

SERBEST BÖLGELERDE ELDE EDİLEN MEVDUAT FAİZİ VE REPO GELİRLERİNİN İSTİSNA KARŞISINDAKİ DURUMU

İrfan VURAL
Gelirler Kontrolörü

I- GİRİŞ

Serbest bölgeler, bir ülkenin siyasi sınırları içinde bulunmakla birlikte, gümrük sınırları dışında sayılan ve ülkede geçerli olan dış ticaret ile diğer mali ve ekonomik düzenlemelerin uygulanmadığı veya kısmen uygulandığı alanlardır.

Serbest bölgelerin kuruluş ve işleyişleri 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nda¹ düzenlenmiştir. Bu Kanunun "*Muafiyet ve teşvikler*" başlıklı 6. maddesinde, 5084 sayılı Kanun² ile yapılan değişiklik sonrasında, serbest bölgelerde vergi mevzuatına ilişkin hükümlerin uygulanmasına başlanılmıştır. Bununla beraber, 5084 sayılı Kanun ile 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'na eklenen geçici 3. madde ile de geçiş dönemine ilişkin istisna uygulaması düzenlenmiştir.

Geçici madde ile düzenlenen söz konusu istisnanın uygulanmasında, bölgede elde edilen mevduat faizi ve repo gelirlerinin istisna kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği hususu özellik arz etmektedir. Konu ile ilgili olarak, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu³ çıkarılmadan önce yayımlanan 85 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği⁴ ile yapılan düzenleme Danıştay tarafından iptal edilmiştir. 5520 sayılı Kanun'un yürürlüğünden sonra çıkarılan 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde⁵ ise Danıştay'ın iptal kararındaki gerekçeler göz önünde tutularak konu ile ilgili yeni açıklamalara yer verilmiştir.

Bu yazımızda, yukarıda bahsedilen düzenlemeler çerçevesinde, konu hakkındaki düşünce ve önerilerimiz aktarılmıştır.

II- SERBEST BÖLGELERE İLİŞKİN GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ İSTİSNALARI

3218 sayılı Kanunun, serbest bölgeler istisnasının yasal dayanağını oluşturan geçici 3. maddesinin 1. fıkrasına göre; bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla bu Kanuna göre kurulan serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin, 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.

Söz konusu maddenin son fıkrasında ise serbest bölgelerde faaliyette bulunan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri

¹ 15.06.1985 tarih ve 18785 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

² 06.02.2004 tarih ve 25365 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³ 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁴ 04.09.2004 tarih ve 25573 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁵ 03.04.2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

kazançların, Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar gelir veya kurumlar vergisinden müstesna olduğu belirtilmektedir.

Görüleceği üzere, serbest bölgelerden elde edilen kazançlara ilişkin olarak iki farklı istisna uygulaması söz konusudur. Bunlar;

- 06.02.2004 tarihi itibarıyla serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin, faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançlara ilişkin istisna ve
- Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar geçerli olmak üzere, faaliyet ruhsatının alındığı tarihe bakılmaksızın bu bölgelerde faaliyette bulunan mükelleflerinin imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançlara ilişkin istisnadır.

III- MEVDUAT FİZİ VE REPO GELİRLERİNİN GEÇİŞ DÖNEMİNDE UYGULANACAK İSTİSNA KARŞISINDAKİ DURUMU

A- 85 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği İle Yapılan Düzenleme

Serbest bölgelerde istisna kapsamında faaliyette bulunan kurumların, mevduat hesaplarından ve repo işlemlerinden elde etmiş oldukları gelirlerin, istisna kazancın tespitinde dikkate alınıp alınamayacağı konusu ile ilgili olarak, 5520 sayılı KVK'nın yürürlüğe girmesinden önce çıkarılan 85 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin (2.1.1.) bölümünde aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

“(...) 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.”

B- Konu İle İlgili Olarak Danıştay Tarafından Verilen İptal Kararı

Serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden doğan nakdin değerlendirilmesi sonucu elde edilen faiz ve repo gelirlerinin, serbest bölgede elde edilmiş olsa dahi istisna kazanç kapsamında değerlendirilmeyeceğine ilişkin 85 seri numaralı Kurumlar Vergisi Tebliği ile yapılan bu düzenleme, eleştirilere sebebiyet vermiş ve Danıştay nezdinde iptal davasına konu edilmiştir.

Söz konusu Tebliğin (2.1.1) bölümünün ikinci paragrafının iptali için açılmış olan davada, Danıştay 4. Dairesi⁶ öncelikle yürütmenin durdurulmasına karar vermiştir. Kararda, yürütmenin durdurulmasının gerekçesi olarak; Serbest Bölgeler Kanunu'nda kurumlar vergisi istisnasından yararlanma şartları belirlenirken elde edilen gelirin niteliği açısından bir ayrıma

⁶ Danıştay 4. Daire'nin 13.07.2006 tarih ve E. 2005/1890 numaralı ara kararı.

“(...) 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 kabul edilmesi, bu iradın elde eden kişiye göre ticari kazanç sayılması ve esas faaliyetin ayrılmaz bir unsuru olması vasfını değiştirmemektedir. Sermayenin veya nakitlerinin 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 bu ayrıma gidilmiştir. Bu durumda 85 seri no'lu Genel Tebliğ'in 2.1.1. maddesinin 2. fıkrası ile getirilen kurumların ticari kazançlarının bir unsuru olan banka faiz gelirlerinin ana faaliyet konusu işlerden elde ettikleri ticari kazanç kapsamında olmadığı şeklindeki düzenleme ile 3218 sayılı kanunda öngörülme bir sınırlama getirilmiştir. Açıklanan nedenlerle olayda 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27. maddesinin 1. fıkrasının 2 numaralı bendinde öngörülen şartların oluştuğu sonucuna ulaşıldığından teminat aranmaksızın yürütmenin durdurulmasına (...)"

gidilmemiş olması ve 85 seri numaralı Tebliğin Serbest Bölgeler Kanunu'nda öngörülme-
yen bir sınırlama getirmiş olması gösterilmiştir.

Danıştay 4. Dairesi tarafından konuya ilişkin iptal kararı⁷ ise 26.12.2006 tarihinde verilmiş ve kararda, Maliye Bakanlığının yetkileri dışında davrandığına, istisnayı kanunda olmayan bir sınırlamaya tabi tuttuğuna ve kapsamını yasal dayanak olmaksızın daralttığına hükmedilmiştir.

C- 1 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği İle Yapılan Düzenleme

Danıştay'ın vermiş olduğu iptal kararından sonra çıkarılan 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin (5.12.3.3) bölümünde ise aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

“(...) Aynı şekilde, serbest bölgelerde yürütülen faaliyetler çerçevesinde elde edilen hasılatın, 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.

Örneğin; merkezi Ankara'da bulunan şirketin serbest bölgede konfeksiyon imalatı ve satışı faaliyetiyle uğraşan şubesinin, bu faaliyet çerçevesinde 15 Nisan 2007 tarihinde elde ettiği hasılatının 4 Haziran 2007 tarihinde yapacağı borç ödemesine kadar repoda değerlendirilmesi halinde, bahse konu repo işleminden elde edilen gelirler istisnadan yararlanabilecektir. Ancak, şirketin merkezi tarafından serbest bölgedeki şubeye transfer edilen paraların repo işlemlerinde değerlendirilmesinden elde edilen gelirlerin istisnadan yararlanabilmesi mümkün olamayacaktır.”

D- Konunun Değerlendirilmesi

Konuya ilişkin olarak yukarıda kısaca aktarılan süreçten anlaşılacağı üzere, geçiş döneminde uygulanacak olan serbest bölge kazanç istisnasında, mevduat faizi ve repo gelirlerinin istisna kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği hususu tartışmalıdır. 1 seri numaralı Tebliğde yapılan açıklamalar da bu tartışmaları gidermekte kanaatimizce yetersiz kalacaktır.

1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde, daha önce Danıştay tarafından verilen yürütmeyi durdurma ve iptal kararlarında sözü edilen sakıncaları gidermeye yönelik açıklamalar yapılmıştır. Tebliğde özetle, serbest bölgede yürütülen faaliyetlerden elde edilen hasılatın mevduat hesapları ve repo işlemlerinde değerlendirilmesinden elde edilen gelirlerin istisna uygulamasına konu olabileceği belirtilmiş, ancak bu durum şarta bağlanmıştır. Bu şart, söz konusu hasılatın, **serbest bölgelerde yürütülen faaliyetler çerçevesinde yapılacak ödemelerde kullanılıncaya kadar geçici olarak** serbest bölgelerde mevduat hesaplarında veya repo işlemlerinde değerlendirilmesidir.

Söz konusu kazançlar nedeniyle istisna uygulanabilmesi için bu şartın aranacak olması, uygulamada çözümü zor güçlükler neden olabilecektir. Zira, **“ödemelerde kullanılıncaya kadar geçici olarak”** ifadesinden ne anlaşılması gerektiği açık değildir. Ne kadarlık bir süre geçici olarak kabul edilecektir? Dönem sonları itibarıyla, söz konusu hesaplarda bulunup da henüz ödemelerde kullanılıp kullanılmayacağı belli olmayan paralar nedeniyle ne gibi bir

⁷ Danıştay 4. Dairesi'nin, 26.12.2006 tarih ve E. 2005/1890 K. 2006/3186 sayılı kararı.

işlem yapılacaktır? Veyahut ödemelerde kullanılmak üzere bu hesaplara alındığı ve bu nedenle de istisnadan yararlandığı halde, çeşitli nedenlerle ödemelerde kullanılmayan paralardan elde edilen gelirler nedeniyle geçmiş dönemler için ne gibi bir işlem yapılacaktır? Bütün bu soruların net bir cevabını vermek oldukça güçtür.

Örnek :

Serbest bölgede istisna kapsamında faaliyette bulunan (A) Kurumu, satışlarından elde etmiş olduğu 500.000 YTL tutarındaki hasılatını 12.02.2007 tarihinde vadeli mevduat hesabına yatırmıştır. Vadeli mevduat hesabına yatırılan bu para bir yıl süre ile hesapta bekletilmiştir.

Bu veriler esas alındığında, (A) kurumunun 2007 hesap döneminde istisnadan yararlanıp yararlanamayacağı tereddüde neden olabilecektir.

Söz konusu hesaptan elde edilecek olan toplam faiz gelirinin 60.000 YTL, bunun 2007 hesap dönemine isabet eden kısmının da 50.000 YTL olduğu varsayıldığında (A) Kurumunun yapması gereken işlem 50.000 YTL'lik kıst faiz gelirini ilgili dönem kurum kazancına dahil etmektir. Ancak kurum kazancına dahil edilecek bu tutarın istisna olarak düşülüp düşülemeyeceği konusunda netlik yoktur. Çünkü, hesap dönemi sonu itibariyle, yapılan işlemin "**geçici**" kavramına uygun bir işlem olup olmadığı belirsizdir. Ayrıca, henüz ödemelerde kullanılıp kullanılmayacağı da belirsizdir.

IV- SONUÇ

Görüleceği gibi, Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3. maddesinin 1. fıkrasına göre uygulanmakta olan gelir ve kurumlar vergisi istisnasında, bu bölgelerde elde edilen mevduat faizi ve repo gelirlerinin istisna kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği konusu özellik arz etmektedir. Mevcut duruma göre uygulamanın 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile yapılan açıklamalar çerçevesinde yürütülmesi gerekmektedir. Ancak, söz konusu Tebliğle yapılan açıklama uyarınca, bu gelirlerin istisna uygulamasına konu olabilmesi için; hasılatın, serbest bölgelerde yürütülen faaliyetler çerçevesinde yapılacak ödemelerde kullanılıncaya kadar geçici olarak serbest bölgelerde mevduat hesaplarında veya repo işlemlerinde değerlendirilmesi, şartının aranacak olması uygulamada tereddütlere neden olabilecektir. Bu nedenle, bu kapsamda elde edilen mevduat faizi ve repo gelirleri nedeniyle istisna uygulayan mükelleflerin ihtiyatlı davranması, söz konusu hesaplarda değerlendirilen anapara ve faizleri serbest bölgelerde yürütülen faaliyetler çerçevesinde yapılacak ödemelerde kullanmaya özen göstermeleri ve kayıtlarını da bunun tespitine imkan verecek derecede açık şekilde tutmaları uygun olacaktır.