

Sirküler Tarihi : 06.09.2006  
Sirküler No : 2006/095

## **SERBEST BÖLGE KAZANCI İSTİSNASINDAN YARARLANANLARIN FAİZ, REPO, KUR FARKI GİBİ FİNANSAL KAZANÇLARININ VERGİYE TABİ OLDUĞU YOLUNDAKİ 85 NO.LU KVK GENEL TEBLİĞİ HÜKMÜNÜN YÜRÜTMESİ DURDURULMUŞTUR**

Bilindiği üzere 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun 6 ncı maddesine göre gelir veya kurumlar vergisi istisnasından faydalanan mükelleflerin, bu faaliyetleri ile ilişkili olsa bile, faiz, repo, kur farkı gibi finansal gelirlerinin serbest bölge faaliyeti kazancı sayılamayacağı ve bu nedenle vergiye tabi bulunduğu yolunda hükümler içeren 85 no.lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği Resmi Gazete'de yayımlandığı 4.9.2004 tarihinden beri yürürlükte bulunmaktadır.

Tebliğin söz konusu bölümünün iptali için açılmış olan bir davada Danıştay 4 üncü Dairesi 13.7.2006 tarih ve E:2005/1890 no.lu ara Kararı ile bu hükmün yürütmesini durdurmuştur. (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.

Ancak bu karar nihai bir karar değildir. Danıştay 4 üncü Dairesi'nin asıl kararını farklı şekilde vermesi küçük de olsa ihtimal dahilindedir. Kaldı ki bu davada Danıştay ilk derece mahkemesi konumunda olduğu için esasa ilişkin karar, Tebliğin ilgili bölümünün iptali yönünde olduğunda Maliye İdaresi, kararı Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nda temyiz konusu yapacak ve küçük bir ihtimalle de olsa temyiz, Maliye İdaresi lehine sonuçlanabilecektir. (Küçük ihtimal diyoruz. Çünkü Danıştay'ın bu tür türev gelirleri ile ilgili genel tutumu, bu türev gelirlerin asıl gelirin tabi olduğu hükümlere tabi tutulması gerektiği yolundadır.)

Davanın, söz konusu Tebliğ hükmünün iptali ile sonuçlanması 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.

İptal talebinin nihaî olarak reddedilmesi halinde ise Vergi İdaresi, geçmiş dönemler de dâhil, tebliğ hükmüne rağmen istisnadan yararlandırılmış olan gelirler üzerinden cezalı olarak tarhiyat yapmaya devam edecektir.

Ekteki karara konu dava ile ilgili gelişmeleri ayrıca Sirkülerle duyurmaya devam edeceğiz.

Saygılarımızla.

T.C.  
DANIŞTAY  
DÖRDÜNCÜ DAİRE  
Esas No:2005/1890

Davacı ve Yürütmenin Durdurulmasını İsteyen : .....

Vekili : .....

Davalı : Maliye Bakanlığı ANKARA

İstemin 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 açılan dava sonuçlanıncaya kadar yürütmenin durdurulması isteminden ibarettir.

Savunmanın Özeti : Yasa hükümlerinin daha anlaşılır hale getirilmesi ve ortaya çıkan tereddütlerin giderilmesi amacıyla, 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununda 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanuna uygun olarak yayımlanan Genel Tebliğe karşı açılan davanın ve yürütmenin durdurulması isteminin reddi gerektiği savunulmuştur.

Tetkik Hakimi ..... Düşüncesi : Dava dilekçesinde ileri sürülen nedenler ve uyuşmazlığın niteliğine göre, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 27 nci maddesi hükmü uyarınca yürütmenin durdurulmasına ilişkin istemin kabulü gerektiği düşünülmektedir.

Danıştay Savcısı ..... Düşüncesi : Yürütmenin durdurulmasına karar verilebilmesi için, 2577 sayılı Yargılama Usulü Kanunu’nun 27 nci maddesinde öngörülen koşulların gerçekleşmediği anlaşıldığından, istemin reddi gerekeceği düşünülmektedir.

#### TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Dördüncü Dairesince gereği görüldü :

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 27 nci maddesinin 1 inci fıkrasının 2 numaralı bendinde, Danıştay veya idari mahkemelerin, idari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkansız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda gerekçe göstererek yürütmenin durdurulmasına karar verebilecekleri belirtilmiştir.

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu’nun muafiyet ve teşvikler başlıklı 6 ncı 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 faaliyette 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 Tebliği’nin 2.1.1 inci maddesinin 1 inci 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 ya da iş merkezi serbest bölgelerde olan mükelleflerin, bölgeler dışında yürüttükleri faaliyetlerden elde ettikleri kazançların istisna kapsamında olmadığı ifade edilmiş, aynı maddenin iptali istenen 2 nci 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 gelirlere teşmil edilmesi mümkün değildir. Bununla birlikte, serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkı gelirleri istisna kapsamında değerlendirilecektir” şeklinde düzenleme getirilmiştir.

Antalya serbest bölgesinde faaliyet gösteren davacının, söz konusu istisnadan sadece esas faaliyet konusu nedeniyle elde edilen kazançları nedeniyle yararlanabileceği, bankalardan elde edilen faiz gelirlerinin menkul sermaye iradı niteliğinde olması nedeniyle esas faaliyet kazancı olarak düşünülmemeyeceği ve vergiye tabi olduğu ileri sürülerek ve yukarıda belirtilen Genel Tebliğ uyarınca bu kazançları üzerinden geçici vergi tahakkuk ettirilmiştir. Davacı, tahakkuku dava konusu etmemiş, tahakkukun dayanağı 85 seri no.lu Genel Tebliğin 2.1.1 inci maddesinin 2 nci 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 Kanunu’nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. Gelir Vergisi Kanunu’nun 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, belirtilen maddelerde gelir türleri açısından bir ayrıma gidilmemiştir. Yine aynı Kanunu’nun 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 esas faaliyetin ayrılmaz bir unsuru olması vasfını değiştirmemektedir. Sermayenin veya nakillerinin 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 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 öngörülmemen bir sınırlama getirilmiştir.

Açıklanan nedenlerle olayda, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 27 nci maddesinin 1 inci fıkrasının 2 numaralı bendinde öngörülen şartların oluştuğu sonucuna ulaşıldığından teminat aranmaksızın yürütmenin durdurulmasına ve yürütmenin durdurulması harcı peşin alındığından ayrıca harç alınmasına yer olmadığına 13.7.2006 gününde oyçokluğuyla karar verildi.

Başkan	Üye	Üye	Üye	Üye
M.Engin Kumrulu	Z. Nurhan Yücel	T.Anıl Genç	Ayper Göktuna	M.Zeki Çelebioğlu
				X