

**SERBEST BÖLGELERDE ELDE EDİLEN REPO, FAİZ VB. GELİRLERİN İSTİSNA KAPSAMINA GİRİP GİRMEYECEĞİ DURUMA GÖRE BELİRLENECEKTİR.**

**I. GİRİŞ VE GENEL AÇIKLAMA**

Bilindiği üzere, 06.02.2004 tarih ve 25365 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 5084 sayılı Kanunla 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu’nun 6. maddesi değiştirilmiş ve bu Kanun’a geçici 3. madde eklenmiştir. Kanun’un 6. maddesinde yapılan değişiklik ile serbest bölgelerde vergi kanunlarına ilişkin hükümler uygulanır hale getirilmiştir. Ancak, Kanun’a eklenen geçici 3. 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 gerçekleştirdikleri **faaliyetler** dolayısıyla elde ettikleri kazançlar gelir veya kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu’nun geçici 3. maddesinde düzenlenen istisna uygulamasının usul ve esasları ise 04.09.2004 tarih ve 25573 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 85 seri numaralı Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği’nde açıklanmıştı. Söz konusu tebliğde, serbest bölge istisnasının serbest bölgelerde yürütülen 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 belirtilmişti.

Vergi Sorunları Dergisi’nin Ağustos 2005 sayısında yer alan makalemizde, konuya ilişkin olarak 85 seri numaralı Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği’nde yapılan açıklamaların yerinde ve doğru açıklamalar olduğunu ve 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu’nun gerekçesinde belirtilen ve işletmenin olağan faaliyetlerinin dışındaki faaliyetlerden elde edilen kazançlara istisnanın uygulanmasının mümkün olmadığını, faiz, repo vb. gelirlere olduğu gibi gayrimenkul ve diğer sabit kıymet satış kazançlarında da serbest bölge kazanç istisnasının uygulanmaması gerektiğini belirtmiştik.

Ancak, bir mükellef tarafından açılan dava dolayısıyla konuyu değerlendiren Danıştay 4. Dairesi de aktardığımız 85 seri numaralı Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği’nde yapılan düzenlemede hukuka aykırılık görerek, söz konusu tebliğin yukarıda aktarılan hükmünün (tebliğin 2.1.1. maddesinin ikinci paragrafının) yürütmesini, 13.7.2006 tarihli yürütmeyi durdurma kararı ile durdurmuştur. Aynı Daire tarafından konuya ilişkin olarak kesin hüküm de verilmiş ve 26.12.2006 tarih ve E:2005/1890 K:2006/3186 sayılı iptal kararında, Maliye Bakanlığı’nın yetkileri dışında davrandığına, istisnayı kanunda olmayan bir sınırlamaya tabi tuttuğuna ve kapsamını yasal dayanak olmaksızın daralttığına hükmetmiştir.

Öte yandan, Maliye Bakanlığı, yukarıda özetlenen yargı kararları yokmuş gibi davranmış ve 12.01.2007 tarihinde Gelir İdaresi Başkanlığı’nın web sayfasına konulan Kurumlar Vergisi Genel Tebliğ Taslağı’nın, “5.12.3.3. İstisna kazanç tutarının tespiti” başlıklı bölümünün 2. paragrafında, 85 seri numaralı Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği’nde yer verdiği görüşünü aynen tekrarlamıştır. Anılan tebliğ taslağında, istisnanın serbest bölgelerde elde edilmiş olsa dahi faiz, repo ve benzeri faaliyet dışı gelirlere teşmil edilebilmesinin

mümkün olmadığı, ancak, serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkı gelirlerinin istisna kapsamında değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Ancak, daha sonra Maliye Bakanlığı yargı kararlarının göz önüne almayan bu görüşünden kısmen de olsa vazgeçmiş ve 03.04.2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nin, “5.12.3.3. İstisna kazanç tutarının tespiti” başlıklı bölümünde aşağıdaki açıklamalara yer vermiştir.

*“..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 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.*

*İstisna kazancın ve bu bağlamda kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından, istisna kapsamında bulunan ve bulunmayan hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi ve istisna kapsamında olan faaliyetlere ait hasılat, maliyet ve gider unsurlarının, diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerekmektedir....”*

Tebliğde yapılan açıklamalardan anlaşılacağı üzere, repo, faiz ve benzeri gelirlerin istisna kapsamında değerlendirilebilmesi, söz konusu gelirlerin serbest bölgede yapılan **faaliyetlerden** elde edilen kazançların değerlendirilmesi sonucunda elde edilmiş olmasına bağlıdır. Burada önemli olan unsur, 5084 sayılı Kanun ile Serbest Bölgeler Kanunu’na eklenen geçici 3. maddede yer alan **faaliyet** kavramıdır.

Aslında, 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nde, elde edilen repo, faiz vb. gelirlerin istisna kapsamında olup olmadığının herbir işlem ve herbir mükellef itibarıyla ayrı ayrı değerlendirilmesi gerektiği ifade edilmiştir. **Başka bir deyişle söz konusu gelirlerin istisna kapsamına girip girmeveceği duruma göre değerlendirilecektir.** Ancak, repo, faiz vb. gelirlerin istisna kapsamında değerlendirilebilmesi için belirtilen işlemlerin mutlak surette serbest bölgede yürütülen faaliyetle ilgili olması gerekmektedir.

Kanaatimizce, vergi idaresi tarafından, 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde, konuya ilişkin olarak yapılan açıklama, son derece doğru ve yerinde bir açıklamadır. Bu açıklamanın doğruluğu ve yerindelğine ilişkin görüşlerimiz aşağıda ayrıntılandırılmıştır.

## **II. FAALİYET KAVRAMI VE 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. 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 ödemeden 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 yapılabilceği 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 yapılabilceği belirtilmiştir.

Yüksek Planlama Kurulu almış olduğu kararla 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.<sup>1</sup>

### III. 1 SERİ NUMARALI KURUMLAR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ'NDE YER YAPILAN AÇIKLAMALARIN DOĞRULUĞU

Yukarıda 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. maddesinde gerekse geçici 3. maddesinde 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.

Dolayısıyla, serbest bölgelerde yürütülen faaliyetler sonucunda elde edilen fonların repo ve mevduat hesaplarında değerlendirilmesi sonucunda elde edilen kazançların istisna kapsamında değerlendirilmesi yerinde bir uygulama olacaktır. Bu uygulama, Serbest Bölgeler Kanunu ile gerçekleştirilmek istenen amaçlara da hizmet edecektir.

Öte yandan, 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun 1'inci maddesinde ve Kanun'un gerekçesinde belirlenen ve yukarıda değinilen amaçların gerçekleşebilmesi 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. Başka bir deyişle serbest bölgelerde yapılan asıl faaliyetle ilgisi olmayan gelirlerin istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde, repo ve faiz gibi faaliyet dışı gelirlerin hangi durumlarda faaliyetle ilgisinin kurulacağını belirlemek amacıyla bir örnek verilmiş ve 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 gelirlerin istisnadan yararlanabileceği, ancak, şirketin merkezi tarafından serbest bölgedeki şubeye transfer edilen paraların repo işlemlerinde değerlendirilmesinden elde edilen gelirlerin istisnadan yararlanabilmesinin mümkün olamayacağı belirtilmiştir.

Aynı şekilde serbest bölgede üretilen ürünlerin muhafaza edildiği deponun yeni bir depo satın almak veya inşa etmek amacıyla satılması halinde, gayrimenkul satış kazancının istisna kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir. Ancak, bu tür bir amaç olmaksızın yapılan bir taşınmaz satışından elde edilen gelirin istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Çünkü, bu durumda serbest bölgede yapılması gereken bir faaliyetten bahsetmek mümkün değildir.

---

<sup>1</sup> KARTALOĞLU, Emre; Serbest Bölgelerde Elde Edilen Faaliyet Dışı Kazançların İstisna Kapsamına Girip Girmeyeceği, Vergi Sorunları Dergisi, Ağustos 2005, Sayı:203, Sayfa:88.

#### IV. SONUÇ

1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde, serbest bölgelerde yürütölen faaliyetlerden doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkı gelirleri istisna kapsamında değerdendirileceği, aynı şekilde, serbest bölgelerde yürütölen faaliyetler çerçevesinde elde edilen hasılatın, serbest bölgelerde yürütölen faaliyetler çerçevesinde yapılacak ödemelerde kullanılmaya kadar geçici olarak serbest bölgelerde mevduat hesaplarında veya repo işlemlerinde değerdendirilmesi sonucu elde edilen gelirlerin de söz konusu istisnadan yararlanabileceği belirtilmiştir. Yukarıda, bu görüşün, 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun 1. maddesinde ve gerekçesinde belirtilen serbest bölgelerin kuruluş amaçlarına hizmet eden, doğru ve yerinde bir görüş olduğu ve serbest bölgelerde yapılması gereken faaliyetlerle ilgili bulunmayan faaliyet dışı gelirlerin istisna kapsamında değerdendirilmesinin mümkün olmadığı açıklanmıştır.

**Emre KARTALOĞLU**  
**Gelirler Kontrolörü**