

Sirküler Tarihi : 21.03.2007
Sirküler No : 2007/049

SERBEST BÖLGE KAZANCI İSTİSNASINDAN YARARLANANLARIN FAİZ, REPO, KUR FARKI GİBİ FİNANSAL GELİRLERİNİN VERGİYE TABİ OLDUĞU YOLUNDAKİ 85 NO.LU KVK GENEL TEBLİĞİ HÜKMÜ İPTAL EDİLMİŞTİR

Bilindiği üzere Maliye Bakanlığı 85 seri no.lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde, 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3 üncü maddesine göre gelir veya kurumlar vergisi istisnasından faydalanan mükelleflerin, bu faaliyetleri ile ilişkili bile olsa, faiz, repo, kur farkı gibi finansal gelirlerinin serbest bölge faaliyeti kazancı sayılamayacağı ve bu nedenle vergiye tabi bulunduğu yolunda açıklamalar yapmış bulunmaktaydı.

Tebliğin söz konusu bölümünün iptali için açılmış olan bir davada Danıştay 4 üncü Dairesi 13.7.2006 tarih ve E:2005/1890 no.lu Kararı ile bu bölümün yürütmesini durdurmuş ve bu gelişme 2006/95 no.lu Sirkülerimizle duyurulmuştur.

Danıştay 4'üncü Dairesinin bu davayı sonuçlandırdığı ve 26.12.2006 tarih, E:2005/1890 ; K:2006/3186 sayılı Kararı ile söz konusu Tebliğ hükmünü iptal ettiği anlaşılmıştır. (Karar metni ilişiktir.)

Bu Karar uyarınca, bundan böyle kazancı vergiden müstesna olan serbest bölge faaliyeti ile ilgili olarak elde edilen faiz, repo, kur farkı gibi kazançlar için de serbest bölge kazanç istisnası uygulanabilecektir.

Bu davada Danıştay ilk derece mahkemesi konumunda olduğu için Maliye İdaresi, kararı Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nda temyiz konusu yapabilecektir. Bu nedenle ihtilafın küçük bir ihtimalle de olsa Maliye İdaresi lehine sonuçlanması söz konusu olabilir. (Küçük ihtimal diyoruz. Çünkü Danıştay'ın bu tür türev gelirleri ile ilgili genel tutumu, türev gelirlerinin asıl gelirin tabi olduğu hükümlere tabi tutulması gerektiği yolundadır.)

Temyiz talebinin, söz konusu Tebliğ hükmünün iptali ile sonuçlanması (yani Danıştay 4.Dairesinin iptal kararının onanması) halinde, bu hükme istinaden daha önce tarh edilerek kesinleşmiş vergilerin tahsiline devam edilmekle birlikte, kararın yayımlandığı tarihten itibaren bu hükme dayalı olarak tarhiyat yapılamayacağı gibi, daha önce tarh edilmiş vergilerden o tarihe kadar kesinleşmemiş olanların tahsilinden de vazgeçilmesi gerekecektir.

Temyiz talebinin nihai olarak kabul edilmesi (Vergi Dava Dairelerinin Danıştay 4. Dairesinin iptal kararını bozması, yani ihtilafın Maliye İdaresi lehine sonuçlanması) halinde ise Vergi İdaresi, geçmiş dönemler de dâhil olmak üzere, tebliğ hükmüne rağmen istisnadan yararlandırılmış olan gelirler üzerinden cezalı tarhiyat yapmaya devam edecektir.

Bu nedenle mükellefler aşağıdaki uygulamalardan birini tercih etmek durumundadırlar:

- Tarhiyat riskine girenler serbest bölge ile ilgili finansal gelirlerine de istisna uygulayabilirler. İleride bu uygulamanın tenkit edilmesi halinde iptal kararını gerekçe göstererek kendilerini savunabilirler. İleride muhtemel temyiz talebinin reddedilmesi halinde zaten böyle bir risk söz konusu olmaz.
- Tarhiyat riskine girmek istemeyenler, temyiz talebi sonuçlanıncaya kadar söz konusu gelirler üzerinden vergi ödeme yolunu seçebilirler ya da bu vergileri ihtirazi kayıtlı beyan edip ödeyerek dava konusu ederler.

Saygılarımızla.

"T.C.
DANIŞTAY
DÖRDÜNCÜ DAİRE
Esas No :2005/1890
Karar No: 2006/3186

Davacı :

Vekili :

Davalı : Maliye Bakanlığı ANKARA

Davanın Özeti : 4.9.2004 gün ve 25573 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 85 sıra nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 2.1.1 maddesinin 2 nci fıkrasının iptali istemiyle dava açılmıştır. Davacı, gerçek faaliyetlerinin faiz geliri elde etmek olmadığını, elde edilen menkul sermaye iradının, serbest bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetleri sonucu ortaya çıkan nakit fazlasının ticari teamüllere uygun olarak bankalarda değerlendirilmesinden doğduğunu, bu kazancın faaliyet dışı gelir olarak değerlendirilmesine olanak bulunmadığını, bu konuda genel tebliğ ile getirilen düzenlemenin 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu’nun 5084 sayılı Kanunla değişik 6 ncı maddesiyle bu Kanunun geçici 3 üncü maddesine aykırı olduğunu ileri sürmektedir.

Savunmanın Özeti : 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu’nda 5084 sayılı Yasa ile yapılan değişiklikle serbest bölgelerde muafiyet uygulamasından istisna uygulamasına geçilerek bu bölgelerinde vergi mevzuatı kapsamına alındığı, Kanunun geçici 3 üncü maddesinin 1 inci fıkrasının (a) bendinde, mükelleflere serbest bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları dolayısıyla bir istisna getirildiği, bu bölgelerde elde edilen bir kazancın söz konusu istisnadan yararlanıp yararlanamayacağını belirleyen temel kriterin kazancın bu bölgelerde elde edilen faaliyetlerden elde edilip edilmediği olduğu, bu bölgelerde elde edilmiş olsa bile mevduat faizlerinin istisna kapsamında faaliyet kazancı olarak değerlendirilmesinin istisnanın getiriliş amacına aykırı olduğu, 85 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 2.1.1. bölümünde getirilen düzenlemenin Kanuna aykırı olmadığı ileri sürülerek davanın reddi gerektiği savunulmuştur.

Tetkik Hakimi Abdurrahman Gençbay’ın Düşüncesi : Sermayenin veya nakitlerin bankalarda değerlendirilmesi ekonomik ve ticari hayatın bir gereği olup, bu gelirlerin ticari faaliyetin kapsamı dışında düşünülmesinin mümkün olmadığı, 3218 sayılı Kanunda kurumlar vergisi istisnasından yararlanma şartları belirtilmiş olup, elde edilen gelirlerin niteliği açısından bir ayrıma gidilmediği, bu nedenle 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 3218 sayılı Kanunda öngörülme bir sınırlama getirdiği ve Kanuna aykırı görüldüğünden, Genel Tebliğin dava konusu edilen bölümünün iptali gerektiği düşünülmektedir.

Danıştay Savcısı A.Kemal Terlemezoğlu’nun Düşüncesi : Dava; yükümlü şirketin, Antalya Serbest Bölgesinde elde etmiş olduğu banka mevduatı faiz geliri istisna kapsamında değerlendirilerek vergiye tabi tutulmaması gerektiği, bu nedenle 85 seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 2.1.1 bölümünün ikinci fıkrasının; Serbest Bölgeler Kanununun 5084 sayılı Kanunla değişik 6.maddesi ile bu Kanunun Geçici 3.maddesine aykırı olduğu öne sürülerek iptali istemine ilişkin bulunmaktadır.

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununda değişiklik yapan 5084 sayılı Kanunun 6 ncı maddesi ile bu Kanunun Geçici 3 üncü madde eklenmiş, eklenen maddenin 1 inci fıkrasının (a) işaretli bendinde de, 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 kazançlarının, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere gelir ve kurumlar vergisinden müstesna Olduğu belirtilmiştir.

Maddenin incelenmesinden, öngörülen istisnanın, münhasıran bu bölgelerde faaliyet ruhsatı çerçevesinde yürütülen faaliyetlerden elde edilen kazançlara ilişkin olduğu ve tebliğin iptali istenilen kısmında yasadaki düzenlemelere aykırılık bulunmadığı anlaşılmaktadır.

Açıklanan nedenlerle, 4.9.2004 gün ve 25573 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 85 seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 2.1.1 maddesinin ikinci fıkrasının iptali istemiyle açılan davanın reddi gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Dördüncü Dairesince gereği görüldü:

Dava, 4.9.2004 gün ve 25573 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 85 Sıra No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 2.1.1 maddesinin ikinci fıkrasının iptali istemiyle açılmıştır.

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu’nun muafiyet ve teşvikler başlıklı 6 ıncı maddesinde, serbest bölgelerin gümrük bölgesi dışında sayılacağı, bu bölgelerde gümrük ve kambiyo mükellefiyetine dair mevzuat hükümlerinin uygulanamayacağı hükmüne yer verilmiş, aynı Kanuna 5084 sayılı Kanunun 9 uncu maddesiyle eklenen geçici 3 üncü maddesinin 1 inci fıkrasının (a) bendinde, 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 kazançlarının, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere gelir ve kurumlar vergisinden müstesna olduğu hükme bağlanmıştır.

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununda 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile yapılan düzenlemelere ilişkin açıklamalar getirmek üzere Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan 85 seri no’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 2.1.1 inci maddesinin birinci fıkrasında, istisnanın, sadece faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden elde edilen kazançlara ilişkin olduğu, dolayısıyla, serbest bölgelerde şubesi bulunan mükellefler ile işyeri, kanuni yada iş merkezi serbest bölgelerde olan mükelleflerin, bölgeler dışında yürüttükleri faaliyetlerden elde ettikleri kazançların istisna kapsamında olmadığı ifade edilmiş, aynı maddenin iptali istenen ikinci fıkrasında da: “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 gelirlerle teşmil edilmesi mümkün değildir. Bununla birlikte, serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkı gelirleri istisna kapsamında değerlendirilecektir.” şeklinde düzenleme yapılmıştır.

Antalya serbest bölgesinde faaliyet gösteren davacının, söz konusu istisnadan sadece faaliyet konusu nedeniyle elde edilen kazançları nedeniyle yararlanabileceği, bankalardan elde edilen faiz gelirlerinin menkul sermaye iradı niteliğinde olması nedeniyle faaliyet kazancı olarak düşünülmemeyeceği ve vergiye tabi olduğu ileri sürülerek ve yukarıda belirtilen Genel Tebliğ uyarınca bu kazançları üzerinden geçici vergi tahakkuk ettirilmiştir. Davacı, tahakkuk işlemini dava konusu etmemiş, tahakkukun dayanağı 85 seri no’lu Genel Tebliğin 2.1.1. inci maddesinin ikinci fıkrasının iptali istemiyle dava açmıştır.

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 eden 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 öngörülmeven bir sınırlama getirilmiştir.

Açıklanan nedenlerle 85 Sıra No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 2.1.1 maddesinin ikinci fıkrasının iptaline, Avukatlık Asgari Ücret Tarifesine göre takdir edilen 400,00 YTL vekalet ücreti ile 58,50 YTL yargılama giderlerinin davalı İdareden alınarak davacıya verilmesine, artan posta ücretinin istemi halinde davacıya iadesine 26.12.2006 gününde oyçokluğuyla karar verildi.

Başkan	Üye	Üye	Üye	Üye
M.Engin Kumrulu	Z.Nurhan Yücel	F.Anıl Genç	Ayper Göktuna	M.Zeki Çelebioğlu" (X)