimini 3.600 FOB bedel ile ihraç edilmiş 5 birimi 600 TL bedel ile yurtiçinde, 55 birim (y) malının 50 birimi 7.500 TL FOB bedelle ihraç edilmiş 5 birimi ise 400 TL bedelle yurtiçine satılmıştır. Söz konusu malların imalatında çalışan 200 işçi ile ilgili ücret istisnası nasıl uygulanacaktır?

Üretilen Ürünlerin 2009 Yılı FOB Bedeli:

$[(600 \text{ TL} + 400 \text{ TL}) / (5 \text{ Birim} + 5 \text{ Birim})] \times 100 \text{ Birim} = 10.000 \text{ TL}$

2009 Yılı İhracatının Üretilen Ürünlerin FOB Bedeline Oranı:

$600 \text{ TL} / 10.000 \text{ TL} = \%6$

Üretilen Ürünlerin 2010 Yılı FOB Bedeli:

$[(600 \text{ TL} + 400 \text{ TL} + 3.600 \text{ TL} + 600 \text{ TL} + 7.500 \text{ TL} + 400 \text{ TL}) / (5 \text{ Birim (x)} + 5 \text{ Birim (y)} + 30 \text{ Birim (x)} + 5 \text{ Birim (x)} + 50 \text{ Birim (y)} + 5 \text{ Birim (y)})] \times 100 = 13.100 \text{ TL}$

İhracatın FOB Bedeline Oranı:

$(600 \text{ TL} + 3.600 \text{ TL} + 7.500 \text{ TL}) / 13.100 \text{ TL} = \%89$

2009 yılında üretilen ürünlerin %85'ten fazlasının ihracı 2010 yılında sağlandığı için imalatın gerçekleştiği yılda ücretler üzerinden bu Tebliğde yer alan esaslara göre gerçekleştirilen vergilendirmenin %85 şartının gerçekleştiği 2010 yılına ilişkin mükellefin başvurusu ve YMM Raporuna istinaden düzeltilecektir.

### 3.8. Uygulamanın Başlangıcı ve İstisna Uygulamasında Süre

3218 sayılı Kanunun geçici 3 üncü maddesinin değiştirilen ikinci fıkrasının (b) bendinde yer alan ücret istisnası, 1/1/2009 tarihinden geçerli olmak üzere Kanunun yayımı tarihinden itibaren yürürlüğe girmiş olup, Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar uygulanacaktır.

### 4. İstisna Uygulamasında Özellik Gösteren Hususlar

- Bölge içinde faaliyette bulunan mükelleflerden yıl içinde faaliyetine son verenlerin söz konusu istisnadan yararlanıp yararlanamayacaklarının tespitinde, faaliyette bulunulan süreye ait üretim ve satış tutarı esas alınacaktır.

- Gelir vergisinden istisna edilen ücretlerde üst sınır bulunmadığından, ücretler üzerinden hesaplanan vergi tutarının tamamı istisna edilecektir.

- Birden fazla konuda (üretim, mal satışı vs.) faaliyette bulunmak üzere izin alınması halinde, sadece üretim faaliyetinin yürütüldüğü işyerleri itibarıyla Sosyal Güvenlik Kurumuna (Devredilen Sosyal Sigortalar Kurumu) verilen aylık prim ve hizmet belgesinde yer alan işçilere ilişkin ücretler üzerinden söz konusu istisna uygulanacaktır.

- Yurt içinden serbest bölgeye fason imalat kapsamında getirilen veya dahilde işleme rejimi kapsamında yurt dışından bölgeye getirilen maddelerin bölge içinde çeşitli işlemlere tabi tutulduktan sonra ülke içine geri gönderilen veya bu ürünlerden yurt dışına ihraç edilen ürün bedelleri, %85 ihracat tutarının hesaplanmasında dikkate alınmayacaktır. Bölgedeki işletmelerin fason imalat yanında ayrıca bölge içinde üretim ve ihracat yapmaları durumunda ise, Kanunda belirtilen şartları taşıyıp taşımadıklarının tespitinde fason imalat dışında üretim yapılan ve ihraç edilen ürün bedelleri dikkate alınacaktır.

- Serbest bölge dışında üretilerek bölgeye getirilen ve bölgede sadece paketleme ve ambalajlama gibi bir takım işlemlere tabi tutulan ürünlerin daha sonra serbest bölgeden yurt dışına ihraç edilmesinde, ürün esas olarak bölge içinde üretilmediğinden, söz konusu ürünle ilgili olarak istisna hükümleri uygulanmayacaktır.

- Serbest bölgede faaliyette bulunmak üzere 6/2/2004 tarihinden önce veya sonra ruhsat alan mükelleflerden bu Tebliğde belirtilen şartları yerine getirenler de istisnadan yararlanacaklardır.

- Birden fazla takvim yılında tamamlanan imalat işlerinde, imalatın tamamlanıp satışın yapıldığı yılda ürün toplam FOB bedelinin %85'ini yurt dışına ihraç eden mükelleflerin, imalat süresi içinde istihdam ettikleri personel ücretlerine istisna uygulanacaktır.

- Yurt dışına ihraç edilen ürünlerin toplam FOB bedelinin tespitinde, satışa ilişkin belgenin yasal defterlere kayıt edildiği tarihteki T.C. Merkez Bankasının ilan edilen döviz alış kurları esas alınacaktır.



- İstisna şartlarının ihlal edilmesi halinde, yıl içinde işten ayrılan personel dahil uygulanan gelir vergisi tevkifat istisnası nedeniyle tecil edilen vergiler cezasız olarak, gecikme zammıyla birlikte işverenden tahsil edilecektir.

#### 5. İstisna Şartlarının Gerçekleşmemesi

Serbest bölgede faaliyette bulunan mükelleflerin imal ettikleri ve yurt dışına ihraç ettikleri ürün satış tutarlarının ürün toplam satış tutarlarına oranı, Kanunda öngörülen oranda gerçekleşmemesi halinde, yıl içinde vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil edilen gelir vergisi işverenden cezasız olarak, gecikme zammıyla birlikte tahsil edilecektir.

Bu durumdaki mükellefler tarafından Ek:1'de yer alan ve aylık muhtasar beyanname ekinde ilgili vergi dairesine verilerek vergi dairesince tecil edilen gelir vergisi tutarı, vergi cezası uygulanmadan 6183 sayılı Kanununun 51 inci maddesinde yer alan oranda gecikme zammıyla birlikte tahsil edilecektir.

213 sayılı Kanun hükümlerine göre düzeltme işlemi yapılarak mükellefe gelir vergisi kesintisinin red ve iade edilmesi durumunda, tahsil edilen gecikme zammı iade konusu olmayacaktır. Ancak, gecikme zammı ödemek durumunda kalmamak için mükelleflerin yıl içinde gelir vergisi kesintisini beyan ederek ödemeleri ve %85 ihraç şartını gerçekleştirmeleri halinde, yıl sonunda istisnadan faydalanmaları mümkün bulunmaktadır.

#### 6. Ücret İstisnasının Uygulanmayacağı Haller

Serbest bölgedeki ücret istisnası, bu bölgelerde üretilen ürünlerin toplam FOB bedelinin en az %85'inin yurt dışına ihraç edilmesi halinde mümkün olup, aşağıda belirtilen hallerde ücret istisnasından yararlanılamayacaktır.

- Serbest bölgede üretilen ürünlerin toplam FOB bedelinin %85'inden az bir kısmın yurt dışına ihraç edilmesi halinde çalışanlara ödenen ücretler,
- Serbest bölgede çalışan personelin çeşitli nedenlerle serbest bölge dışında çalıştığı sürelerle ilişkin ödenen ücretler,
- Serbest bölgede üretim faaliyeti dışında hizmet veya mal satışı faaliyetlerinde bulunan mükellefler nezdinde çalışanlara ödenen ücretler,
- Tebliğ ekinde yer alan belgeleri belirtilen süreler içinde ilgili vergi dairesine vermeyen mükelleflerin istihdam ettikleri çalışanlara ödenen ücretler.

#### 7. Diğer Hususlar

##### 7.1. Asgari Geçim İndirimi Uygulaması

Serbest bölgelerdeki ücret istisnası, bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az %85'inin yurt dışına ihraç edilmesi halinde, tecil edilen verginin terkin edilmesi şeklinde uygulanacaktır.

İstisna uygulamasında, asgari geçim indirimi mahsup edilerek kalan tutar tecile konu olacaktır. Bu nedenle, asgari geçim indirimi Gelir Vergisi Kanununun 32 nci maddesi ile 265 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinde belirtilen usul ve esaslara göre hesaplanarak Ek.1'de yer alan asgari geçim indirimine ilişkin satırda gösterilecek ve muhtasar beyannamenin ilgili sütununa aktarılacaktır.

##### 7.2. Ürün İhracatına İlişkin Oranın Değişmesi

Kanunda yer alan düzenlemeye göre, bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az %85'ini yurtdışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler gelir vergisinden müstesna tutulmuş olup, bu oranı %50'ye kadar indirmeye ve kanuni seviyesine kadar yükseltmeye Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır.

Bu yetkiye istinaden maddede yer alan oranın indirilmesi veyakanuni seviyesine kadar yükseltilmesi halinde, %85 oranı yerine yeni belirlenen oran esas alınacaktır.

##### 7.3. Ocak ve Şubat 2009 Dönemlerine İlişkin Uygulama

3218 sayılı Kanunun değişik geçici 3 üncü maddesinde yer alan ücret istisnasından yararlanmak istenmesi halinde, Ocak-2009 vergilendirme dönemine ait olup Şubat ayı içinde beyan edilmesi gereken gelir vergisi tevkifat tutarı, bu Tebliğde açıklanan usul ve esaslar dâhilinde Şubat ayına ait olup Mart ayında verilecek muhtasar beyannameye dahil edilecektir. Vergi dairesince Ocak ve Şubat 2009 vergilendirme dönemlerine ait tutarlar birlikte tecil edilecektir.

##### 7.4. Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması

3218 sayılı Kanunun geçici 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi uyarınca, 6/2/2004 tarihine kadar (bu tarih dahil) serbest bölgede faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin, bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetlere ilişkin damga vergisi ve harç istisnasının uygulanma süresi 31/12/2008 tarihi itibarıyla sona ermiştir.

Anılan Kanunun geçici 3 üncü maddesinin 5810 sayılı Kanunla değişik ikinci fıkrasının (c)bendi uyarınca, serbest bölgelerde faaliyette bulunan mükelleflerin, Avrupa Birliğine tam üyeliğın gerçekleştiğı 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.

Öte yandan, 3218 sayılı Kanun kapsamında serbest bölge sınırları içerisinde faaliyet gösteren firmaların, Avrupa Birliğine tam üyeliğın gerçekleştiğı tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar, münhasıran serbest bölgelerdeki faaliyetleriyle ilgili olarak istihdam ettikleri personele ödenen ücretlere ilişkin düzenlenen kâğıtlardan da damga vergisi aranılmaması gerekmektedir.

Tebliğ olunur.

---

125/11/2008 tarihli ve 27065 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.