

SERBEST BÖLGELERDE ELDE EDİLEN FAİZ GELİRLERİNİN FAALİYET KAZANCI İSTİSNASI KARŞISINDAKİ DURUMU

Onur ÇELİK
Yeminli Mali Müşavir

ÖZET

Serbest bölgeler, ülkelerin siyasi sınırları içinde bulunmakla birlikte, vergi ve gümrük mevzuatlarının uygulanması bakımından gümrük hattı dışında bırakılan ticari ve sınai faaliyetlerin kolaylaştırılması amacı ile devlet müdahalesinin asgari düzeye indirilmiş olduğu özel statülü alanlardır. Ülkemizde 1985 yılında 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu¹ ile hukuki altyapısı oluşturulan serbest bölgelerin temel kuruluş amacı ise, ihracata dayalı kalkınma stratejisi çerçevesinde ihracat için yatırım ve üretimi artırmak, yabancı sermaye ve teknoloji girişini hızlandırmak, dış finansman kaynaklarına ulaşabilmek, ekonominin girdi ihtiyacını sürekli ve ucuz olarak temin etmek, ticaretin yapısını gerek nitelik gerekse nicelik olarak olumlu yönde değiştirmektir.

5084 sayılı “Yatırımın ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun”² ile 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu’na (SBK) Geçici 3’üncü madde eklenmiş ve bu madde ile kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce serbest bölgede faaliyet ruhsatı almış olan kullanıcıların bu bölgelerde faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançların faaliyet ruhsatı süreleriyle sınırlı olarak gelir veya kurumlar vergisi istisnasından yararlanacağı, 5084 sayılı kanunun yürürlüğe girdiği tarih olan 06.02.2004 itibarıyla mevcut veya bu tarihten sonra serbest bölge kullanıcısı olan üretim ruhsatına sahip kullanıcıların ise imal ettikleri ürünlerin satışından elde edebilecekleri kazançların da Türkiye’nin Avrupa Birliği üyeliğinin gerçekleşeceği yılın vergileme dönemi sonuna kadar gelir ve kurumlar vergisinden istisna tutulacağı hüküm altına alınmıştır. Söz konusu istisna serbest bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetlerden elde edilen kazançlara ilişkin olup, faaliyet dışı gelirlerden olan ve Serbest Bölgeler Kanunu’nun getiriliş amacına da hizmet etmeyen finansal işlemler sonucu elde edilen faiz, repo vb. gelirleri kapsamamaktadır.

Anahtar Kelimeler: Serbest Bölgeler, İstisna Kazançlar, Faaliyet Dışı Gelirler, Faiz Geliri.

GİRİŞ

Dış ticaret politikası araçlarından biri olan ve kökeni yaklaşık 2000 yıl öncesinin Roma ve Yunan uygarlıklarına dayanan özel statülü alanlar olan serbest bölgelerde faaliyette bulunabilmesi ve bölge kullanıcılarına sunulan teşviklerden yararlanabilmesine ilişkin temel düzenlemeler 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu’nda yer almaktadır. Söz konusu kanun hükümleri ile serbest bölgelerde gerçekleşen ekonomik, mali ve ticari faaliyetler her türlü vergi ve kambiyo yükümlülüklerinin dışında bırakılmıştır. 2004 yılına kadar olan yaklaşık 20 yıllık süreçte söz konusu kanun hükümlerinde çeşitli değişiklikler yapılmakla birlikte en önemli ve radikal değişiklikler çağın ekonomik, mali ve sosyal şartları doğrultusunda 06.02.2004 tarihinde yürürlüğe giren 5084 sayılı “Yatırımın ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” ile yapılmıştır. Söz konusu kanun ile bölge kullanıcılarına tanınan mali teşvikler gözden geçirilmiş, sınırsız ve süresiz mali teşviklere bir son verilmiştir.

Yapılan yeni düzenlemeyle (SBK Geçici Madde 3) serbest bölgede üretilen malların satışından elde edilen kazançlar Avrupa Birliği’ne (AB) tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar (elde edilen kazancın dağıtılması halinde Gelir Vergisi Kanunu’nun 94. maddesi gereğince tevkifata tabi tutulması koşulu ile) gelir ve kurumlar vergisinden istisna tutulmuştur. Yine, 5084 sayılı Kanun’un geçici üçüncü maddesi gereği olarak 06.02.2004 tarihine kadar (bu tarih de dahil olmak üzere) serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere faaliyet ruhsatı almış mükelleflerin de, ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetler dolayısıyla elde ettikleri kazançlar gelir ve kurumlar vergisinden istisnadır. Yani, bu tarihten önce ruhsat almış mükellefler için serbest bölgelerdeki vergilendirmeye ilişkin eski durum kazanılmış hakların korunması prensibi gereğince faaliyet ruhsatlarında yer alan sürenin sonuna kadar devam etmektedir.

Genel olarak faaliyet kazancı istisnası olarak tanımlayabileceğimiz serbest bölge kazancı istisnası, sadece faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre (imalatçılar için AB’ye tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar) ile sınırlı olmak üzere serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden elde edilen kazançlara ilişkindir. Bu nedenle, serbest bölgelerde faaliyette

bulunan gerçek ve/veya tüzel kişilerin alım-satım, montaj-demontaj, imalat, kiralama ve hizmet ruhsatlarına dayalı olarak gerçekleştirdikleri faaliyetlerinden elde edilen kazançlar gelir veya kurumlar vergisinden istisnadır.³ Yine serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden doğan alacaklara ilişkin kur ve vade farkı gelirleri de istisna kapsamında yer almaktadır.

Burada üstünde durulması gereken husus ise “serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin; serbest bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri ile kastedilen nedir, faaliyetin kapsamı ne olmalıdır” sorusudur. Makalemizde bu husus SBK’da gelir ve kurumlar vergisine ilişkin olarak getirilen istisna hükümleri çerçevesinde faaliyet içi-faaliyet dışı kazanç başlığı altında faiz gelirleri bakımından mercek altına alınacaktır.

1. SERBEST BÖLGEDE FAALİYETTE BULUNAN KULLANICILARIN FAALİYET DIŞI GELİRLERİNİN İSTISNA KARŞISINDAKİ DURUMU

Faaliyet kazancı istisnası, daha önce de belirttiğimiz üzere sadece faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden elde edilen kazançlara ilişkindir. Yani serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden, hem yer (mekan) hem de faaliyet konusu ile sınırlı olarak icra edilen faaliyetlerin anlaşılması gerekmektedir. Dolayısıyla, serbest bölgelerde şubesi bulunan mükellefler ile işyeri, kanuni veya iş merkezi serbest bölgelerde olan mükelleflerin, bölgeler dışında icra ettikleri faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar istisna kapsamında değildir. Yine serbest bölge sınırları içerisinde icra edilse bile faaliyet ruhsatında yer almayan bir faaliyet dolayısıyla elde edilecek kazançlar da istisna kapsamına değerlendirilemeyeceğinden gelir veya kurumlar vergisine tabi olmaktadır.

5084 sayılı Kanunla Serbest Bölgeler Kanunu’nda yapılan değişiklikler konusunda Maliye Bakanlığınca yayımlanan 85 Seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nde⁴ ve 1 Seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nde⁵ konuya ilişkin uygulamaları belirleyen düzenlemeler yapılmıştır.

85 numaralı tebliğe ilişkin açıklamalar aşağıdaki gibidir:

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

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

Gerek SBK’nın geçici 3. maddesi gerekse 85 numaralı tebliğ hükümlerinden anlaşılacağı üzere serbest bölgede faaliyette bulunan kullanıcıların elde edecekleri kazançlar faaliyet içi-faaliyet dışı ayrımına tabi tutulmaktadır. Faiz, repo vb. gelirler ise faaliyet dışı kazançlar başlığı altında değerlendirilmiştir. Yani, serbest bölgelerde faaliyet gösteren bir mükellefin elde etmiş olduğu faiz geliri, mükellefin serbest bölgede gerçekleştirdiği faaliyetleri dolayısıyla elde edilmiş bir faaliyet kazancı değil; mükellefin serbest bölgedeki faaliyeti dışında elde edilmiş ya da serbest bölgede gerçekleştirilmiş bir faaliyet dolayısıyla elde edilen ve istisnadan zaten daha önce yararlanmış olan kazancın, bir bankaya mevduat olarak yatırılması sonucu elde edilen “menkul sermaye iradı” olarak kabul edilmiş, bu nitelikteki bir kazancın Serbest Bölgeler Kanunu’nun geçici 3’üncü maddesinde yer alan bir istisnadan yararlanmasına da izin verilmemiştir⁶.

Nitekim, 26.12.1992 tarih ve mükerrer 21447 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 1 seri numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’nde işletmelerce uygulanması gereken hesap planına ilişkin açıklamalar yapılmış ve söz konusu tebliğde faaliyet dışı gelirler iki başlık altında tasnif edilmiştir. Buna göre 64-Olağan Dışı Gelir ve Karlar hesap grubu işletmenin esas faaliyeti dışında iştiraklerden ve bağlı ortaklıklardan elde edilen temettü gelirleri ile faiz ve diğer temettü gelirleri, temerrüt faizleri, kambiyo karları, kira gelirleri, menkul kıymet satış karları gibi diğer faaliyetlerden elde edilen olağan gelir ve karlar olarak tanımlanmış⁷ ve işletmenin ana faaliyetleri sonucu elde edilen faaliyet karı veya zararının hesabında dikkate alınmamıştır.

Kaldı ki tek düzen hesap planı çerçevesinde hazırlanan Gelir Tablosunun dispozisyonuna bakıldığında da net kardan satışların maliyeti ve faaliyet giderlerinin (genel yönetim,pazarlama-satış-dağıtım, ar-ge vb.) düşülmesi sonucu elde edilen tutarın faaliyet karı veya zararı olduğu görülecektir. Bu nedenle gerek Serbest Bölgeler Kanunu'nun hedeflediği amaçlara ulaşmayı sağlamayan gerekse kullanıcıların faaliyet ruhsatlarının kapsamında yer almayan faaliyetlerden elde edilecek bu tarz kazançların istisna hükümleri çerçevesinde değerlendirilebilmesi mümkün değildir.

Söz konusu düşüncemizin yasal dayanaklarından biri olan 85 numaralı Tebliğin anılan bölümü ise dava konusu edilmiş, Danıştay Dördüncü Dairesi de 26.12.2006 tarihli Esas No: 2005/1890, Karar No: 2006/3186 sayılı kararında⁸ özetle;

“5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13 üncü maddesinde, kurumlar vergisinin birinci maddede yazılı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. Gelir Vergisi Kanununun 37 nci maddesinde “ticari kazanç”, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar olarak tanımlanmıştır. Kanunun 38'inci maddesinde bilanço esasına göre, 39' uncu maddesinde ise işletme hesabı esasına göre ticari kazancın nasıl tespit edileceği açıklanmış olup, bu maddelerde gelir türleri açısından bir ayrıma gidilmemiştir. Yine, aynı Kanunun 75' inci maddesinin ikinci fıkrasının 7 numaralı bendine göre mevduat faizleri, menkul sermaye iradı olarak nitelendirilmiş olup, maddenin son fıkrasında “Yukarıda yazılı iratlar, bunları sağlayan sermaye sahibinin ticari faaliyetine bağlı bulunduğu takdirde, ticari kazancın tespitinde nazara alınır” denilmektedir.

Bütün bu maddeler birlikte değerlendirildiğinde, yasa koyucunun kurumlar vergisi mükelleflerinin her türlü kazancını ticari kazanç niteliğinde kabul ettiği sonucuna varılmaktadır. Esasen bu gelirlerin bir kısmının menkul sermaye iradı olarak elde edilmesi, bu iradın elde ederi kişiye göre ticari kazanç sayılması ve ticari faaliyetin ayrılmaz bir unsuru olması vasfını değiştirmemektedir. Sermayenin veya nakitlerin bankalarda değerlendirilmesi ekonomik ve ticari hayatın bir gereği olup, bu gelirlerin ticari faaliyetin kapsamı dışında düşünülmesi mümkün değildir. Nitekim, 3218 sayılı Kanunda da kurumlar vergisi istisnasından yararlanma şartları belirtilmiş olup, Kanunda, elde edilen gelirlerin niteliği açısından bir ayrıma gidilmemiştir.

Bu durumda, 85 seri No'lu Genel Tebliğin 2.1.1' inci maddesinin ikinci fıkrasıyla getirilen, kurumların ticari kazançlarının bir unsuru olan banka faiz gelirlerinin ana faaliyet konusu işlerden elde ettikleri ticari kazanç kapsamında olmadığı şeklindeki düzenleme ile Kanunda öngörülmeleyen bir sınırlama getirilmiştir.

*Açıklanan nedenlerle 85 Sıra No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 2.1.1 maddesinin ikinci fıkrasının **iptaline**.....” hükmetmiştir.*

Vergi idaresi 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu'nun⁹ yürürlüğe girmesi nedeniyle 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğini yayımlamış ve anılan tebliğde söz konusu iptal kararıyla ilgili olarak serbest bölgelerde elde edilen faiz gelirleriyle ilgili durumu netleştirmek amacıyla yaptığı düzenlemede ise;

“Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3'üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde yer alan istisna, bir kazanç istisnasıdır. Dolayısıyla, mükelleflerin serbest bölgelerdeki faaliyetlerinden elde ettikleri hâsıllardan bu faaliyetlere ilişkin olarak yapılan giderlerin düşülmesi sonucu bulunacak kazanç, kurumlar vergisinden istisnadır. Serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkı gelirleri istisna kapsamında değerlendirilecektir.

*Aynı şekilde, serbest bölgelerde yürütülen faaliyetler çerçevesinde elde edilen hâsılların, serbest bölgelerde yürütülen faaliyetler çerçevesinde yapılacak ödemelerde kullanılıncaya kadar **geçici olarak** serbest bölgelerde mevduat hesaplarında veya repo işlemlerinde değerlendirilmesi sonucu elde edilen gelirler de söz konusu istisnadan yararlanabilecektir. İstisnanın, bunun dışında, serbest bölgelerde elde edilmiş olsa dahi faiz, repo ve benzeri faaliyet dışı gelirlere teşmil edilebilmesi, 3218 sayılı Kanuna 5084 sayılı Kanunun 9 uncu maddesiyle eklenen geçici 3 üncü maddenin, bu istisnayı sadece bu bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetler dolayısıyla elde edilen kazançlar ile sınırlaması nedeniyle mümkün bulunmamaktadır.”* denilmiştir.

Söz konusu düzenleme 85 numaralı tebliğe paralel olarak düzenlenmiş ve her iki düzenlemede de mükelleflerin kazançları **faaliyet içi – faaliyet dışı** ayırımına tabi tutulmuştur. Yani vergi idaresi iptal kararına rağmen kendi görüşünün doğru olduğu konusunda ısrarcı olmuştur. Anılan her iki tebliğde de ortak nokta söz konusu istisnanın sadece ve sadece serbest bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetlere (imalat, alım-satım vb.) ilişkin olduğu ve istisnanın diğer faaliyetlerden (faaliyet dışı) elde edilen kazançlara uygulanamayacak olmasıdır. Bu kapsamda serbest bölgelerde icra edilen faaliyetlerden doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkı gelirleri hariç olmak üzere bölgede diğer faaliyetler sonucu elde edilecek faiz, kur farkı ve vade farkı gibi gelirler için istisna hükümlerinden kesinlikle faydalanılamayacaktır. İki düzenleme arasındaki tek farklılık ise 1 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği uyarınca serbest bölgelerde yürütülen faaliyetler çerçevesinde elde edilen hâsılatın, serbest bölgelerde yürütülen faaliyetler çerçevesinde yapılacak ödemelerde kullanılıncaya kadar **“geçici olarak”** (her ne kadar geçici olarak ifadesinden süre bakımından ne anlaşılması gerektiği hususu tam olarak anlaşılmasa da) serbest bölgelerde mevduat hesaplarında veya repo işlemlerinde değerlendirilmesi sonucu elde edilen gelirlerin söz konusu istisnadan yararlanabilecek olmasıdır. Biz vergi idaresinin **“geçici olarak”** ifadesini 1 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği hükümlerine dahil etmesini, konuyla ilgili olarak 85 numaralı tebliğin ilgili bölümünün Danıştay’ca iptal edilmiş olmasına ve idarenin de karara ilişkin olarak temyiz talebinde bulunmasına rağmen nihai kararın Danıştay’ca 1 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nin yayımlandığı tarihe kadar henüz verilmemiş olmasına bağlıyoruz.

2. VERGİ İDARESİNİN TEMYİZ TALEBİ VE YARGININ KONUYA İLŞKİN KARARI

Yazımızın yukarıdaki bölümünde de belirttiğimiz üzere 85 numaralı tebliğin konu ile ilgili bölümü dava konusu edilmiş, önce yürütmesi durdurulmuş daha sonrada Danıştay Dördüncü Dairesi’nin 26.12.2006 tarih ve Esas No: 2005/1890, Karar No: 2006/3186 sayılı kararıyla iptal edilmiştir. İptal kararına ilişkin Gelir İdaresi Başkanlığı’nın temyiz talebi ise **Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun 20.03.2009 tarihli ve Esas No: 2008/378, Karar No: 2009/135** sayılı kararıyla¹⁰ kabul edilmiştir. Söz konusu karar özetle aşağıda yer aldığı gibidir:

“Maliye Bakanlığı tarafından, Gelir İdaresi Grup Başkanına Bakanlık aleyhine açılan ve düzenleyici işlemleri konu edinen davalara ait dosyalara; savunma, itiraz, temyiz, karar düzeltme ve her türlü dilekçeleri “Bakan adına” imzalama yetkisi verildiğine ilişkin 31.1.2008 tarihli yazıdan, Gelir İdaresi Grup Başkanının Maliye Bakanlığını temsile yetkili görülmesi nedeniyle, Maliye Bakanlığının karar düzeltme isteminin, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 54’üncü maddesinin l’inci fıkrasının (c) bendi uyarınca kabulü ile Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 9.11.2007 günlü ve E:2007/141, K:2007/373 sayılı kararının kaldırılmasına karar verildikten sonra Maliye Bakanlığının temyiz istemi incelendi.

Temyiz istemi; 85 sayılı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 2.1.l’inci maddesinin 2’nci fıkrasındaki serbest bölgelerde elde edilmiş olsa dahi 3218 sayılı Kanuna 5084 sayılı Kanunla eklenen geçici 3’üncü maddenin l’inci fıkrasının (a) bendindeki istisnanın, faiz, repo ve benzeri faaliyet dışı gelirlere uygulanamayacağı yolundaki düzenlemeyi iptal eden Dördüncü Daire kararının bozulması istemine ilişkindir.

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun 6’ncı maddesi, 5084 sayılı Yasanın 8’inci maddesiyle değiştirilmiş ve 9’uncu maddesiyle 3218 sayılı Yasaya geçici 3’üncü madde eklenmiştir. Geçici 3’üncü maddenin birinci fıkrasına bağlı (a) bendinde, serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin, bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançların, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere gelir ve kurumlar vergisinden müstesna olduğu hükme bağlanmıştır. Davaya konu yapılan 85 sayılı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, bu düzenlemenin uygulanmasını göstermek amacıyla yapılmıştır.

*3218 sayılı Kanunun l’inci maddesinde Yasanın, serbest bölgelerin; Türkiye’de **ihracat için yatırım ve üretimi artırmak, yabancı sermaye ve teknoloji girişini hızlandırmak, ekonominin girdi ihtiyacını ucuz ve düzenli şekilde temin etmek, dış finansman ve ticaret imkanlarından daha fazla yararlanmak üzere**; kurulması, yer ve sınırlarının tayini, yönetimi, faaliyet konularının belirlenmesi, işletilmesi, bölgelerdeki yapı ve tesislerin teşkili ile ilgili düzenlemeleri kapsamak amacıyla yapıldığı kurala bağlanmıştır.*

“.....”

Vergi muafiyet ve istisnalarını düzenleyen kurallarda öngörülen koşulların, yasa yapıcının bu düzenlemeleri öngörüş amacına aykırı ya da bu amacı aşarak uygulanması, Anayasanın 73'üncü maddesinde eşitlik ilkesinin yansımaları olarak yer alan mali güce göre vergilendirme ve vergi adaletine aykırı sonuç yaratır. Bu nedenle yasadaki istisna hükümlerinin uygulanmasında, söz konusu amaçların göz önünde bulundurulması gereklidir.

Ticari faaliyetin bir gereği olsa da atıl kalan paranın bankaya tevdi edilmesinden elde edilen faiz, işyerinde yürütülen etkinlikten doğan bir kazanç olmayıp, nakdi sermayenin getirisi olduğundan, serbest bölgede yürütülen faaliyet nedeniyle elde edilen bir kazanç olarak nitelendirilemez. 5084 sayılı Yasanın 8 ve 9'uncu maddelerinin yukarıda değinilen gerekçeleri göz önüne alındığında, 3218 sayılı Yasanın 5084 sayılı Yasa ile değişik kurallarının, serbest bölgelerdeki kullanıcıların, faaliyet ruhsatlarındaki etkinliklerden doğan kazançların gelir ve kurumlar vergisinden müstesna tutulması amacıyla yürürlüğe konulduğu anlaşılmaktadır. Serbest bölgede faaliyet gösteren vergi yükümlüleri ile aynı alanda faaliyet gösteren bölge dışındaki mükellefler arasında rekabet eşitsizliğini de gidermek amacı içeren bu düzenleme karşısında, bir miktar nakit kıymetin bankaya tevdi edilmesinden doğan faiz, repo ve benzeri faaliyet dışı kazanç ve iratların da düzenleme kapsamında olduğunu kabule olanak bulunmamaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanununa göre kurum kazancına, Gelir Vergisi Kanununun 2'nci maddesinde öngörülen ticari, zirai, mesleki kazançlarla diğer kazanç ve iratlardan, ücretlerden, gayrimenkul sermaye iradı ve menkul sermaye iradı olan gelir unsurlarından oluşmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'nun menkul sermaye iradını düzenleyen 75'inci maddesinin son fıkrasında bu iratların, iradı sağlayan sermaye sahibinin ticari faaliyetine bağlı olması halinde ticari kazancın tespitinde dikkate alınacağını öngören kuralı, gayrisafi iradın vergiye tabi tutulacak kısmı olan safi iradın tespit şekline yapılmış bir gönderme içermektedir. Bu göndermenin, gelir unsurunun niteliğini değiştirici etkide bir düzenleme içermediği, sadece matrahın belirlenmesiyle ilgili olduğu açıktır. Dolayısıyla menkul sermaye iradının, gelirin veya kurum kazancının unsurlarından olması ile serbest bölgelerde faaliyet ruhsatı doğrultusunda yürütülen etkinliklerden doğan kazançları vergiden müstesna tutan kuralın uygulanmasında Gelir Vergisi Kanununun 75'inci maddesinin son fıkrasına dayanılarak bağ kurulması suretiyle verilen ve 85 sayılı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 2.1.1'inci maddesinin ikinci fıkrasında, yasa da öngörülmemeyen bir sınırlama yapıldığı gerekçesine dayanan kararda hukuka uygunluk görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle, **temyiz isteminin kabulü** ile Danıştay Dördüncü Dairesinin, 26.12.2006 günlü ve E:2005/1890, K:2006/3186 sayılı **kararının bozulmasına**, yeniden verilecek kararda hüküm altına alınacağından, yargılama giderleri yönünden hüküm kurulmasına gerek bulunmadığına, 20.3.2009 gününde oyçokluğu ile karar verildi."

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun söz konusu kararından da anlaşılacağı üzere 85 seri numaralı tebliğin serbest bölgelerde elde edilen faiz gelirlerine ilişkin hükümleri 2004, 2005 ve 2006 yılı kazançları açısından hala yürürlükte. Bu nedenle söz konusu dönemlerde serbest bölgelerde faaliyette bulunan kullanıcıların elde etmiş oldukları faiz, repo vb. gibi faaliyet dışı gelirlerin faaliyet kazancı istisnası çerçevesinde değerlendirilebilmesi mümkün değildir. Bu husus iki bakımdan önem arz etmektedir. Birincisi vergi idaresi tarafından içinde bulunduğumuz yıl içerisinde zamanaşımına uğrayacak olan 2006 hesap dönemine ilişkin olarak yukarıda bahsi geçen Danıştay Kararına istinaden vergi incelemesi kapsamında yapılacak olası tarhiyatlardır. İkincisi ise yine vergi idaresince, daha önceki tarihlerde 2004 ve 2005 hesap dönemlerine ilişkin, serbest bölgelerde elde edilen faiz gelirleri ile ilgili olarak yapılan vergi incelemeleri ile gerçekleştirilen ve ihtilaf konusu yapılar yargı süreci devam eden tarhiyatlardır. Bu çerçevede mükelleflerin 2006 hesap dönemine ilişkin olarak düzeltme beyannamesi vererek olası tarhiyatlardan sakınması mümkündür. Mükellefler yine, 2004 ve 2005 hesap dönemlerine ilişkin olarak da daha önceki tarihlerde gerçekleştirilen ve yargıya taşınan tarhiyatlar bakımından hali hazırda gündemde olan ve "mali af" olarak nitelendirilen 6111 sayılı Kanun¹¹'un "Kesinleşmemiş veya Dava Safhasında Bulunan Amme Alacakları" başlıklı 3'üncü madde hükümlerinden yargılama sürecinde geline nokta da dikkate alınmak suretiyle yararlanarak, ödemek zorunda kalabilecekleri vergi ve cezalar nedeniyle karşılaşılabilecekleri mali yükleri minimize edebilirler.

Daha sonraki dönemlerde serbest bölgelerde elde edilen faiz gelirlerine ilişkin düzenlemeler 1 Seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde düzenlendiğinden bu dönemlerde serbest bölgelerde yürütülen faaliyetler çerçevesinde elde edilen hâsılatın, sadece serbest bölgelerde yürütülen faaliyetler çerçevesinde yapılacak ödemelerde kullanılıncaya kadar geçici olarak serbest bölgelerde mevduat hesaplarında veya repo işlemlerinde değerlendirilmesi sonucu elde edilen faaliyet dışı gelirler ise faaliyet kazancı istisnasından yararlanabilecektir. Bu çerçevede serbest bölgelerde elde edilen tüm kazançların

her hal ve karda istisna olduğu düşüncesiyle özellikle merkez-şube arası ya da doğrudan veya dolaylı ortaklık sebebiyle ilişkili kişi konumunda bulunan kişi ve/veya kurumlar arasında TL bazında borç verilmek suretiyle faizin, döviz cinsinden borç verilmek suretiyle ise de gerek faizin gerekse kur farkının Türkiye içinde gider kaydedilerek matrahın aşındırılması yoluyla kazancın örtülü olarak serbest bölgeye transferi yasal olarak mümkün değildir.Yine 85 seri numaralı tebliğin ilgili bölümünün yürürlükte bulunması serbest bölgelerde faaliyete bulunan mükellefler nezdinde faiz, repo vb. gibi konularda yapılacak denetimlerde 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğ'inde yer alan "geçici olarak" ifadesinin net bir tanımının da olmadığı düşünülüğünde denetim elamanlarının elini güçlendireceğini düşünmek çok da yanlış olmayacaktır.

SONUÇ

Serbest bölgelerde elde edilen kazançların faaliyet kazancı istisnası kapsamında değerlendirilebilmesi için kazanç doğurucu faaliyetlerin 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun 1' inci maddesinde ve gerekçesinde belirtilen amaçlara uygun olarak elde edilmiş olması gerekmektedir. Bu amaçları sağlama niteliği olmayan ve işletmenin esas faaliyetleri dışındaki faaliyetlerden elde edilen faiz, repo vb. kazançlara istisnanın uygulanması mümkün olmamakla beraber 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğ'i uyarınca serbest bölgelerde yürütülen faaliyetler çerçevesinde elde edilen hâsılatın, serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerle ilgili olarak yapılacak ödemelerde kullanılıncaya kadar geçici olarak serbest bölgelerde mevduat hesaplarında veya repo işlemlerinde değerlendirilmesi sonucu elde edilen faaliyet dışı gelirler ise faaliyet kazancı istisnasından yararlanabilecektir. Vergi idaresinin "**geçici olarak**" ifadesini 1 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği hükümlerine dahil etmesinin, konuyla ilgili olarak 85 numaralı tebliğin ilgili bölümünün Danıştay'ca iptal edilmiş olmasına ve idarenin de karara ilişkin olarak temyiz talebinde bulunmasına rağmen nihai kararın Danıştay'ca 1 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin yayımlandığı tarihe kadar henüz verilmemiş olmasına bağladığımızda hali hazırda vergi idaresinin temyiz talebinin Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nca kabul edildiği de göz önünde bulundurularak söz konusu tebliğde yer alan "geçici olarak" ifadesinin yapılacak bir değişiklikte tebliğden çıkartılması ve hem tüm faaliyet dışı kazançların 3218 sayılı Kanun'un amacına uygun olarak istisnanın dışında bırakılması hem de "geçici olarak" ifadesinin gerek mükellefler gerekse denetim elamanları bakımından ortaya çıkabilecek belirsizliğin ortadan kaldırılması bakımından faydalı olabileceği kanaatindeyiz.

KAYNAKÇA

1. 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ve Gerekçesi
2. 5084 Sayılı Yatırımın ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun
3. 85 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğ
4. 1 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
5. KARTALOĞLU Emre, Serbest Bölgelerde Elde Edilen Faaliyet Dışı Kazançların İstisna Kapsamına Girip Girmeyeceği, **Vergi Sorunları**, Sayı 203, Ağustos 2005.
6. KIRBAŞ Osman, Serbest Bölgelerde Elde Edilen Faiz Gelirlerinde Son Durum, **Maliye Postası**, Sayı 663.
7. TAYLAR Yıldırım, **Türk Vergi Hukuku Açısından Serbest Bölgeler**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Mayıs 2008.
8. <http://www.kararara.com/>, (erişim tarihi 27.04.2011)

- 1 15.06.1985 tarih ve 8785 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- 2 06.02.2004 tarih ve 25365 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- 3 TAYLAR Yıldırım, Türk Vergi Hukuku Açısından Serbest Bölgeler, Maliye ve Hukuk Yayınları, Mayıs 2008, Sayfa 80
- 4 04.09.2004 tarih ve 25573 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- 5 03.04.2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- 6 KIRBAŞ Osman, Serbest Bölgelerde Elde Edilen Faiz Gelirlerinde Son Durum, Maliye Postası, Sayı 663, Sayfa 120
- 7 KARTALOĞLU Emre, Serbest Bölgelerde Elde Edilen Faaliyet Dışı Kazançların İstisna Kapsamına Girip Girmeyeceği, Vergi Sorunları, Sayı 203,Ağustos 2005,s.91
- 8 <http://www.kararara.com/danistay/4d/danistay6806.htm>, erişim tarihi 27.04.2011
- 9 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.
- 10 <http://www.kararara.com/danistay/vdd/danistay6306.htm> , erişim tarihi 27.04.2011
- 11 Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 25.02.2011 tarih ve 27857(1.Mük) sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.