SERBEST BÖLGE ŞUBESİNE TAHSİS EDİLEN SERMAYENİN ENFLASYON DÜZELTMESİ

Ahmet İlker ÇATAK[*]
Vergi Başmüfettişi

Müslüm KAYMAZ[**]
Vergi Başmüfettişi

ÖZET

3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu[***] *ile müteşebbislere çeşitli teşvik ve avantajlar sağlanmaktadır. Merkezi Türkiye'de bulunan ve aynı zamanda serbest bölgede de şubesi olan şirketler tarafından serbest bölgedeki şubeleri için sermaye tahsis etmelerinin enflasyon düzeltmesine konu olup olmayacağı yazımızın konusunu oluşturmaktadır.*

Anahtar Kelimeler: İzaha Davet, İhtirazi Kayıt, Vergi İndirimi, Mali Tatil

[*] Vergi Başmüfettişi, ORCID ID: 0009-0002-5344-904X

[**] Vergi Başmüfettişi, ORCID ID: 0000-0002-9973-2564

[***] 15.06.1985 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

GİRİŞ

3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu kapsamında mükellefler serbest bölgelerde bazı vergi teşvik ve istisnalarından yararlanarak faaliyette bulunabilmektedirler. Serbest bölgelerde elde edilen kazançların vergi kanunları karşısında istisna ve teşviklerden yararlanabilmesi için vergi mevzuatında belirlenen yükümlülüklerin yerine getirilmesi gerekmektedir.

Ayrıca Serbest Bölgeler Kanunu'nda da bölgede gerçekleştirilecek faaliyetlere ilişkin özel düzenlemeler bulunmaktadır. Mükelleflerin bu şartlara da riayet etmesi gerekmektedir.

1. Serbest Bölgelerde Şube Açılması

3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun 6'ncı maddesinde serbest bölgenin tanımı yapılmış olup madde metni aşağıdaki gibidir;

"Serbest bölgeler, Türkiye Gümrük Bölgesinin parçaları olmakla beraber; yer ve sınırları Cumhurbaşkanınca belirlenmiş, serbest dolaşımda olmayan eşyanın herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmaksızın ve serbest dolaşıma sokulmaksızın, gümrük mevzuatında öngörülen haller dışında kullanılmamak ya da tüketilmemek kaydıyla konulduğu, ithalat vergileri ile ticaret politikası önlemlerinin ve kambiyo mevzuatının uygulanması bakımından Türkiye Gümrük Bölgesi dışında olduğu kabul edilen ve serbest dolaşımdaki eşyanın bir serbest bölgeye konulması nedeniyle normal olarak eşyanın ihracına bağlı olanaklardan yararlandığı yerlerdir."

Madde metninden de anlaşılacağı üzere, serbest bölgeler; ülkenin siyasi sınırları içeresinde kalmakla beraber sanki ülke sınırları dışındaymış gibi bazı teşviklere ve avantajlara sahiptir. Yurt içinde olmalarına rağmen kendilerine özel bir statü tanınarak, gümrük bölgesi dışının sahip olduğu vergi, kambiyo ve ticaret politikası avantajlarından faydalanabilmeleri imkânı getirilmiştir.

Mükellefler serbest bölgelerde işletme kurabilecekleri gibi Türkiye sınırları içerisindeki bir işletmenin şubesini serbest bölgede açmak suretiyle de bölgede faaliyet gösterebilirler. Bu durumda mükellefler serbest bölgedeki şubenin muhasebe kayıtları ile merkezin kayıtlarını ayrı ayrı takip etmek zorundadırlar.

Gelir İdaresi Başkanlığının "Serbest bölge işlemleri için ayrı defter tasdiki gerekip gerekmediği ile belge ve kayıt düzeni hk." Konulu 18/11/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.18.02-105[8775]-1017 sayılı özelgesinde özetle aşağıdaki açıklamalar yer almaktadır;

"İlgi özelge talep formunuzda; ... Vergi Dairesi Müdürlüğünün... vergi numaralı mükellefi olduğunuzu, "/ ... " adresinde bir şube açtığınızı, henüz faaliyeti bulunmayan şubenizin faaliyetlerini ayrı

[1] 10.01.1961 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

olarak izleyebilmek amacıyla, merkezin mevcut muhasebe sistemi içinde gerekli sınıflandırmalar yapılarak, sistemimizin gerektiğinde şubenin faaliyetlerini ayrı olarak raporlayacak şekilde düzenlendiğini belirterek, serbest bölgedeki şubeniz için ayrı defter tasdik ettirmenizi gerektiren herhangi bir yasal zorunluluğun bulunup bulunmadığı ile şirketinizin serbest bölgedeki şubesi dahil bütün faaliyetlerine ilişkin bankacılık faaliyetlerinin yürütüldüğü mevcut banka hesaplarının kullanılmasının mümkün olup olmadığı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

...

Buna göre, 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ile 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği uyarınca; serbest bölgede açılan şubenizde yürütülen ve istisna kapsamında olan faaliyetlerinize ilişkin istisna 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 bu ayrımı sağlayacak şekilde Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde defter tutularak, belge ve kayıt düzenine uyulması gerekmektedir."

Dolayısıyla Türkiye'de mukim tam mükellef bir kurumun serbest bölgede şube açması halinde bu şubeye ilişkin ayrı bir defter tutmak zorunda olmadıkları ancak buna ilişkin yapılan işlemleri ayrı bir hesapta takip etmesi gerekecektir. Mükellefler, zorunluluk olmamakla beraber, isterlerse ayrı bir defter de tutabileceklerdir. Zira mükelleflerin işlemlerinin fazla olması ve takibinin zor olması durumunda, bu işlemlerin takibi açısından daha kolay ve sağlıklı olabilir. Ayrı defter tutulması durumunda 213 sayılı Vergi Usul Kanunu[1] kayıt ve tasdik hükümlerine riayet etmeleri gerekmektedir.

Mükellefler serbest bölgedeki şubeleri için bir sermaye tahsisinde bulunmaları durumunda, merkez sermayesinden ayrı muhasebeleştirmek ve takip etmek zorundadırlar.

2. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'na Göre Enflasyon Düzeltmesi

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 298'inci maddesinde yer alan tanımlara aşağıda yer verilmiştir. Buna göre;

-Parasal olmayan kıymetler; parasal kıymetler dışındaki kıymetleri,

-Parasal kıymetler; Türk Lirasının değerindeki değişmeler karşısında nominal değerleri aynı kaldığı halde satın alma güçleri fiyat hareketlerine göre ters yönde değişen kıymetleri (Yabancı paralar da parasal kıymet olarak dikkate alınır.),

-Enflasyon düzeltmesi; parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesinde dikkate alınacak tutarlarının düzeltme katsayısı ile çarpılması suretiyle, malî tablonun ait olduğu tarihteki satın alma gücü cinsinden

hesaplanmasını,

İfade etmektedir.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 298 ve Geçici 33'ncü maddeleri; 555, 560, 563 numaralı Tebliğler ve 165 ile 176 numaralı sirküler, enflasyon düzeltmesiyle ilgili usul ve esasların yer aldığı mevzuat düzenlemeleridir.

Vergi Usul Kanunu'nun "Enflasyon düzeltmesi, yeniden değerleme oranı ve yeniden değerleme" başlıklı Mükerrer 298'inci maddesinde yer alan hükümlere özetle aşağıda yer verilmiştir;

"A) Malî tablolarda yer alan parasal olmayan kıymetler aşağıdaki hükümlere göre enflasyon düzeltmesine tâbi tutulur.

1. Kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri fiyat endeksindeki artışın, içinde bulunulan dönem dahil son üç hesap döneminde %100'den ve içinde bulunulan hesap döneminde % 10'dan fazla olması halinde malî tablolarını enflasyon düzeltmesine tâbi tutarlar. Enflasyon düzeltmesi uygulaması, her iki şartın birlikte gerçekleşmemesi halinde sona erer.

Kapsama giren mükellefler, geçici vergi dönemlerinin sonu itibarıyla malî tabloları düzenlemek ve enflasyon düzeltmesi yapmak zorundadırlar. Geçici vergi dönemlerinde yukarıda belirtilen oranların tespitinde, son üç hesap dönemi yerine üçer aylık dönemlerin son ayı dâhil önceki otuz altı ay ve içinde bulunulan hesap dönemi yerine son oniki ay dikkate alınır.

Bir hesap dönemi içindeki geçici vergi dönemlerinin herhangi birinde düzeltme yapılması halinde takip eden geçici vergi dönemlerinde ve içinde bulunulan hesap dönemi sonunda da düzeltme yapılır."

Buna göre enflasyon düzeltmesi için kazancını bilanço esasına göre tespit eden gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri içinde bulunan hesap dönemi de dahil olmak üzere son üç hesap döneminde %100'den fazla ve içinde bulunulan hesap döneminde de %10'dan fazla bir fiyat endeksinde artış olması gerekmektedir.

"2. Bu maddenin uygulanmasında;

a) Parasal olmayan kıymetler; parasal kıymetler dışındaki kıymetleri,

b) Parasal kıymetler; Türk Lirasının değerindeki değişmeler karşısında nominal değerleri aynı kaldığı halde satın alma güçleri fiyat hareketlerine göre ters yönde değişen kıymetleri (Yabancı paralar da parasal kıymet olarak dikkate alınır.),

c) Enflasyon düzeltmesi; parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesinde dikkate alınacak tutarlarının düzeltme katsayısı ile çarpılması suretiyle, malî tablonun ait olduğu tarihteki satın alma gücü cinsinden hesaplanmasını,..."

Bu açıklamalara göre parasal olan ve olmayan kıymetler önem arz etmektedir. Parasal kıymetleri kısaca açıklayacak olursak yerli paranın değerindeki düşüş karşılığı satın alma gücünün korunamaması olarak

ifade edebiliriz. Yani nominal değerinin aynı kalmasına rağmen satın alma gücünün aynı kalmaması olarak da denilebilir.

3. Serbest Bölgeye Yapılan Sermaye Tahsisinde Enflasyon Düzeltmesi Uygulaması

Serbest Bölgeler Kanunu'nun ilk halinde serbest bölge açılması için sermaye tahsisi zorunlu kılınmıştır. Günümüze kadar yapılan değişiklikler ile bu zorunluluk mevzuattan çıkarılmıştır. Fakat eski mevzuata göre sermaye tahsisinde bulunarak serbest bölgede şube açan ve halihazırda faaliyetine devam eden mükellefler için enflasyon düzeltmesi kapsamında bazı uygulama durumları gelişmiştir.

Serbest bölge de faaliyette bulunan şubeye sermaye olarak konulan tutarın enflasyon düzeltmesine tabi olup olmadığı ise bu noktada ince bir detay oluşturmaktadır.

Merkezden şubeye gönderilen sermaye tutarının muhasebesel olarak kaydında (yüzde yüz oranında ortak olunduğu varsayımı ile) 245 Bağlı Ortaklıklar hesabı borçlu, 102 Bankalar hesabı ise alacaklı olacaktır. Buna karşılık olarak şube ise 102 Bankalar hesabında borçlu, 500 Sermaye hesabında ise alacaklı olarak takip edecektir.

Bu noktada önem arz eden husus ise 245 Bağlı Ortaklıklar hesabının enflasyon düzeltmesine tabi olup olmadığıdır.

1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinin Hesap Planı Açıklamaları bölümünde 245 Bağlı Ortaklıklar hesabının tanımı ve işleyişi şöyle yapılmıştır;

"İşletmenin doğrudan veya dolaylı olarak yüzde 50 oranından fazla sermaye ya da oy hakkına veya en az bu oranda yönetim çoğunluğunu seçme hakkına sahip olduğu iştiraklerin sermaye paylarının izlendiği hesaptır. Bağlı ortaklığın sahipliğinin belirlenmesinde yukarıdaki kıstaslardan, yönetim çoğunluğunu seçme hakkı, esas alınır.

İşleyişi :

Bağlı ortaklık için sermaye taahhüdünde bulunulduğunda veya hisse senedi edinildiğinde hesaba borç, ortaklık paylarının elden çıkarılmasıyla alacak kaydedilir."

Bağlı ortaklıklar hesabı yukarıdaki açıklamalar da dikkate alındığında ortaklık payının izlendiği bir hesaptır. Bu hesap parasal olmayan bir kalem gibi görünse de söz konusu hesap ile serbest bölgede yer alan şubenin sermaye tahsisinin takip edildiği bir hesap olarak kullanılmaktadır. Dolayısıyla parasal bir kıymet olduğundan söz konusu hesap enflasyon düzeltmesine tabi olmayacaktır.

Ancak serbest bölgede yer alan şubeye demirbaş sınıfında sayılabilecek makine teçhizat gibi ayni bir sermaye konulması ya da sermayenin bir kısmının nakdi bir kısmının ayni olarak tahsis edilmesi durumunda, aynı hesap koduyla deftere kaydedilip bilançolarda yer alsa dahi parasal olmayan kalemler sınıfına giren ve ayni sermaye olan makine teçhizat için enflasyon düzeltmesi yapılması, nakdi

sermayenin ise hesaplama dışında tutulması gerekmektedir.

SONUÇ

3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu kapsamında mükellefler çeşitli vergisel avantajlardan yararlanmaktadırlar. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 298'inci maddesi kapsamında da enflasyon düzeltmesinin şartların oluşması halinde yapılması gerekmektedir. Bu kapsamda mükelleflerin serbest bölgede açmış oldukları şubelere koydukları nakdi sermayeler parasal bir kıymet olduğundan enflasyon düzeltmesine tabi olmamaktadır. Ancak konulan sermayenin ayni nitelikte bir sermaye olması dolayısıyla parasal olmayan bir kıymet olması halinde durum değişmekte ve enflasyon düzeltmesine tabi olmaktadır.

KAYNAKÇA

1. 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu.

2. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu.

3. Gelir İdaresi Başkanlığının 18/11/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.18.02-105[8775]-1017 sayılı özelgesi.