

SERBEST BÖLGELERDE ELDE EDİLEN FAALİYET DIŞI KAZANÇLARIN İSTİSNA KAPSAMINA GİRİP GİRMEYECEĞİ

I. GİRİŐ

06.02.2004 tarih ve 25365 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 5084 sayılı Kanunla 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu’nun 6’ncı maddesi deđiŐtirilmiŐ ve bu Kanun’a geçiçi 3’üncü madde eklenmiŐtir. Kanun’un 6’ncı maddesinde yapılan değişiklik ile serbest bölgelerde vergi kanunlarına ilişkin hükümler uygulanır hale getirilmiŐtir. Ancak, Kanun’a eklenen geçiçi 3’üncü maddenin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca, 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 gerçekleŐtirdikleri faaliyetler dolayısıyla elde ettikleri kazançlar gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır.

Bilindiği gibi, 04.09.2004 tarih ve 25573 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 85 seri numaralı Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği ile Serbest Bölgeler Kanunu’nda 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile yapılan değişikliklere ilişkin açıklamalar yapılmıştır.

Söz konusu tebliğe, serbest bölge istisnasının serbest bölgelerde yürütölen faaliyetlerden elde edilen kazançlara ilişkin olduğu, serbest bölgelerde elde edilmiş olsa dahi faiz, repo ve benzeri faaliyet dışı gelirlere bu istisnanın teşmil edilebilmesinin mümkün olmadığı açık bir şekilde belirtilmiştir.

Diğer taraftan, 10.02.1995 tarih ve 22198 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan ve 5024 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılan “maliyet bedeli arttırımı” uygulamasına ilişkin açıklamaların yapıldığı 49 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nde, tam mükellefiyete tabi gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin serbest bölgelerdeki gayrimenkullerinin satışından doğan kazançlarının Türkiye’de vergilendirilemeyeceği ve bu iktisadi kıymetler için Gelir Vergisi Kanunu’nun 38’inci maddesinin son fıkrası hükmüne göre maliyet bedelinin arttırılıp arttırılmamasının sonucu deđiŐtirmeyeceđi belirtilerek, serbest bölgedeki gayrimenkul satışının istisna kapsamında değerlendirileceği vurgulanmıŐtır.

AŐađıda, 49 ve 85 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğlerinde birbirleri ile çeliŐir yönde yapılan açıklamalar göz önünde bulundurularak, serbest bölgelere ilişkin mevzuat hükümleri çerçevesinde, serbest bölgelerde elde edilen faaliyet dışı kazançların istisna kapsamına girip girmeyeceği değerlendirilecektir.

II. İSTİSNA KAPSAMINA GİREN FAALİYETLERİN BELİRLENMESİ

15.06.1985 tarih ve 18785 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak aynı günde yürürlüğe giren 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu’nun 1’inci maddesinde ve bu Kanun’un gerekçesinde serbest bölgelerin kuruluş amaçları belirtilmiştir. Buna göre, serbest bölgelerin başlıca kuruluş amacı;

- 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 faydalanmak,
- Serbest bölgelerde faaliyette bulunan müteşebbislerin hiçbir vergi, resim ve harç ödemediği yurt içinden ve dışından girdileri temin edebilmeleri ve yerli müteşebbislerin yurt içinden stoklamaya gitmeksizin ihtiyaçlarını devamlı ve ucuz olarak karşılayabilmeleridir.

Diğer taraftan, 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu’nun 4’üncü maddesinde, serbest bölgelerde, Yüksek Planlama Kurulu’nca uygun görülecek her türlü sınai, ticari ve hizmetle ilgili faaliyetlerin yapılabilmesi belirtilmiştir. Aynı hükme Serbest Bölgeler Uygulama Yönetmeliği’nin 10’uncu maddesinde de yer verilmiş, bu defa serbest bölgelerde Yüksek Planlama Kurulunca uygun görülecek her türlü sınai, ticari ve hizmetle ilgili faaliyetlerin yapılabilmesi belirtilmiştir.

Yüksek Planlama Kurulu almış olduğu kararlarla Türkiye’de kurulmuş olan serbest bölgelerde yapılması uygun görülen faaliyetleri belirlemiştir. Örneğin, Kurul tarafından çıkarılan 14.08.1985 tarih ve 85/22 sayılı Karar’da Mersin Serbest Bölgesi’nde yapılması uygun görülen faaliyetler aşağıdaki şekilde belirtilmiştir.

1. Ticaret ve Hizmet Faaliyetleri:

- Ambalajlama, depolama, tasnif, tamir, montaj ve demontaj dahil olmak üzere her türlü işlem ve toptan ticaret,
- Bankacılık, sigortacılık, mühendislik, mimarlık, müşavirlik, acentalık, ticari gözetim, komisyonculuk ve kiralama faaliyetleri,
- Kişisel ihtiyaçların karşılanmasına yönelik faaliyetler

2. Üretim Faaliyetleri:

- Elektronik, optik, gıda ve hazır giyim öncelikli olmak üzere, diğer üretim faaliyetleri.

Serbest bölgelerde faaliyette bulunmak isteyen mükelleflerin “Faaliyet Ruhsatı Müracaat Formu” doldurarak Dış Ticaret Müsteşarlığı Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü’ne başvuruda bulunmaları gerekmektedir. Ayrıca başvuru sırasında formda bulunan “Serbest Bölgede Yapılacak Faaliyet” bölümünün doldurulması gerekmektedir. Başvurusu kabul edilen ve faaliyet ruhsatı verilen mükelleflerin faaliyet konuları da bu ruhsatta açık olarak belirtilmektedir.

Yapılan açıklamalar göz önünde bulundurulduğunda, serbest bölgede faaliyette bulunan bir mükellefin, faaliyet konusu ile ilgili işlemler dışındaki işlemlerden elde ettiği gelirin istisna kapsamında düşünülmesi mümkün değildir. Çünkü, gerek Serbest Bölgeler Kanunu’nun 5084 sayılı Kanunla değişmeden önceki 6’ncı maddesinde gerekse geçici 3’üncü maddede yer alan “*serbest bölgelerdeki faaliyetleri*” ifadeleri Yüksek Planlama Kurulunca serbest bölgeler için belirlenen faaliyetlerin ve mükellefin faaliyet ruhsatında belirlenen faaliyetlerin yapılması durumunda kurumlar vergisi istisnasının söz konusu olabileceği

sonucunu doğurmaktadır. Böylece, serbest bölge istisnası sadece bölge kapsamında yapılması uygun görülen faaliyetlerle sınırlı olarak uygulanacaktır.

Öte yandan, 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun 1'inci maddesinde ve Kanun'un gerekçesinde belirlenen ve yukarıda değinilen amaçların gerçekleştirilmesi için gelir getirici faaliyetlerin, bu amaçları sağlamaya yönelik faaliyetler olması gerekir. Örneğin, üretim faaliyetinde bulunan bir kurumun bu faaliyetini devam ettirebilmesi için bulundurulması gereken bir demirbaşını satması sonucunda gelir elde etmesi ve bu gelirin kurumlar vergisine tabi tutulmaması serbest bölge uygulamalarından umulan faydaların sağlanmasını imkansız kılacaktır.

Ancak, 49 seri numaralı Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde yer alan, serbest bölgedeki gayrimenkul satışına istisna uygulanacağı yönündeki açıklama, bizlere, bu noktaya kadar kurduğumuz düşünce sistematığının yanlış olduğunu düşündürmektedir. Nitekim, söz konusu tebliğde, tam mükellefiyete tabi gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin serbest bölgelerdeki gayrimenkullerinin satışından doğan kazançların, serbest bölge istisnası nedeniyle, Türkiye'de vergilendirilemeyeceği açık olarak ifade edilmiştir. Bu açıklamanın geçerli olabilmesi ancak ve ancak serbest bölge faaliyet ruhsatında gayrimenkul alım satımının bulunmasına bağlıdır.

Nihayet, vergi idaresi, 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nda 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile yapılan değişikliklere ilişkin açıklamaların yapıldığı 85 seri numaralı Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde, bu yanlışlığı düzeltmiş ve aşağıdaki açıklamayı yapmıştır.

“...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...”

O halde, açık olarak görülmektedir ki serbest bölgelerde elde edilmiş olsa dahi faaliyet dışı gelirlerin istisna kapsamında düşünülmesi mümkün olmayacaktır. Dolayısıyla, 49 seri numaralı kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde yapılan açıklamanın bugün için bir geçerliği kalmamıştır, serbest bölgedeki gayrimenkul satışı faaliyet dışında elde edilen bir gelirdir ve bu gelirin istisna kapsamında düşülmesi mümkün değildir.

26.12.1992 tarih ve mükerrer 21447 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 sıra numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde işletmelerce uyulması gereken hesap planına ilişkin açıklamalar yapılmıştır. Söz konusu tebliğde, faaliyet dışı gelirler iki başlık altında tasnif edilmiştir.

Buna göre; **“64-Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar”** hesap grubu, işletmenin esas faaliyeti dışında iştiraklerden ve bağlı ortaklıklardan elde edilen temettü geliri ile faiz ve diğer temettü gelirleri, temerrüt faizleri, kambiyo kârları, kira gelirleri, menkul kıymet satış kârları gibi diğer faaliyetlerden elde edilen olağan gelir ve kârlar olarak tanımlanmış ve

- 640. İştiraklerden Temettü Gelirleri
- 641. Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri
- 642. Faiz Gelirleri
- 643. Komisyon Gelirleri

644. Konusu Kalmayan Karşılıklar
649. Faaliyetle İlgili Diğer Olağan Gelir ve Karlar

esas faaliyet dışı olağan gelirler arasında sayılmıştır.

Serbest bölgelerde elde edilen bu tür gelirleri istisna kapsamında olmadığı 85 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde açık olarak belirtilmiştir.

1 sıra numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde belirlenen ikinci grup faaliyet dışı gelirler ise **“67-Olağandışı Gelir ve Karlar”** hesap grubudur. Söz konusu tebliğde, olağandışı gelir ve karlar, işletmenin olağan faaliyetlerinden bağımsız olan ve bu nedenle arızı nitelik taşıyan duran varlıkların satışlarından elde edilen kârlar ile olağandışı olay ve gelişmeler nedeniyle ortaya çıkan gelir ve kârlar şeklinde tanımlanmıştır.

Serbest bölgelerde elde edilen olağandışı gelir ve karlar 49 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde istisna kapsamında değerlendirilmiş, 85 seri numaralı Genel Tebliği'nde ise bu hata giderilerek faaliyet dışı gelirlerin istisna kapsamında değerlendirilemeyeceği belirlenmiştir.

III. SONUÇ

Serbest bölgelerde elde edilen kazançların istisna kapsamında değerlendirilebilmesi için kazanç doğurucu faaliyetlerin, 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun yukarıda belirtilen amaçlarını sağlamaya yönelik faaliyetler arasında olması gerekmektedir. Bu amaçları sağlama niteliği olmayan ve işletmenin olağan faaliyetlerinin dışındaki faaliyetlerden elde edilen kazançlara istisnanın uygulanması mümkün değildir. Faiz, repo vb. gelirlerde olduğu gibi gayrimenkul ve diğer sabit kıymet satış kazançlarında da serbest bölge kazanç istisnasının uygulanmaması gerekmektedir. 85 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde yapılan net açıklamalar, 49 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde yapılan açıklamayı geçersiz hale getirmektedir.

Emre KARTALOĞLU
Gelirler Kontrolörü