

SERBEST BÖLGELERDEKİ İŞLETMELERİN FAALİYET DIŞI GELİRLERİNDE VERGİ İSTİSNASI

I- Genel Açıklama

5084 sayılı Kanunla 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununda yapılan değişiklikle serbest bölgelerde faaliyet gösteren işletmelerin bu bölgelerde elde ettikleri kazançlar için uygulanmakta olan gelir ve kurumlar vergisi muafiyetine 6.2.2004 tarihinden itibaren son verilmiştir.¹ Kanun değişikliği yapılırken bazı müktesep haklar korunmak suretiyle daha yumuşak bir geçiş sağlanmaya çalışılmıştır. Buna göre, 6.2.2004 tarihi itibarıyla serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin, serbest bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançları, **faaliyet ruhsatlarındaki sürenin sonuna kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesna tutulmuştur.** Ancak, bu istisnanın kar dağıtımını yapan kurumların Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/6. maddesinin (b) alt bendine göre yapması gereken %10 oranındaki gelir vergisi stopajına etkisi yoktur. Gerçek kişi işletmeler yönünden herhangi bir vergi stopajı söz konusu değildir.

Yapılan düzenleme ile gerek daha önce faaliyet ruhsatı almış olanlar gerekse daha sonra faaliyet ruhsatı alacak olan mükelleflerden, serbest bölgelerde imalat faaliyetinde bulunanların **imalat faaliyetinden elde ettikleri kazançları** Türkiye'nin Avrupa Birliğine tam üyeliğinin gerçekleşeceği yıla kadar gelir veya kurumlar vergisinden müstesna olacaktır.

Ayrıca, faaliyet ruhsatı süresiyle sınırlı olmak üzere serbest bölgelerde 6.2.2004 tarihinden önce faaliyet ruhsatı alan mükelleflerin **serbest bölgelerde istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler 31.12.2008 tarihine** kadar gelir vergisinden istisna edilecektir.

5084 sayılı kanunla daha önce faaliyet ruhsatı almış olan mükelleflere tanınan diğer bir mali kolaylık ise; bu bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetlerle ilgili olarak yapılacak işlemler, 31.12.2008 tarihine kadar her türlü vergi, resim ve harçtan istisna tutulmuştur.

Bu yazımızda, öteden beri serbest bölgelerde faaliyette bulunan mükelleflerin esas faaliyet dışı olarak nitelendirilen faiz, repo gibi gelirlerinin faaliyet ruhsatında belirtilen süre sonuna kadar gelir veya kurumlar vergisinden istisna edilip edilemeyeceği konusunu açıklamaya çalışacağız.

II- Serbest Bölgelerde Faaliyette Bulunan Mükelleflerin Faaliyet Dışı Gelirlerinin İstisnadan Yararlanıp Yararlanamayacağı

5084 sayılı Kanunla Serbest Bölgeler Kanunu'nda yapılan değişikler konusunda Maliye Bakanlığınca yayımlanan 85 no'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 2.1. bölümünde, **"06.02.2004 tarihine kadar (bu tarih dahil) serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere faaliyet ruhsatı almış mükelleflerin, ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançları gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır."** denildikten sonra **"istisna kazançların kapsamı"** başlıklı 2.1.1. bölümünde aynen şöyle denilmiştir.²

¹ 5084 sayılı Yatırımların Ve İstihdamın Teşviki İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun 06.02.2004 tarihli Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

² 85 no'lu Tebliğ 4.9.2004 tarihli Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

“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.”

Söz konusu Tebliğin 2.4.2. maddesinde ise, serbest bölgelerde faaliyet gösteren işletmelerin serbest bölgelerdeki banka veya diğer finans kurumlarında bulunan mevduat hesaplarına tahakkuk ettirilen faizler ile repo kazançları üzerinden 6.2.2004 tarihinden itibaren GVK'nun 94 ve KVK'nun 24. maddelerine göre vergi tevkifatı yapılması, kesilen vergilerin kesintiyi yapanlarca mahal vergi dairesine sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenmesi gerektiği belirtilmiştir.

85 no'lu Tebliğdeki açıklamalara göre Maliye Bakanlığı Serbest Bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin kazançlarını faaliyet içi-faaliyet dışı olmak üzere ikiye ayırmakta, faiz, repo ve benzeri gelirleri faaliyet dışı gelir olarak değerlendirmektedir.

5084 sayılı Kanunun geçici 3. maddesinin (a) bendi aynen şöyledir.

“Geçici Madde 3- Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibariyle bu Kanun'a göre kurulan serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin;

a) Bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançları, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibariyle faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın 31.12.1960 tarih ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi kapsamında yapılacak tevkifata etkisi yoktur.”

Görüleceği üzere kanun hükmünde mükelleflerin kazançları “faaliyet içi-faaliyet dışı” ayırımına tabi tutulmuştur.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 37. maddesinde her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazanç olarak tanımlanmıştır.

Ticari işletmelerin zaman zaman kullanım dışında kalan parasını banka mevduatı hesabında veya repo işlemi ya da fon alım satımı suretiyle değerlendirilmesi ticari faaliyetinin tabii bir sonucudur.

Ticari işletmelerin esas faaliyetleri sonucunda oluşan nakitlerini mevduat faizi, repo, hazine bonusu, menkul kıymet yatırım fonu v.b. yatırım araçlarında değerlendirilmesi halinde elde edilen faiz veya kazançlar ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilir. Nitekim, Gelir Vergisi Kanunu'nun “Menkul Sermaye İradı” başlıklı 75.maddesinin son fıkrasında aynen şöyle denilmektedir.

“Yukarıda yazılı iratlar, bunları sağlayan sermaye sahibinin ticari faaliyetine bağlı bulunduğu takdirde, ticari kazancın tespitinde nazara alınır.”

Buna göre, bir ticari işletme GVK'nun 75. maddesinde sayılan menkul sermaye iradı niteliğindeki kazanç ve iratları “ticari kazanç” olarak vergilendirmek durumundadır.

6.2.2004 tarihinden önce faaliyet ruhsatı alan mükelleflerin kazançları gelir veya kurumlar vergisinden ruhsat süresi sonuna kadar istisna olduğuna göre, kesinti suretiyle ödenen vergilerin mahsubuna imkan yoktur. Mahsup edilemeyecek bir verginin kaynağında vergilendirilmesinin de hukuken geçerli ve haklı bir yönü yoktur.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde ise, kurum kazancının Gelir Vergisi mevzuuna giren gelir unsurlarından terekküp ettiği;13. maddesinde de kurumlar vergisinin, birinci maddede yazılı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı belirtilmiştir. Buna göre, kurumlar vergisi mükellefleri Gelir Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde yer alan yedi gelir unsurundan elde ettiği kazanç toplamını “**kurum kazancı**” olarak beyan etmek durumundadır. Diğer bir ifade ile, kurumlar vergisi mükelleflerinin esas faaliyet gelirlerinin ayrı, faaliyet dışı gelir olarak nitelendirilen menkul veya gayrimenkul sermaye iradı gibi esas faaliyet dışı gelirlerinin ayrı vergilendirilmesi söz konusu değildir.

Bu ilke istisna kazançlar yönünde de geçerlidir. Gelir veya kurumlar vergisi istisnası kapsamındaki mükelleflerin serbest bölgelerdeki esas faaliyet gelirleri dışındaki gelirlerinin istisna kapsamı dışında olduğu konusunda yasal bir düzenleme yapılmamıştır. Serbest bölgelerde faaliyet gösteren işletmelerin bu bölgelerdeki bankalardaki kullanım dışı kalan paraların mevduat, repo, fon alım satımı ve hazine bonusu işleminde nemalandırılması sonucu elde edilen **faiz gelirinin serbest bölge faaliyeti dışında elde edilen bir gelir olduğu söylenemez.**

Kanun koyucunun serbest bölgelerdeki kazanç istisnasını esas faaliyet gelirleriyle sınırlandırması isteniyorsa, bu durumun bazı ülke uygulamalarında olduğu gibi yasada **aktif gelirler-pasif gelirler** ayrımı şeklinde ifade edilmesi gerekirdi. Bu ayrımda aktif gelirler faaliyet ruhsatında belirtilen esas faaliyet gelirlerini, pasif gelirler ise esas faaliyet dışı gelirler olarak gruplandırılan olağan ve olağandışı diğer faaliyet gelir ve karlarını ifade etmektedir. Bir teşvik unsuru olarak, aktif gelirler daha düşük oranda veya vergi dışında tutulurken pasif gelirler (menkul veya gayrimenkul sermaye iradı niteliğindeki gelirler) daha yüksek oranda vergilendirilebilmektedir.

Ayrıca, vergiden müstesna olan söz konusu faiz gelirlerinden banka ve özel finans kurumlarınca herhangi bir vergi kesintisi de yapılmaması gerekir. Ancak uygulama güçlüğü nedeniyle tevkif suretiyle ödenen bu vergilerin genel hükümlere göre mükelleflere iade edilmesi gerekir. Danıştay, benzer nitelikteki 4325 sayılı Kanun uygulamasıyla ilgili uyuşmazlıklarda, yıllara yaygın inşaat işi yapan mükelleflerden faaliyet kazancının kurumlar vergisinden müstesna tutulması dolayısıyla istihkaklardan yapılan kesintilerin mahsubunun mümkün olmayacağı açık olduğu gerekçesiyle gelir vergisi stopajı yapılmaması gerektiğine karar vermiştir. Maliye Bakanlığı bu sorunu daha sonra 30 no'lu YMM Genel Tebliği ile çözmüştür.³

³ Bu konuyla ilgili olarak daha fazla bilgi için bakınız. Sakıp Şeker, **Dönem Sonu İşlemleri** Cilt:2 (Değişir Yapraklı) Sy: 636 2001/6 no'lu Değişiklik

Burada belirtilmesi gereken diğerk bir konu da, serbest bölgelerdeki vergi avantajından yararlanmak amacıyla serbest bölgedeki şube veya şirketlere dışardan gereksiz sermaye artırımı veya borçlanma suretiyle aktarılan paraların banka veya finans kurumlarında değerlendirilmek istenmesidir. Sözüünü ettiğimiz vergi istisnası, işletmelerin serbest bölge faaliyetinden elde ettikleri normal ticari faaliyetin sonucu olarak doğan nakit fazlalarının değerlendirilmesi ile sınırlıdır. Vergi avantajından yararlanmak amaçlı ticari ve iktisadi icaplara uymayan sermaye transferleri ve borçlanmalar yoluyla muvazaalı şekilde elde edilen nakit fazlalarının söz konusu vergi istisnasından yararlanamayacağını belirtmek isteriz.

III- 4325 Sayılı Kanun Kapsamındaki Uygulama ve Bir Danıştay Kararı

Maliye Bakanlığı daha önce Serbest Bölge gelirlerinde olduğu gibi 4325 sayılı Olağanüstü Hal Bölgesinde ve Kalkınmada Öncelikli Yörelerde İstihdamın Yaratılması ve Yatırımların Teşvik Edilmesi Hakkında Kanun kapsamındaki illerde faaliyet gösteren mükelleflere tanınan gelir ve kurumlar vergisi istisnasının da banka mevduat faizi ve repo kazançları için geçerli olmadığı yönünde görüş bildirmiştir.⁴

4325 sayılı Kanunun 3/a maddesinde, “..... Olağanüstü Hal Bölgesi kapsamında sayılan illerde yeni işe başlayan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, bu illerdeki işyerlerinde fiilen ve sürekli olarak 10 ve daha fazla işçi çalıştırmaları şartıyla, **münhasıran bu işyerlerinde elde ettikleri kazançları işe** başlama tarihinden itibaren yatırım dönemi dahil 5 vergilendirme dönemi gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır” hükmüne yer verilmiştir.⁵

“Münhasıran bu işyerinden elde edilen kazanç” ifadesinin, işletmelerin atıl fonlarının menkul kıymet yatırımlarında değerlendirilmesinden elde edilen gelirleri kapsayıp kapsamadığı konusu uyuşmazlık konusu olmuştur.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu yukarıdaki bölümde belirttiğimiz aynı gerekçelerle vergi mahkemesi kararını oy çokluğu ile bozmuştur.⁶ Karşı oy yazısında, Kurul Kararında kanun hükmünde kullanılan “münhasıran” sözcüğüne hangi anlamın yüklendiğinin açıklanmadığına vurgu yapılmıştır. Kanun hükmündeki “münhasıran” sözcüğünün istisna kazanç kapsamındaki gelirin olağanüstü hal bölgesi kapsamındaki illeri ifade etmek için kullanıldığı açıktır. Bölgesel teşviklerin uygulama zorluklarından birisi de faaliyet alanının sınırlandırılmasındaki güçlüklerdir. Karar özeti şöyledir.

“193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 2. maddesinde gelirin unsurları kapsamında menkul sermaye iradına da yer verilmiş, aynı Kanunun 75. maddesinin son fıkrasında da, menkul sermaye iratlarının, bunları sağlayan sermaye sahibinin ticari faaliyetine bağlı bulunduğu takdirde, ticari kazancın tespitinde dikkate alınacağı öngörülmüştür. 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 1. maddesinde kurum kazancının gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluştuğu, 13. maddesinde, kurumlar vergisi mükelleflerinin, bir hesap dönemi için de elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden vergilendirilecekleri, safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

⁴ M.B.’nın 4.6.1998 tarih ve GEL.050/5029/138 sayılı özelge (Vergi Dünyası, Sayı:206 Sy:141)

⁵ 4325 sayılı Kanunun 3/a maddesindeki istisna uygulaması 31.12.2004 tarihinde sona ermiş olup, 3/b maddesindeki indirimli istisna uygulaması 31.12.2007 tarihinde sona erecektir.

⁶ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 17.6.2005 tarih ve E:2005/69; K:2005/171 sayılı Kararı (Yaklaşım, Sayı:154 Ekim 2005 Sy:266)

Uyuşmazlık konusu olayda, davacı şirketin kurum kazancı, 4325 sayılı Kanunda öngörülen koşulları taşıması nedeniyle, kurumlar vergisinden müstesna tutulmuşken, kurum kazancı içinde yer alan, bankalarca ödenen mevduat faizi ve repo gelirin yasa da öngörülen istisna kapsamında değerlendirilmesi gerektiğinden, faiz ve repo gelirleri üzerinden tevkif yoluyla ödenen gelir (stopaj) vergisi ve fon payına ilişkin iade alacağının 2000/Nisan dönemi katma değer vergisi borcuna mahsubu istemiyle yapılan başvuru, davalı idarece faiz ve repo gelirin yasa da öngörüldüğü gibi iş yerinden elde edilmiş bir kazanç olarak değerlendirilemeyeceği gerekçesiyle reddedilmiştir.

*Yukarıda anılan ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda yer alan düzenlemeler birlikte değerlendirildiğinde, davacı şirkete 1997 yılında bankalarca ödenen mevduat faizi ve repo gelirin bu dönemde elde edilen ticari kazançta dahil olduğu açık olup, vergilendirilebilir kurum kazancı 4325 sayılı Kanunda öngörülen istisna hükmü kapsamında değerlendirilen davacının, **faiz ve repo gelirlerinin de istisna kapsamında olduğunun kabulü zorunlu bulunduğu**ndan, söz konusu gelirler üzerinden hesaplanan verginin katma değer vergisi borcuna mahsubu talebi reddedilerek ödeme emri düzenlenmesinde hukuka uygunluk bulunmamaktadır.”*

Danıştay’ın bu kararı serbest bölgeler için de referans olacak niteliktedir.

IV- SONUÇ

Gerek olağanüstü hal bölgesinde gerekse serbest bölgelerde elde edilen ve gelir veya kurumlar vergisinden istisna edilen ve ticari faaliyet kapsamında kabul edilen menkul sermaye iratlarının, işletmenin esas faaliyet gelirlerinden ayrı olarak vergilendirilmesine imkan yoktur. Böyle bir ayırımın pratikte uygulanmasında da güçlükler vardır. İşletmeler zaman zaman nakit fazlalarını menkul kıymet yatırımlarında değerlendirirken ihtiyaç duyduklarında da faiz ödemek suretiyle kredi kullanabilmektedirler. Böyle bir durumda faiz giderlerinin ne şekilde ayrıştırılacağı açık değildir. Kaldı ki, ticari faaliyet bir bütün olup gelir türleri itibariyle vergileme yapılması olağan bir durum değildir. Vergi mevzuatımızda ticari kazancın vergilendirilmesinde aktif-pasif ayırımına yer verilmemiştir. Böyle bir vergilendirme rejimi kanuna özel hüküm konulması halinde mümkündür. Kanun koyucu **özel bölge rejimlerinde** vergiden istisna edilen kazancın sınırlarını coğrafi olarak belirlemiştir. 4325 sayılı kanunda bu sınır olağanüstü hal bölgesi kapsamındaki illerin coğrafi sınırı, Serbest Bölgeler Kanununda ise ilgili “serbest bölge sınırı”dır. Kanun koyucunun koyduğu sınırların dışında idarenin kendini kanun koyucu yerine koyması ve yasanın kapsamını yürürlükteki mevzuatla çelişir şekilde sınırlandırmaya çalışması hukuken kabul edilemez. Açıklamaya çalıştığımız nedenlerle, 85 no’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 2.1.1. bölümünün ikinci paragrafının Tebliğ metninden çıkartılması gerektiğini düşünmekteyiz.