GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Kanun Numarası
**3065**

Kanun
**KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU**

Özelge No
**423453**

Özelge Tarihi
**11.06.2026**

# Serbest Bölgede yer alan Kollektif Şirketin faaliyetlerinde Gelir Vergisi ve KDV uygulaması

**T.C.**

**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**

**İzmir Defterdarlığı**

**Gelir Kanunları Kdv ve Ötv Grup Müdürlüğü**

Sayı : E-21152195-130[32-2025/8768]-423453 11.06.2026

Konu : Serbest Bölgede yer alan Kollektif Şirketin faaliyetlerinde Gelir Vergisi ve KDV uygulaması

İlgi : ... tarihli özelge talep formunuz.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzdan, ... Serbest Bölgesinde kimyasal gübre üretimi faaliyeti ile iştigal eden Şirketinizin serbest bölgeden yurt içindeki gübre üreticilerine gübre hammaddesi teslimi gerçekleştirdiği, Şirketiniz adına katma değer vergisi (KDV) mükellefiyet kaydının tesis edilip edilmeyeceği, yurt içi gübre hammaddesi teslimlerinizin 3065 sayılı KDV Kanununun 13/ı maddesine göre KDV'den istisna olduğunu belirterek bunlar için yüklenilen vergilerin iadeye konu edilip edilmeyeceği, serbest bölgede elde edilen kazancın yine serbest bölgede yürütülen faaliyetlerinizde kullanılıncaya kadar geçici olarak serbest bölgelerde mevduat hesaplarında veya repo, faiz, fon alımı gibi yatırım araçlarında değerlendirilmesi durumunda elde edilen kazancın gelir vergisinden istisna olup olmadığı ile Şirketiniz tarafından Serbest Bölgeler Kanununun 7/1-b maddesi uyarınca yapılan ödemelerin kurum kazancının tespitinde

gider olarak dikkate alınıp alınmayacağı hususlarında Defterdarlığımız görüşünün talep edildiği anlaşılmıştır.

**GELİR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN**

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun, "Ticari kazancın tarifi" başlıklı 37 nci maddesinin birinci fıkrasında; "Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır."

- Üçüncü fıkrasında ise; "Kolektif ortaklıklarda ortakların, adi veya eshamlı komandit ortaklıklarda komandite ortakların ortaklık karından aldıkları paylar şahsi ticari kazanç hükmündedir. (66 ncı madde hükmü mahfuzdur.)"

hükümlerine yer verilmiştir.

Mezkur Kanunun, "İndirilecek giderler" başlıklı 40 ıncı maddesinin (1) numaralı bendinde ise ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin safi kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılabileceği hüküm altına alınmıştır.

Ayrıca, ticari kazancın tespitinde tahakkuk esası geçerli olup, bir giderin safi kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilmesi için mahiyet ve tutar itibariyle kesinleşmiş olması, kazancın elde edilmesi ve idamesi arasında bir illiyet bağının bulunması, kazancın elde edilmesine yönelik olması, bu giderlerin tevsik edici belgelere dayanması ve yasal kayıtlarda izlenmesi, karşılığında gayri maddi bir kıymet iktisap edilmemiş olması ve maliyete dahil edilecek giderlerden olmaması gerekir.

Anılan bent hükmü uyarınca, yapılan genel giderlerin indirim konusu yapılabilmesi için, söz konusu giderlerle kazancın elde edilmesi ve idamesi arasında doğrudan ve açık bir illiyet bağının bulunması gerekmekte olup, bu mahiyette olmayan giderlerin ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilmesi mümkün değildir.

Diğer taraftan, 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununa 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 9 uncu maddesiyle eklenen ve 6/2/2004 tarihinden itibaren yürürlüğe giren geçici 3 üncü maddesinin birinci fıkrasında;

"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." hükmü,

12/11/2008 tarih ve 5810 sayılı Kanunun 7 inci maddesiyle değişik ikinci fıkrasında ise,

" Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar;

a) Serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu bölgelerde **(7524 sayılı Kanunun 24 üncü maddesiyle değişen ibare Yürürlük; 1/1/2025 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere yayımı tarihinde(02.08.2024))** imal ettikleri ürünlerin yurt dışına satışından elde ettikleri kazançları **(6772 sayılı kanunun 7 nci maddesiyle eklenen ibare; Yürürlük 24.02.2017)** ile serbest bölgelerde, bakım, onarım, montaj, demontaj, elleçleme, ayrıştırma, ambalajlama, etiketleme, test etme, depolama hizmeti alanlarında faaliyette bulunan ve hizmetin tamamını Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara veren hizmet işletmelerinin, söz konusu hizmetlere konu malların serbest bölgelerden Türkiye'ye herhangi bir şekilde girişi olmaksızın yabancı bir ülkeye gönderilmesi şartıyla bu hizmetlerden elde ettikleri kazançları gelir 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.

..." hükmü yer almaktadır.

Öte yandan, Serbest Bölgeler Kanununda yapılan düzenlemelere ilişkin olarak kurumlar vergisi mükellefleri için 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "5.12.3. Serbest bölgelerde uygulanan kurumlar vergisi istisnası" başlıklı bölümünün "5.12.3.3. İstisna kazanç tutarının tespiti" başlıklı alt bölümünde gerekli açıklamalar yapılmış bulunmaktadır.

Buna göre, Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinde yer alan istisna, bir kazanç istisnası olduğundan, ortakların, Kollektif Şirketin mezkur alım-satım ruhsatı nedeniyle yurt dışına yapılan satışlara münhasır olmak üzere ruhsatta belirtilen süre içinde elde edilen kazançlar ile üretim ruhsatına bağlı faaliyet nedeniyle elde edilen kazançlardan (Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar) payına düşen şahsi ticari kazançları da gelir vergisinden istisna edilebilecektir.

Aynı şekilde, kollektif şirketin serbest bölgelerde yürüttüğü ticari faaliyetleri çerçevesinde yurt dışına yapılan satışları nedeniyle 1/1/2025 tarihinden sonra elde edilecek hasılatın, serbest bölgelerde yürütülen faaliyetler çerçevesinde yapılacak ödemelerde kullanılıncaya kadar geçici olarak serbest bölgelerde mevduat hesaplarında veya repo işlemlerinde değerlendirilmesi sonucu elde edilen gelirlerden şahsi ticari kazanç olarak paylarına düşen kısmı da söz konusu istisnadan yararlanabilecektir. İstisnanın, bunun dışında, serbest bölgelerde elde edilmiş olsa dahi faiz, repo ve benzeri faaliyet dışı gelirlere teşmil edilebilmesi, istisnanın sadece serbest

bölgelerde gerçekleştirilen yurt dışına satış faaliyetleri dolayısıyla elde edilen kazançlar ile sınırlı olması nedeniyle mümkün bulunmamaktadır.

Öte yandan, 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun "Serbest bölgelerin gelir ve harcamaları" başlık 7 nci maddesinde ise;

" Serbest bölgelerden elde edilen gelirlerden;

...

b) Yurt dışından bölgeye getirilen malların CIF değeri üzerinden binde 1 ve bölgeden Türkiye'ye çıkarılan malların FOB değeri üzerinden binde 9 oranında, peşin olarak ödenecek ücretler,

...

İlgili idare tarafından sözleşmeler gereği tüzel kişilere yapılan gelir payı aktarmaları düşüldükten sonra Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası nezdinde açılacak bir özel hesaba yatırılır. Bu hesapta toplanan tutarlardan ret ve iadeler düşüldükten sonra kalan tutar, Ekonomi Bakanlığı merkez ödemelerini yapan merkez saymanlığı hesabına yatırılır. Merkez saymanlık hesabına yatırılan meblağ bütçeye gelir kaydedilir.

Serbest bölgelerde yatırım ve tesis safhasında kullanılan mallar, tevsi ve kapasite artırmak amacıyla getirilen mallar, kullanıcının kendisine ait olmayan bakım ve onarım maksadıyla getirilen mallar, bölgelere geçici olarak getirilen araç, gereç ve ekipmanlar, fason üretim amacıyla getirilen mallar, 6/2/2004 tarihinden sonra faaliyet ruhsatı alanlardan imalatçı kullanıcıların dışındaki kullanıcılar tarafından yurt dışından bölgeye getirilen ve/veya bölgeden Türkiye'ye çıkarılan mallar birinci fıkranın (b) bendi hükmü uyarınca bir ücrete tâbi tutulmaz. Ancak, bakım ve onarım ile fason üretimde yaratılan katma değer üzerinden ve 6/2/2004 tarihinden sonra faaliyet ruhsatı alanlardan imalatçı kullanıcıların dışındaki kullanıcılar tarafından yurt dışından getirilerek bölge içinde satılan mallardan bu ücret alınır.  Ücrete tabi olarak yurt dışından getirilen mallar ile imalatçı kullanıcılar tarafından üretilen malların, bölge içinde satılması ve sonrasında Türkiye'ye çıkarılması hallerinde birinci fıkranın (b) bendi hükmü uyarınca ücret alınır.

..." hükmü yer almaktadır.

Buna göre, Şirketinizin Serbest Bölgeler Kanununun 7/1-b maddesi uyarınca ödemiş olduğu ücret ile ticari kazancın elde edilmesi ve idamesi arasında illiyet bağı bulunması şartıyla, Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi kapsamında kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

**KDV KANUNU YÖNÜNDEN**

3065 sayılı KDV Kanununun,

-1/1 inci maddesinde, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu,

-1/2 nci maddesinde, her türlü mal ve hizmet ithalatının KDV'ye tabi olduğu,

-13/ı maddesinde, Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından tescil edilen gübreler ve gübre üreticilerine bu ürünlerin içeriğinde bulunan hammaddelerin teslimi ile küspe (Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 2303.10 tarife pozisyon numarasında sınıflandırılan nişastacılık artıkları ve benzeri artıklar ile 2303.30.00.00.00 gümrük tarife istatistik pozisyon numarasında sınıflandırılan biracılık ve damıtık içki sanayinin posa ve artıkları hariç), tam yağlı soya (fullfat), kepek, razmol, balık unu, et unu, kemik unu, kan unu, tapyoka (manyok), sorgum ve her türlü fenni karma yemler (kedi-köpek mamaları hariç), saman, yem şalgamı, hayvan pancarı, kök yemler, kuru ot, yonca, fiğ, korunga, hasıl ve slajlık mısır, üçgül, yemlik lahana, yem bezelyesi ve benzeri hayvan yemleri (yeşil ve kuru kaba yemler ve bunların pellet şeklinde veya mevsimsel ihtiyaçlara göre bir bağlayıcı kullanılarak veya kullanılmadan işlem görmüş olanları dahil) tesliminin vergiden istisna olduğu,

-16/1-c maddesinde, Gümrük Kanunundaki transit ve gümrük antrepo rejimleri ile geçici depolama ve serbest bölge hükümlerinin uygulandığı malların tesliminin KDV'den istisna olduğu

hüküm altına alınmıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin "Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı Tarafından Tescil Edilen Gübrelerin İçeriğinde Bulunan Hammaddelerin Gübre Üreticilerine Teslimi" başlıklı (II/B-11.2.) bölümünde, " Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından tescil edilmiş gübrelerin içeriğinde bulunan hammaddelerin gübre üreticilerine teslimi ile söz konusu hammaddelerin gübre üreticileri tarafından ithali KDV'den istisna olup, bu istisnadan Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığınca gübre üretimi için verilen lisans belgesi sahibi gübre üreticileri yararlanır. Lisans belgesi sahibi olmakla birlikte gübre üretimine ilişkin tesisi bulunmayanlar veya üretim tesisi gayri faal olanlar bu istisnadan faydalanamazlar.

...

Lisans belgesi sahibi üreticiler kapasite raporlarında yer alan üretim kapasitelerini aşmamak kaydıyla üretmeyi planladıkları gübre miktarları ile gübre üretiminde kullanacakları hammadde ihtiyaçlarını altışar aylık dönemler (Ocak-Haziran, Temmuz-Aralık) halinde belirleyerek Tebliğ ekinde yer alan (EK:23A) liste ile Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığının onayına sunarlar. Söz konusu liste Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından değerlendirilerek onaylanır.

Üreticiler, onaylı hammadde listelerini elektronik ortamda sisteme girerek, hammadde alımında veya ithalinde kullanacakları istisna belgesini almak için bağlı oldukları vergi dairesine başvururlar. Dilekçeye; üretici lisans belgesi ile Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından onaylı Tebliğ eki (EK: 23A) liste eklenir.

Vergi dairesince, dilekçe üzerine öncelikle, başvuranın KDV mükellefiyetinin bulunup bulunmadığı, üretim için gerekli lisans belgesi sahibi olup olmadığı, faal durumda olan bir üretim tesisinin olup olmadığı ve elektronik ortamda sisteme girilen hammadde listesi ile Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığınca onaylanmış listenin uyumlu olup olmadığı kontrol edilir.

Koşulları sağlayan üreticilere, hammadde alımı veya ithalinde istisna uygulanabileceğine ilişkin vergi dairesi tarafından istisna belgesi (EK: 23B) verilir. Vergi dairesinden alınan istisna belgesi ve eki liste, üreticiler tarafından satıcılara ve gümrük idaresine ibraz edilerek istisna kapsamında işlem yapılması talep edilir. Bu belgeye dayanılarak gübre üretiminde kullanılacak hammaddelerin yurtiçinden alımı veya ithalinde KDV hesaplanmaz.

İstisna belgesi, ilgili olduğu altı aylık üretim dönemi ile bu altı aydan önceki iki aylık tedarik süreci için geçerlidir. Bu sürenin sona ermesi halinde, istisna belgesinin süresi de sona erer. Bu süreler dışında istisna belgesi eki listede yer alan hammaddelerin istisna kapsamında temini mümkün değildir.

...

İstisna belgesinin ekinde istisna kapsamında alınabilecek hammaddeye ilişkin bilgiler yer alır. Söz konusu istisna belgesi kapsamında teslimde bulunan satıcı, istisna belgesinin geçerli olduğu süreyi kontrol eder ve istisna belgesi ekinin hammaddeye ilişkin bölümünü fatura tarihi, numarası, tutarı ve hammadde miktarını belirtmek suretiyle onaylar ve istisna belgesi ile eki listenin örneğini alır.  Ayrıca teslime ilişkin bu bilgiler üretici ve satıcı tarafından sisteme girilir. İstisna belgesi ve eki liste satıcılar tarafından 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümlerine uygun olarak saklanır.

İstisna belgesine dayanılarak yapılan hammadde teslimine ilişkin faturalarda KDV gösterilmez. Ayrıca istisna belgesinin tarih ve numarasına atıf yapılarak 3065 sayılı Kanunun 13 üncü maddesinin birinci fıkrasının (ı) bendi kapsamında istisna uygulandığına ilişkin bir açıklamaya yer verilir.

Gübre üretiminde kullanılan hammaddelerin KDV ödenerek alınması halinde, ödenen bu KDV'nin istisna kapsamındaki gübre teslimine ilişkin yüklenilen KDV olarak iadesinin talep edilmesi mümkündür.

Üreticiler, istisna kapsamında almış oldukları hammaddeler ile üretmiş oldukları gübrelerin üretim, satış ve stok bilgilerini altı aylık dönemi takip eden ayın sonuna kadar vergi dairesine bir yazı ile bildirirler. ",

-"Müteselsil Sorumluluk" başlıklı (II/B-11.6.) bölümünde, " Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı tarafından tescil edilmiş gübrelerin içeriğinde bulunan hammaddelerin gübre üreticilerine tesliminde istisna belgesi ile eki listenin (EK:23B) satıcılara ibraz edilmesi, satıcıların da istisna belgesi ekinde yer alan listeyi teslim ettikleri hammadde miktarı ile fatura bilgilerini belirtmek suretiyle doldurarak onaylamaları, istisna belgesi ve eki listenin örneğini almaları şarttır.

Bu şartları sağlamadan istisna kapsamında işlem yapan satıcılar, bu istisna sebebiyle ziyaa uğratılan vergi, ceza, zam ve faizlerden teslim yapılan mükellefler ile birlikte müteselsilen sorumludur.

Kendisine, teslimin istisna kapsamına girdiğini belirten istisna belgesi ile eki liste (EK:23B) ibraz edilen mükellefler, başka bir şart aramadan istisna belgesi ekinde yer alan listeyi doldurarak istisna kapsamında işlem yapar. Daha sonra işlemin, istisna için bu bölümde açıklanan şartları baştan taşımadığı ya da şartların daha sonra ihlal edildiğinin tespiti halinde, ziyaa uğratılan vergi ile buna bağlı ceza, faiz ve zamlar, kendisine istisna kapsamında teslim yapılan alıcıdan aranır. Satıcının iade talebi ise yukarıda belirtilen usul ve esaslar kapsamında yerine getirilir.

İstisna kapsamında temin edilen veya istisna kapsamında temin edilen hammaddeyle üretilen gübrelerin KDV hesaplanarak teslimi halinde, hammadde veya gübrenin temininde ödenmeyen KDV, satışı gerçekleştiren mükellef tarafından teslimin yapıldığı döneme ilişkin 2 No.lu KDV beyannamesi ile sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenir. Bu şekilde beyan edilerek ödenen KDV için vergi ziyaı cezası hesaplanmaz. 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilen bu vergi, aynı döneme ait 1 No.lu KDV beyannamesinde indirim konusu yapılabilir ."

açıklamaları yer almaktadır.

Tescilli gübrelerin içeriğinde bulunan hammaddelerin üreticilere tesliminde istisna uygulanabilmesi için vergi dairesi tarafından gübre üreticisine verilecek istisna belgesi ve ekinin ibrazı gerekmektedir. İstisna belgesi altı aylık dönemler ve bu dönemlerden önceki iki aylık tedarik süreci için geçerli olup, bu süreler dışında istisna kapsamında hammadde temini mümkün değildir.

Buna göre, serbest bölgede faaliyet gösteren Şirketiniz tarafından serbest bölgeden yurtiçine yapılan tescilli gübre hammaddesi teslimlerinde 3065 sayılı Kanunun (13/ı) maddesi kapsamında istisnası uygulanabilmesi için teslimde bulunacağınız gübre üreticilerinin bağlı bulundukları vergi dairesinden gübre hammaddesi ithaline ilişkin istisna belgesi ve ekini almış olmaları ve ithalatın istisna belgesinde öngörülen sürelerde yapılması gerekmektedir.

İstisna belgesi olmayanlar tarafından yapılacak gübre hammadde ithalatında 3065 sayılı Kanunun (13/ı) maddesi kapsamında KDV istisnası uygulanması mümkün

olmayıp, söz konusu ithalat genel hükümlere göre KDV'ye tabi olacaktır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

( * ) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

( ** ) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.