

15.07.2023 TARİHİNDEN ÖNCE KURUM AKTİFİNE KAYDEDİLEN TAŞINMAZLARIN SATIŞINDAN ELDE EDİLECEK KAZANÇLAR BAKIMINDAN TAŞINMAZ SATIŞ KAZANCI İSTİSNASI

Exemption for Gains From the Sale of Immovable Properties Recorded in the Assets of the Corporation Before 15.07.2023

Kader Melis TOPÇU*

Özet

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e maddesinde kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlarının satışından doğan kazançlarının %50'lik kısmının, kurumlar vergisinden müstesna olduğu belirtilmişti. Özellikle kurumlar açısından oldukça önem arz eden bu istisna, 7456 sayılı Kanun¹ ile kaldırılmıştır. Ancak 7456 sayılı Kanunun 22. maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 16. maddede, 15 Temmuz 2023'ten önce kurumların aktifinde yer alan taşınmazlar bakımından, taşınmaz satış kazancı istisnasının %25 olarak uygulanmasına devam edeceği hüküm altına alınmıştır. Taşınmaz satış kazancı istisnasının 15.07.2023 tarihinden önce kurum aktifine kaydedilen taşınmazlar bakımından uygulanabilecek olması, yüksek enflasyon nedeniyle ortaya çıkan fiktif kârlara maruz kalmak istemeyen kurumlar bakımından istisnanın öneminin korunmasına sebep olmuştur. Bu nedenle bu çalışmada öncelikle taşınmaz satış kazancı istisnası hakkında bilgi verilecek ve anılan istisnaya ilişkin vergi idaresinin uygulaması vergi idaresinin özelgeleri göz önünde tutularak incelenecektir.

Anahtar Kelimeler: Kurumlar vergisi, istisna, taşınmaz, trampa, hasılat paylaşımı inşaat sözleşmesi.

Abstract

Article 5/1-e of the Corporate Tax Law No. 5520 stipulated that 50% of the gains arising from the sale of immovable properties held in assets for at least two full years are exempt from corporate tax. This exception, which is particularly important for corporations, was abolished by Law No. 7456. However, in the Provisional Article 16 added to the Corporate Tax Law by Article 22 of Law No. 7456, it is stipulated that in the sale of immovable properties included in the assets of the corporations before July 15, 2023, the immovable gain exemption will continue to be applied as 25%. The fact that the immovable property sales gain exemption can be applied for immovable properties recorded in the assets of the corporation before 15.07.2023 has caused the exemption to maintain its importance for corporations that do not want to be exposed to fictitious profits arising from high inflation. For this reason, in this study, firstly, information will be given about the immovable property sales gain exemption and the practice of the tax administration

➤ Bu makale Etik Kurul iznine tabi değildir/This article is not subject to Ethics Committee permission.

➤ Makale Geliş Tarihi/Article Received Date: 24.06.2023

➤ Yayın Kurulu Kabul Tarihi/Editorial Board Acceptance Date: 28.09.2023

* Dr. Öğr. Üyesi, Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Kamu Hukuku Bölümü, Mali Hukuk Anabilim Dalı, kademelistopcu@gmail.com, <https://orcid.org/0000-0001-6912-5301>.

¹ Resmî Gazete tarih ve sayı: 28.07.2023- 32262



regarding the aforementioned exemption will be examined by taking into consideration of the tax administration's special instructions.

Keywords: Corporate tax, exemption, immovable property, barter, revenue sharing construction contract.

GİRİŞ

“*Kamusal gereksinmelerin karşılanması amacıyla özel kesimden kamu kesimine hukuksal zor altında, karşılıksız ve kesin olarak yapılan parasal bir aktarım*”² olarak tanımlanabilecek verginin asli ve öncelikli amacı, kamu harcamalarını finanse etmektir. Ancak müdahaleci devlet anlayışıyla birlikte makroekonomik istikrarın sağlanması, gelir dağılımındaki eşitsizliğin önüne geçilmesi ve büyüme ve kalkınmanın sağlanması gibi hedefler de vergilemenin ve vergi politikasının öncelikleri arasına girmiştir.³ Bu kapsamda günümüzde birçok ülke, özel kesim yatırımlarını teşvik ederek kalkınma ve büyümeyi sağlamak ve aynı zamanda bölgesel ve sektörel gelişmişlik farklılıklarını minimize etmek için vergileri bir araç olarak kullanmaktadır.⁴

Özellikle iktisadi etkinlik ve verimlilik bakımından özel kesimin kamu kesimine göre çok daha etkin olduğu gerçeğinin farkında olan ülkeler, vergileri özel kesim yatırımlarının özendirilmesinde bir araç olarak kullanmış ve bu durum da teşvik edici vergi politikalarının önemini ve vergisel teşvik araçlarının kullanımını artırmıştır. Genellikle gelişmekte olan ülkeler tarafından kalkınma için önemli bir dış finansman kaynağını temsil eden yabancı yatırımları ülkeye çekmek için de kullanılan vergi teşvikleri,⁵ vergi tatili, yatırım indirimi, amortisman rejimi şeklinde olabileceği gibi vergi harcamalarının önemli bir bölümünü oluşturan muafiyet ve istisna şeklinde de olabilmektedir. Nitekim 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun “*Mükellefiyet*” kısmının ve “*Muafiyet ve İstisnalar*” başlıklı ikinci bölümünde kurumlar vergisi mükellefleri için oldukça önem arz eden muafiyet ve istisnalara yer verilerek birçok kurum ve kurum kazancı, Kanun'da belirlenmiş koşul ve sınırlarla kurumlar vergisi kapsamına dahil edilmemiştir.⁶

Kurumlar vergisi kapsamında istisna edilen kazançlar, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu bu istisnalardan biri de anılan Kanun'un 5/1-e maddesinde yer alan ve kurumların en az iki yıl süre ile aktiflerinde yer alan taşınmazların satışından doğan kazançlarının %50'lik kısmını⁷ kurumlar vergisinden istisna eden taşınmaz satış kazancı istisnasıydı. Söz

² Selim Kaneti, *Vergi Hukuku*, (1. Bası, Özdem Kardeşler, 1986/1987) 4.

³ Hüseyin Şen ve İsa Sağbaşı, *Vergi Teorisi ve Politikası* (4. Bası, Barış Arıkan 2020) 393.

⁴ ibid 405.

⁵ OECD, *Tax Incentives and the Global Minimum Corporate Tax*, (1. Bası, OECD 2022) 11.

⁶ Kurumlar vergisi mükelleflerine yönelik muafiyet ve istisnalara, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu dışında diğer birçok kanunda da yer verilmiştir.

⁷ 05.12.2017 yılından önce yapılan taşınmaz satışlarının %75'lik kısmı kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

konusu bu istisna, 7456 sayılı 6/2/2023 Tarihinde Meydana Gelen Depremlerin Yol Açtığı Ekonomik Kayıpların Telafisi İçin Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi İhdası ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile kaldırılmıştır. Ancak 7456 sayılı 6/2/2023 Tarihinde Meydana Gelen Depremlerin Yol Açtığı Ekonomik Kayıpların Telafisi İçin Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi İhdası ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 22. maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 16. maddede, 15.07.2023 tarihinden önce kurumların aktifinde yer alan taşınmazların satışı durumunda söz konusu taşınmaz satış kazancı istisnasının %25 olarak devam edeceği hüküm altına alınmıştır. Bu bağlamda 15.07.2023 tarihinden önce kurumların aktifine kaydedilen taşınmazlar bakımından taşınmaz satış kazancı istisnası uygulanmaya devam edecek ancak istisna oranı % 25 olarak uygulanacaktır.⁸

I. TAŞINMAZ SATIŞ KAZANCI İSTİSNASININ AMACI

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun gerekçesinde taşınmaz satış kazancı istisnasının amacı, *"kurumların bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerde daha etkin bir şekilde kullanılmasına olanak sağlanması ve kurumların mali bünyelerinin güçlendirilmesi"* şeklinde belirtilmiştir. Mezkûr istisnaya yer veren 5/1-e maddesinde ise taşınmaz satış kazancı istisnasının uygulanması kapsamında böyle bir amacın gerçekleşmesi bir koşul olarak öngörülmemiştir. Ancak 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Tebliği'nin 5.6.2.4.1. bölümünde, gerekçede yer alan açıklama esas alınarak istisnadan yararlanılabilmesi için satış işleminden bir kazanç elde edilerek satışı yapan kurumun mali yapısında bir iyileşmenin olması gerektiği belirtilmiştir. Bu nedenle vergi idaresi, aktifte kayıtlı taşınmazların para karşılığı olmaksızın devir ve temlik ile trampa gibi işlemlerin istisna kapsamında olmadığını belirtmektedir.

*"...Özelge talep formunuz ekinde yer alan faturaların incelenmesinden, şirketinizce satın alınan otobüslerin 06.02.2018 tarihli ve 23.02.2018 tarihli faturalarla şirketinize fatura edildiği; tarla vasıflı taşınmazların da 30.03.2018 tarihinde şirketinizce ...' ye fatura edildiği anlaşılmıştır. Buna göre, esas faaliyeti taşımacılık olan şirketinizin tarla vasıflı taşınmazları otobüs niteliğindeki taşıtlarla trampa etmesinden doğan kazancın anılan Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan istisnaya konu edilmesi mümkün değildir."*⁹

Söz konusu bu yaklaşımın haksız olduğunu düşünmekteyiz. Şöyle ki; Anayasa'nın 73. maddesinde düzenlenen vergilerin yasallığı ilkesi, temel hak

⁸ Çalışmanın bundan sonraki kısmında, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e maddesine yapılan atıflar, anılan düzenlemenin 7456 sayılı Kanun ile değiştirilmeden önceki şekline yapılacaktır.

⁹ Antalya Vergi Dairesi Başkanlığının 12.08.2020 tarih ve 49327596-125.05[KVK.2019.ÖZ.36]-E.124405 sayılı özelgesi.



ve özgürlüklerin sınırlandırılmasına ilişkin genel ilkeleri düzenleyen Anayasa'nın 13. maddesi ve mülkiyet hakkına yönelik müdahalelerin bir kanuna dayanmasını zorunluluk olarak öngören Anayasa'nın 35. maddesi, kanun dışında herhangi bir düzenleyici işlem ile getirilen sınırlamaları, kamu yararı bulunsa bile Anayasa'ya aykırı kılmaktadır.

Ayrıca, yürütmenin klasik düzenleme yetkisi, idarenin yasallığı ilkesi içerisinde sınırlı ve tamamlayıcı bir yetki durumundadır. Anayasa'da belirtilen kimi ayrık durumlar dışında yasalarla düzenlenmemiş bir alanda yürütmenin öznel hakları etkileyen bir kural koyma yetkisi bulunmamaktadır.¹⁰ Bu bağlamda idarenin, mülkiyet hakkına yönelik bir müdahale niteliği taşıyan vergisel alanda tebliğ ile düzenleme yapma yetkisi, ancak temel esaslar, ilkeler ve genel çerçeve kanunla belirlendikten ve kanunla yetkilendirme yapıldıktan sonra uzmanlık ve idare tekniğine ilişkin konuların belirlenmesi ile sınırlı¹¹ olup; bu yetki, ilgili kanun maddesinin uygulanmasıyla ilgili usul ve yöntemlerin belirlenmesine ve özellikle vergi kayıp ve kaçığını engellemeye yöneliktir. Bu nedenle söz konusu bu yetki, idareye vergi yasalarını salma, gerçekleştirme, muafiyet, istisna, indirim ve oranlara ilişkin hükümlerinde herhangi bir değişiklik yapma yetkisini vermemektedir.¹²

İlgili kanun maddesinin gerekçesinde anılan açıklamanın bulunması da yürütmenin söz konusu düzenlemesinin Anayasa'ya aykırılığını ortadan kaldırmamaktadır. Zira bir kanun maddesi yorumlanırken yasa koyucunun yasanın iradesinin yapıldığı andaki iradesinin ve amacının araştırılması bir tarihi yorum yöntemi olup, bu yoruma kanun maddesinin lafzından bir anlam çıkartılamayan veya çıkartılan anlamın kuşkuyla ve duraksamaya yol açtığı durumlarda başvurulabilmektedir.¹³ Bu bağlamda yasanın gerekçesini esas alarak bir kanun maddesinin kapsamını daraltmak mümkün değildir.

Önemle belirtelim ki yürütmenin söz konusu bu düzenlemesi, devir ve trampanın satış hükmünde olduğunu düzenleyen 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 328. maddesiyle ve "elden çıkarma" deyiminin trampayı da kapsadığını belirten 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun "Değer Artışı Kazancı" başlıklı mükerrer 80. maddesiyle de çelişmektedir.¹⁴

¹⁰ Anayasa Mahkemesi, 1991/37, 15.10.1991.

¹¹ Anayasa Mahkemesi, 2014/13518, 26.10.2017.

¹² Anayasa Mahkemesi, 1990/29, 15.10.1991.

¹³ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan ve Cenker Göker, *Vergi Hukuku* (29. Bası, Turhan 2020) 27.

¹⁴ Elden çıkarma kapsamında gayrimenkullerin trampa yoluyla devri de yer aldığından, idare, trampa yoluyla yapılan satışlarda Gelir Vergisi Kanunu'nun değer artış kazancına ilişkin hükümlerin uygulanması gerektiğini belirtmektedir. Bkz. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 19.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK mük.80-1351 sayılı özeldesesi.

A. KAT KARŞILIĞI ARSA DEVRİ SÖZLEŞMESİ İLE YAPILAN SATIŞLARDA TAŞINMAZ SATIŞ KAZANCI İSTİSNASININ UYGULANABİLİRLİĞİ

1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 5.6.2.4.1 bölümünde kat karşılığı arsa devri, trampa işlemine örnek olarak gösterilmiş ve bu gibi durumlarda taşınmaz satış kazancı istisnasının uygulanmayacağı belirtilmiştir. Söz konusu bu düzenleme doğrultusunda vergi idaresi de kat karşılığı arsa devri sözleşmeleri kapsamında yapılan işlemleri, hatalı bir yaklaşımla bir trampa işlemi olarak nitelendirmekte ve bu nedenle istisnanın uygulanmayacağını belirtmektedir.

“... kat karşılığı yapmış olduğunuz arsa devri bir mal veya hakkın başka bir mal veya hak ile değiştirilmesini ifade eden trampa işlemi sayıldığından söz konusu istisna hükmünden yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.”¹⁵

“... Yukarıdaki hüküm ve açıklamalara göre, kooperatifinizin aktifinde kayıtlı arsanın “Düzenleme Şeklinde Gayrimenkul Satış Vaadi Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesi”ne istinaden bir inşaat firmasına devri, trampa (bir malın başka bir mal-la değişimi) mahiyetinde olduğundan, bu işlemin Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-e maddesinde yer alan kurumlar vergisi istisnası kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Dolayısıyla, bahse konu taşınmaz devri sonucu oluşan kazancın kooperatifinizin kurum kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.”¹⁶

Oysaki; mal değişim(trampa) sözleşmelerinde, bir mal başka bir mal ile değiştirilirken taraflar arasında malların mübadelesi gerekli ve yeterli olup değişime konu malların niteliğinde herhangi bir değişiklik olmamaktadır; kat karşılığı inşaat sözleşmelerinde ise arsa sahibinin arsası üzerindeki mülkiyeti kişisel olmaktan çıkmakta ve müşterek mülkiyet hükümlerine göre arsa payı oranında diğer kat malikleri ile paydaş durumuna gelmektedir.¹⁷ Bu bağlamda *“bir kişinin kat edinme karşılığında arsasını müteahhide vermesi, hukuki açıdan birçok işlemi içeren ve arsanın değerlendirilmesi amacına yönelik Kat Mülkiyeti Kanunu hükümlerinin de uygulanmasını gerektiren tamamen kendine özgü(sui generis) bir hukuki muamele olarak nitelendirilebilir.”¹⁸*

Söz konusu bu açıklamalardan da anlaşılacağı üzere idarenin kat karşılığı arsa devri sözleşmelerinin bir trampa sözleşmesi olduğu gerekçesine dayanarak elde edilen kazancı istisna kapsamında görmeyen yaklaşımının hatalı olduğunu belirtmemiz gerekmektedir.

¹⁵ Gaziantep Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 04.10.2013 tarih ve 16700543-125-57 sayılı özelgesi.

¹⁶ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 09.05.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-1578 sayılı özelgesi.

¹⁷ Danıştay 4 D, 2017/ 3387, 27.02.2020.

¹⁸ Danıştay 4 D, 2017/3387, 27.02.2020.



B. TAŞINMAZIN BORÇ KARŞILIĞI VEYA KAMULAŞTIRMA YOLU İLE DEVREDİLDİĞİ DURUMLARDA TAŞINMAZ SATIŞ KAZANCI İSTİSNASININ UYGULANABİLİRLİĞİ

1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Tebliği'nin 5.6.2.4.1. bölümünde, istisnaya konu olabilecek değerlerin borç karşılığı olarak rızaen veya icra yoluyla devredilmesi durumunda ve taşınmazların kamulaştırılması yoluyla devrinde, mezkûr istisnanın uygulanabileceği belirtilmiştir.

“...Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, iki tam yıldan fazla süreyle şirketiniz aktifinde kayıtlı olan, tapu senedinde üç ahır bir samanlığı olan bahçeli kargir ev olarak nitelendirilen ve hayvan yetiştirme faaliyetine tahsis edilen yerin 15.122,15 m²'lik kısmının 26.01.2015 tarihinde kamulaştırılması nedeniyle elde edilen kazancın %75'lik kısmının, Kurumlar Vergisi Kanununun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan diğer şartları da sağlamanız kaydıyla, kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmaktadır.”¹⁹

II. İSTİSNADAN YARARLANACAK OLANLAR

Kurumlar vergisi taşınmaz satış kazancı istisnasından yararlanma bakımından tam veya dar mükellefler arasında herhangi bir ayırım yapılmamıştır. Bu nedenle hem tam mükellefler hem de dar mükellefler söz konusu istisnadan yararlanabilir. Ancak 1 Seri No'lu Kurumlar Vergi Genel Tebliği'nin 5.6.2.3.4 bölümünde yer alan düzenleme gereğince taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları istisna kapsamındaki değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır.

III. İSTİSNA UYGULANMASINA KONU OLABİLECEK TAŞINMAZLAR

Taşınmaz satış kazancı istisnasına ilişkin düzenlemede, sadece “kurumların en az iki tam yıl süre ile aktiflerinde yer alan” ifadesi kullanılmış olup; taşınmaz tanımları ve kapsamı konusunda bir açıklamaya yer verilmemiştir.²⁰ Ancak 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin “5.6.2.2.1 “Taşınmazlar” başlıklı bölümünde, istisnaya konu olan taşınmazların Türk Medeni Kanunu'nda taşınmaz olarak tanımlanan ve esas niteliği bakımından bir yerden başka bir yere taşınması mümkün olmayan dolayısıyla yerinde sabit olan mallar olduğu açıklamasına yer verildikten sonra bu niteliği haiz taşınmazların Türk Medeni

¹⁹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 08.09.2017 tarih ve 62030549-125[5-2015/237]-279599 sayılı özeliği.

²⁰ 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Gerekeesi'nde “İstisnaya konu olan taşınmazlar; Türk Medeni Kanunu'nda yer alan “Taşınmaz” olarak tanımlanan, esas niteliği bakımından bir yerden başka bir yere taşınması mümkün olmayan, dolayısıyla yerinde sabit olan mallardır. Bunlar Türk Medeni Kanununun 704 üncü maddesinde, arazi, tapu siciline ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar, kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler; olarak sayılmıştır. Taşınmazların bu istisnaya konu edilebilmesi için Medeni Kanunun 705 İnci maddesi gereğince kurum adına tapuya tescil edilmiş olmaları gerekmektedir.” şeklinde bir açıklama yer almıştır.

Kanunu'nda arazi, tapu siciline ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar ile kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler olduğu belirtilmiştir. Söz konusu bu düzenleme gereğince Türk Medeni Kanunu'nun taşınmazla ilişkin hükümlerinin irdelenmesi gerekmektedir.

A. TÜRK MEDENİ KANUNU'NA GÖRE GÖRE TAŞINMAZIN TANIMI

Türk Medeni Kanunu'nun 704. maddesinde taşınmazla ilişkin bir tanıma yer verilmemiş ancak taşınmaz mülkiyetinin konusu şöyle belirlenmiştir: Arazi, tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar ve kat mülkiyetine kayıtlı bağımsız bölümler.²¹

Söz konusu düzenlemeden de anlaşılacağı üzere nelerin taşınmaz mülkiyetine konu olabileceği birer birer sayılarak sınırlama yapılmıştır. Bu nedenle özel yasalarda ekonomik nitelikteki bazı gereksinimler nedeniyle bazı taşınmazların taşınmaz olarak sayılması,²² anılan taşınmazların Medeni Kanun ve dolaşısıyla taşınmaz satış kazancı istisnası bakımından da taşınmaz olarak kabul edilmesini gerektirmemektedir. Yine Medeni Kanun'a göre taşınmaz sayılan bir eşyanın diğer Kanunlar bakımından taşınmaz mülkiyeti hükümlerine bağlı tutulmamış olması²³ durumunda da taşınmaz satış kazancı istisnası kapsamında esas alınması gereken Medeni Kanun hükümleridir.²⁴ Bu bağlamda Vergi Usul Kanunu'nun 269. maddesi uyarınca gayrimenkul gibi değerlendirilen ancak Medeni Kanun uyarınca taşınmaz olarak tanımlanmayan iktisadi kıymetlerin istisnaya konu edilmesi mümkün değildir.

²¹ 743 sayılı mülga Medeni Kanun'dan farklı olarak 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nda madenler, taşınmaz mülkiyetinin konusu dışında bırakılmıştır.

²² Mustafa Reşit Karahasan, *Yeni Türk Medeni Kanunu Eşya Hukuku 1. Cilt* (1.Bası, Beta 2002) 468.

²³ 4721 sayılı Türk Medeni Kanun'un 684 ve 685. maddeleri uyarınca bir toprak üzerindeki ürünler o toprağa bağlı olduğundan ayrıca haczedilememesi gerekirken 2004 sayılı İcra İflas Kanunu'nun 84. maddesiyle yetişmiş ürünlerin haczi için taşınmaz haczinden ayrı kurallar öngörülmüştür.

²⁴ 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 936. maddesinde, sicile kayıtlı olup olmadığına bakılmaksızın bütün gemilerin Ticaret Kanunu ve diğer Kanunlar kapsamında taşınmaz eşya hükmünde olduğu belirtilerek gemilerin taşınmaz olduğu ayrıca hükme bağlanmıştır. Ancak 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu 937/1'de "*Bu Kanunda, İcra ve İflas Kanununun taşınmazlara ilişkin hükümlerine tabi olacağı açıkça bildirilen gemiler hakkında 936'ıncı madde hükmü uygulanmaz*" düzenlemesi yer almıştır. Söz konusu bu düzenleme, gemilerin hukuki niteliğinin taşınmaz olduğu şeklinde bir anlaşılmaya elverişli görülmeyle birlikte 2004 sayılı İcra İflas Kanunu veya diğer bazı Kanunlarda taşınmazlara ilişkin hükümlerin uygulama kapsamına gemilerin alınması, gemilerin hukuki niteliğini değiştirmemekte ve böylece geminin taşınmaz niteliği devam etmektedir. Bkz. Yasin Yavşan, *Gemi Mülkiyetinin Hukuki İşlem Dışı Yollarla Kazanılması*, (İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi 2021)15-16.

Gemiler taşınmaz mülkiyetine konu olmadığı için gemilerin satışından elde edilen kazancın, satış kazancı istisnası kapsamında kalmayacağı izahtan varededir. Ancak 4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu'nun 12. maddesi uyarınca Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar, gelir ve kurumlar vergileriyle fonlardan istisnadır.

B. TÜRK MEDENİ KANUNU'NA GÖRE GÖRE TAŞINMAZIN KAPSAMI

Türk Medeni Kanun'un mülkiyet hakkının kapsamı kenar başlığı altında, bütünüleyici parçalara, doğal ürünlere ve eklentilere yer verilmiştir.

1. Bütünüleyici Parça

Medeni Kanun'un 684. maddesinde, bir şeye malik olan kimsenin, o şeyin bütünüleyici parçalarına da malik olacağı düzenleme altına alındıktan sonra bütünüleyici parçanın tanımı yapılmıştır: *“Bütünüleyici parça yerel adetlere göre asıl şeyin temel unsuru olan ve o şey yok edilmedikçe, zarara uğratılmadıkça veya yapısı değiştirilmedikçe ondan ayrılmasına olanak bulunmayan parçadır.”* Söz konusu bu tanım uyarınca bir şeyin diğer bir şeyin bütünüleyici parçası haline gelmesi, iki şarttan birinin gerçekleşmesine bağlıdır. Bunlar; sıkı bağlantı dolayısıyla temel unsur haline gelme ve yerel adetlere göre temel unsur sayılmasıdır.²⁵

Medeni Kanun uyarınca bazı şeyler, bu şartlar aranmadan da bütünüleyici parça addedilmiştir. Şöyle ki Medeni Kanun'un 718/2. maddesinde mülkiyetin kapsamına yasal sınırlamalar saklı kalmak koşuluyla yapıların, bitkilerin ve kaynakların da gireceği belirtilmiş ve yine anılan Kanun'un 685. maddesinde de bir şeyin malikinin onun ürünlerinin de maliki olacağı belirtilerek doğal ürünler asıl şeyden ayrılınca kadar asıl şeyin bütünüleyici parçası addedilmiştir. Bu nedenle arazi üzerindeki bina ve ağaçlar sıkı bağlantı dolayısıyla temel unsur haline gelme ve yerel adetlere göre temel unsur sayılma şartları aranmadan arazinin bütünüleyici parçası sayılmaktadır.²⁶ Ancak vergi idaresinin söz konusu kanun maddesini dikkate almadan arazi üzerindeki ağaçları, bütünüleyici parça olarak kabul etmeyen ve bu nedenle ağaçlara isabet eden satış bedelinin istisna kapsamında olmadığı yönünde özeldesini bulunmaktadır.

“... Arazi üzerinde bulunan ağaçlar, taşınmazın bütünüleyici parçası olmadığından, söz konusu kamulaştırma bedelinin ağaçlara isabet eden kısmının Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.”²⁷

Sıkı bağlantı dolayısıyla bütünüleyici parça haline gelme durumunda asıl şeye bağlanan şeyin ayrılması asıl şeye zarar vermektedir. Asıl şey ile bağlanan şey arasındaki maddi bağlantının bu denli sıkı olduğu bir durumda bağlanan eşya, temel unsur haline gelmiş ve bütünüleyici parça vasfını kazanmış ve eşya bir bütün olarak ekonomik bir hizmet ifa eder hale gelmiştir.²⁸

²⁵ Kemal Oğuzman, Özer Seliçi ve Saibe Özdemir Oktay, *Eşya Hukuku* (10. Bası, Filiz 2004) 230-231.

²⁶ İbid 232.

²⁷ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 09.03.2015 tarih ve 62030549-125[5-2013/222]-397 sayılı özeldesini.

²⁸ Oğuzman, Seliçi ve Özdemir Oktay (n 25) 230.

Sıkı bağlantı dolayısıyla bütünleyici parçanın söz konusu olduğu bir durumda, taşınmaz satış kazancı istisnasının bütünleyici parçayı da kapsamaması söz konusudur. Nitekim 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde de taşınmaz tanımına bütünleyici parçaların da gireceği belirtildikten sonra, “İstisna uygulaması sabit üretim vasıtası niteliğindeki makineler açısından değerlendirildiğinde, makinelerin sökülmesi gerektiği zaman bina tahrip olacak veya zarar görecektir ise bu makineler binanın bütünleyici parçası olarak kabul edilecektir.” açıklamasına yer verilerek temelde sıkı bağlantı dolayısıyla bir şeyin bütünleyici parçası haline gelen şeyin de mezkûr istisnadan yararlanacağı belirtilmiştir.

Yerel adetlere göre bütünleyici parça haline gelmenin söz konusu olduğu bir durumda ise asıl şey ile bütünleyici parça arasındaki bağlantı çok sıkı olmasa bile asıl şey ile bütünleyici parça arasındaki ekonomik bir bağlılık söz konusudur. Diğer bir deyişle asıl şey ile bütünleyici parça, tahsis edildikleri ekonomik amacı gerçekleştirecek bir ekonomik birliği teşkil etmekte olup bütünleyici parçanın asıl şeyden ayrılması asıl şeyin ekonomik bakımdan tahsis amacını sağlayamayacak duruma gelmesine neden olmaktadır.²⁹ Böyle bir durumda da taşınmaz satış kazancı istisnası kapsamına bütünleyici parçanın da gireceği muhakkaktır. 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Tebliği'nde de bu durum, “Aynı şekilde, bina ile birlikte bir bütün oluşturan ve birbirinden ayrılmaları halinde istenilen faydayı sağlamayacak durumda olan makineler de binanın bütünleyici parçasıdır. Bunlara örnek olarak transformatörler; kazanlar; zemine rapte edilen türbinler sayılabilir.” açıklamasına yer verilerek kabul edilmiştir.

Anılan Tebliğ'in devam eden bölümünde “Ancak, taşınmazın zeminine veya duvara sabitlenmiş olmakla birlikte münferiden veya toplu olarak sökülüp satılması mümkün olan ve bu takdirde işletmenin sınai olma vasfını değiştirmeyen ve üretimi de aksatmayan makine ve benzeri aletler bütünleyici parça niteliğinde değerlendirilemeyeceğinden bunların satışından doğan kazanç, istisnadan yararlanamayacaktır.” şeklinde bir açıklamaya da yer verilmiştir. Bizce bu şekilde genel bir kural koymak yerinde değildir. Zira daha önce de belirttiğimiz üzere burada sadece önemli olan asıl şeye bağlanan şeyin münferiden satılmasının mümkün olup olmadığı değildir. Yerel adetlere göre bütünleyici parça sayılmanın söz konusu olduğu bir durumda, yerel adetlere göre durumun tespit edilmesi hatta bazı durumlarda bağlantıyı belirlemek için bağlanan şeyi birleştirenin iradesinin belirlenmesi bile gerekli olabilecektir. Bu bakımdan bağlanan eşyanın bütünleyici parça olup olmadığının belirlenmesi-

²⁹ İbid 230. “Bilirkişilerden alınan rapor ve ek raporda, haczedilen halinde fabrikanın imalat yapamayacağı anlamına geldiği, bu sebeple fabrika içindeki makineler ile binanın beraber bütünleyici parçası olarak ifade edilmesi gerektiği...”. Bkz. Yargıtay 12 HD, 2014/8348, 15.04.2014.



ne ilişkin tespit, alanında uzman kişilerce yapılması gerekmektedir. Nitekim Yargıtay da aynı doğrultuda kararlar vermektedir.³⁰

2. Eklenti

Medeni Kanun'un 686. maddesinde eklenti "*asıl şey malikinin anlaşılabilen arzusuna veya yerel âdetlere göre, işletilmesi, korunması veya yarar sağlaması için asıl şeye sürekli olarak özgülenen ve kullanılmasında birleştirme, takma veya başka bir biçimde asıl şeye bağlı kılınan taşınır maldır.*" şeklinde tanımlanmıştır.

Bir taşınır malın diğer bir şeyin eklentisi sayılabilmesi için taşınır malın, asıl şeyin işletilmesi veya korunması veya ondan yarar sağlanması için sürekli bir tarzda özgülenmesi ve sözü geçen özgülemenin iki şey arasındaki maddi bağlantı ile dışa karşı belirli hale gelmesi ve böylece eklentinin asıl şeye tabi kılınması gerekmektedir.³¹

Bütünleyici parçaların ekonomik ve hukuksal yönden bağımsız eşya niteliği bulunmamasına karşın,³² eklentinin hukuken asıl şeyden ayrı bir varlığı bulunmaktadır. Ancak eklenti, asıl şeyin ekonomik amacına hizmet ettiğinden³³ Medeni Kanun'un 686. maddesinde, bir şeye ilişkin tasarrufların aksi belirtilmedikçe onun eklentilerini de kapsayacağı düzenlenmiştir. Bu nedenle asıl şey başkasına devredildiğinde veya asıl şey üzerinde sınırlı aynı hak kurulduğunda, istisna edilmemiş eklenti de devredilmiş veya sınırlı aynı hakka tabi kılınmış olacaktır. Aksi bir sonucun arzulanması durumunda eklentinin hariç tutulmuş olması gerekmektedir.

Medeni Kanun uyarınca asıl şeye ait tasarruf işleminin aksi kararlaştırılmış olmadıkça eklentiyi de kapsama almış olmasına karşın 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 5.6.2.2.1 bölümünde "*Taşınmaz tanımına, taşınmazın eklentisi niteliğinde olan unsurlar girmeyecektir.*" şeklinde bir düzenlemeye yer verilerek Medeni Kanun'un anılan hükümlerine koşut olmayan bir yorumla, eklentinin taşınmazın tanımı kapsamına girmeyeceği belirtilmiştir.

"...Buna göre, Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde sayılan koşulların sağlanması ve 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin Taşınmazlar Başlıklı 5.6.2.2.1. kısmında yapılan açıklamalara uygun olması halinde, kurumunuzun aktifinde kayıtlı olan gayrimenkul ile bu gayrimenkulün mütemmim cüzü niteliğinde olan sabit üretim sayılı

³⁰ "...mahkemece yapılacak iş; şikayete konu mahcuzların gerçekte TMK.nun 684 ve 686. maddelerinde açıklandığı gibi, mütemmim cüz ve teferruat niteliğinde olup olmadıkları, gerektiğinde konusunda uzman bilirkişiden alınacak rapor ile tesbit edildikten sonra...". Bkz. Yargıtay 12 HD, 2011/9250, 07.12.2010.

³¹ Oğuzman, Seliçi ve Özdemir Oktay (n 25) 236, 237.

³² Karahasan (n 22) 80.

³³ Oğuzman, Seliçi ve Özdemir Oktay (n 25) 237.

vasıtalardan satışından doğacak kazanç için maddede belirtilen istisnadan yararlanmanız mümkün olup, eklenti olarak kabul edilen kıymetlerin satışından elde edilen kazancın ise istisna hükmünden yararlanması mümkün değildir.”³⁴

Bizce yapılan satış sözleşmesinde ayrıca istisna tutulmamışsa eklenti taşınmaz kapsamında kabul edilmeli ve bu nedenle taşınmaz satış kazancı istisnası, eklentiyi de kapsar şekilde uygulanmalıdır. Bu nedenle idarenin eklentinin taşınmaz tanımına eklentinin girmeyeceği yönündeki yaklaşımının hatalı olduğunu belirtmek isteriz.

IV. TAŞINMAZ SATIŞ KAZANCI İSTİSNASININ UYGULANMASINA İLİŞKİN ŞARTLAR

Taşınmaz satış kazancı istisnasından elde edilen kazancın kurumlar vergisinden müstesna olabilmesi için bazı şartların gerçekleşmesi gerekmektedir. Bu şartların bir bölümü Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e maddesinde öngörülmüşken, bir bölümü 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile getirilmiştir. Söz konusu bu şartlar aşağıdaki şekildedir.

A. TAŞINMAZLARIN İSTİSNAYA KONU OLABİLMESİ İÇİN TAPUYA TESCİL EDİLMESİ ŞARTI

1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 5.6.2.2.1. bölümünde, taşınmaz satış kazancı istisnasının söz konusu olabilmesi için satışa konu olan taşınmazın, Türk Medeni Kanunu'nun 705. maddesi gereğince kurum adına tapuya tescil edilmiş olması gerektiği belirtilmiştir. Medeni Kanun'un 705. maddesi ise *“Taşınmaz mülkiyetinin kazanılması tescille olur.”* hükmünü amirdir. Söz konusu hükümden de anlaşılacağı üzere, taşınmaz mülkiyetinin kazanılması için tescil temel kuraldır. Bu kapsamda tapuya tescil işlemi yapılmayan taşınmaz satışlarında, taşınmaz satış kazancı istisnasının uygulanması mümkün değildir.

“... Konu ile ilgili olarak bağlı bulunduğunuz Vergi Dairesi Müdürlüğü ile yapılan yazışma sonucu alınan yazı ve eklerinin tetkikinden; şirketinizin 31.10.1996 tarihinde kurulduğu 27.12.1996 tarih ve sayılı Ticaret Sicil Gazetesinde yayımlanan ana sözleşmenizde şirketin amaçları arasında gayrimenkul ticareti yaptığınıza ilişkin bir husus bulunmadığı ve kuruluş sözleşmesinde belirtildiği üzere şirketiniz sermayesinin 10.000,00 TL olduğu, bunun 5.737,21 TL kısmı için Köyü mevkiinde bulunan ve tapuda 1 ve 2 parselde kayıtlı taşınmazın aynı sermaye olarak konulduğu, Milas Asliye Hukuk Mahkemesinin Esas No:..... ve 30.07.1996 tarihli bilirkişi raporu ile belirtilen taşınmazın değerinin 5.737,21 TL olarak tespit edildiği, belirtilen hususların ticaret sicilinde de ilan edildiği, Yönetim Kurulu Başkanı adına kayıtlı arsanın 1996 yılından bugüne kadar aktifinizde atıl olarak kaldığı anlaşılmıştır.

³⁴ Kahramanmaraş Vergi Dairesi Başkanlığının 23.05.2014 tarih ve 47285862-125[5-2014/01]-10 sayılı özeliği.



Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre; şirketiniz aktifinde iki yıldan fazla süredir kayıtlı olsa dahi şirket adına tapuda tescil işlemi yapılmayan söz konusu arsanın satılması halinde, satışından doğan kazancın 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-e maddesinde bulunan istisnadan yararlanması mümkün bulunmamaktadır.”³⁵

Ayrıca taşınmaz mülkiyeti kazanılmasında tescil temel kural olduğundan, taşınmazın satış bedelinin tamamının veya bir kısmının tescil yapılmadan tahsil edilmiş olması durumunda da tescil yapılmıncaya kadar istisnadan yararlanma olanağı bulunmamaktadır.

“...Taşınmazlarda mülkiyetin devri tapuya tescil ile gerçekleşeceğinden sahip olunan taşınmazın satış bedelinin bir kısmı veya tamamı satış tarihinden önce avans olarak tahsil edilmiş olsa dahi satış işlemi gerçekleşmeden yani taşınmaz alıcı adına tapuya tescil edilmeden bu istisnadan yararlanılması mümkün olmayacaktır.”³⁶

Taşınmaz satış kazancı istisnasında tescil temel kural olmakla birlikte burada önem arz eden husus, taşınmazın satışı sırasında tapuda kurum adına tescilinin bulunmasıdır.³⁷ Bu nedenle taşınmazın aktifte en az iki yıllık kayıtlı bulunması şartının sağlanması koşuluyla satıştan hemen önce yapılan tesciller de istisnanın uygulanması bakımından bir engel oluşturmayacaktır.

1. Taşınmazların İstisnaya Konu Olabilmesi İçin Yurt İçinde Bulunma Şartı

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e maddesinde, istisnaya konu olabilecek taşınmazın yurt içinde bulunması hususunda bir kayıtlama yer almamıştır. Ancak 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde taşınmaz istisnasına konu olabilecek taşınmazlar bakımından Türk Medeni Kanunu uyarınca tapu kütüğüne tescil şartı öngörülmüştür. Tebliğ'de yer alan söz konusu bu ifadeden, kurumların sadece Türkiye'de bulunan taşınmazlarının istisna uygulamasına konu olabileceği anlaşılmaktadır. Zira kurumların yurt dışında bulunan taşınmazlarının Türk Medeni Kanunu uyarınca tapuya tescil edilmeleri mümkün değildir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e maddesinde taşınmazların yurt içinde veya yurt dışında bulunması hususunda herhangi bir sınırlama bulunmazken ikincil bir düzenleme ile mülkiyet hakkına müdahale teşkil eden böyle bir sınırlama getirilmesi, mülkiyet hakkını zedeler niteliktedir. Ayrıca taşınmaz satış kazancı

³⁵ İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 23.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-176300-408 sayılı özelgesi. Aynı yönde verilmiş bir diğer özelge için bkz. Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 27.05.2014 tarih ve 64597866-125[5/1-e-2014]-78 sayılı özelgesi.

³⁶ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 26.02.2016 tarih ve 11395140(ÖZG-13-38)-92 sayılı özelgesi. Özgelgenin aktarıldığı eser için bkz. Cenk Karataş, 'Kamulaştırma Özelinde Taşınmaz Satış Kazancı İstisnası ve Kamulaştırma Bedelinin İki Yıl İçinde Tahsil Şartı Sorunu' (2019) (369) Vergi Sorunları Dergisi. Aynı yönde verilmiş bir diğer özelge için bkz. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 06.06.2018 tarih ve 62030549-125(5-2018/16)-E.532106 sayılı özelgesi.

³⁷ Bülent Sezin, *Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları* (2. Bası, Adalet 2018) 215.

istisnasıyla, taşınmaz satışından bir kazanç elde edilerek satışı yapan kurumun mali yapısında bir iyileşmenin olması amaçlandığına göre yurt dışında bulunan bir taşınmazın satışından elde edilen kazancın da kurumun mali yapısında bir iyileşme sağlayacağı izahtan varestedir. Böyle bir durumda ise istisnanın uygulanmayacağı yönünde bir yaklaşım sergilemek, idarenin taşınmaz satış kazancı istisnasının amacına önem veren yaklaşımıyla da çelişecektir.

B. TAŞINMAZ TİCARETİ İLE UĞRAŞILMAMASINA İLİŞKİN ŞART

1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 5.6.2.3.4 bölümünde, taşınmaz ticareti ve kiralınmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde buldukları taşınmazların satışından elde ettikleri kazançların istisna kapsamı dışında kaldığı belirtilmiştir.

*"...Bu hüküm ve açıklamalara göre, ... ve ... tarihlerinde satın alınan, bugüne kadar şirket faaliyetlerinin yürütülmesine tahsis edilmemiş olan, lojman olarak kullanılmasına ilişkin olarak ...tarihinde ... Kararı alınan ve ... tarihinde satışa çıkarılacağı belirtilen taşınmazların satışından elde edilecek kazancın, Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi kapsamında kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmamaktadır."*³⁸

Kurumun taşınmaz ticaretini fiili olarak yapmadığı durumlarda da idare, esas sözleşmede işletme konusu olarak taşınmaz ticareti ibaresinin bulunmasını, istisnanın uygulanmaması kapsamında yeterli bir neden olarak görmektedir.

*"...Şirketiniz her ne kadar taşınmaz ticaretini fiilen yapmasa da şirketin ana sözleşmesinde işteğal konuları arasında taşınmaz ticareti bulunması dolayısıyla, bilançoda duran varlıklar arasında kayıtlı olan taşınmazın satışından elde edilen kazancın KVK'nın 5/1-e maddesinde yer alan istisnadan faydalanılması mümkün değildir."*³⁹

Şirket esas sözleşmesinde işletme konusu olarak taşınmaz alım satımı ve kiralama faaliyetine yer verilmediği durumlarda ise idare, kurumların yapmış olduğu satış veya kiralama işlemlerini taşınmaz satışı veya kiralınmasıyla uğraşıldığı hususunda bir karine olarak kabul etmekte ve böyle durumlarda taşınmazın satışından elde edilen kazancın istisna kapsamında olmadığını belirtmektedir.

"...Bu hüküm ve açıklamalara göre, şirket aktifinde iki tam yıldan fazla süre ile yer alan ancak şirketiniz bu faaliyetini durdurmuş olduğundan 01/01/2003 tarihinden itibaren kiraya verilen fabrika binası ve arsasının, bugüne kadar geçen süre zarfında kiralama suretiyle değerlendirilmesi taşınmaz kiralınmasıyla uğraşıldığına karine teşkil edeceğinden, söz konusu taşınmazın satışından elde edilen ka-

³⁸ Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 01.06.2020 tarih ve 93767041-125[4140072370]-E.44701 sayılı özelgesi.

³⁹ Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığının 05.09.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.38.15.01-KV-20-185-102 sayılı özelgesi, Aktaran: Sezgin (n 37) 226.



zancın Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi uyarınca kurumlar vergisi istisnasına konu edilmesi mümkün bulunmamaktadır.”⁴⁰

İdarenin söz konusu bu yaklaşımının hatalı olduğunu düşünmekteyiz Şöyle ki; şirket konusu ile eş anlamlı olarak kullanılan bir şirketin işletme konusu, şirket sözleşmesinin zorunlu bir unsuru olup ticaret siciline tescil ve ilan edilen bir unsurdur.⁴¹ İşletme konusu olarak tek bir alanın gösterilmesi zorunlu değildir. Özellikle uygulamada şirketin konusuyla birlikte şirketin amaç ve konusuna ulaşabilmek için yapabileceği iş ve işlemler olarak tanımlanabilecek yardımcı faaliyetlerin de şirket esas sözleşmesinde yer aldığı görülmektedir. Bu durumun en büyük nedeni, ticaret şirketlerinin hak ehliyetini şirket sözleşmesinde yazılı işletme konusu ile sınırlayan Mülga Türk Ticaret Kanunu’nun 137. maddesidir.⁴² Söz konusu bu sınırlamayı aşmak isteyen ticaret şirketleri, ana sözleşmeye, işletme konusunun yanında şirketin yapabileceği birçok iş ve işlemi de eklemiştir.⁴³

Bu nedenle bir kurumun sırf ana sözleşmesinde taşınmaz alım-satımı yapılabileceğine dair hüküm bulunması veya kurum aktifine kayıtlı bazı taşınmazların satılması tek başına kurumların taşınmaz ticareti ile uğraştığı hususunda bir ölçüt olarak kabul edilemez. Zira bu tür satışların, taşınmaz ticareti ile uğraşılmasına yetecek derece yoğun olması ve bu hususun somut verilerle ortaya konması gerekmektedir. Aksi bir yaklaşım 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 3. maddesinde yer alan ve vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas alınması gerektiğini düzenleyen kanun maddesine de aykırılık teşkil etmektedir. Bu nedenle özellikle kurumların esas sözleşmelerinde faaliyet konusu ile ilgili her türlü taşınmaz mal edinmek, almak ve satmak, kiralamak gibi işlemlerde bulunulabileceğine ilişkin hükümlerin yer alması veya fiilen devamlılık arz eden gayrimenkul satışlarının bulunması dolayısıyla gayrimenkul ticaretiyle uğraşıldığının iddia edildiği durumlarda idarece somut tespitlerin ortaya konması oldukça önem arz etmektedir.

Danıştay da sırf esas sözleşmede taşınmaz ticareti ile ilgili hüküm bulunmasını veya kurumun bazı taşınmazları satmasını taşınmaz ticareti ile uğraşılması hususunda yeterli bir ölçüt olarak kabul etmemekte ve bu konuda idarece yapılmış bir tespit bulunmasını gerekli görmektedir.⁴⁴

⁴⁰ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 28.05.2014 tarih ve 62030549-125[5-2013/405]-1474 sayılı özelgesi.

⁴¹ Sevilay Uzunallı, *Anonim Şirkette İşletme Konusu*, (1. Bası, Adalet 2013) 6. Aktaran: Gökhan Gürcan, *Anonim Şirkette İşletme Konusu ve Temsil* (İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Özel Hukuk Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, 2014) 15.

⁴² “Ticaret şirketleri hükmi şahsiyeti haiz olup şirket mukavelesinde yazılı işletme mevzuunun çevresi içinde kalmak şartıyla bütün hakları iktisap ve borçları iltizam edebilirler. Bu husustaki kanuni istisnalar mahfuzdur.”

⁴³ Gürcan (n 41) 16.

⁴⁴ Danıştay 4 D, 2018/4170, 17.03.2022.

1. Şirket Aktifinde Kayıtlı Bulunan Arsaların Hasılat Paylaşımıyla Müteahhitlere Teslimi Halinde İstisnanın Uygulanabilirliği

Vergi idaresinin, esas sözleşmede taşınmaz ticareti ile ilgili hüküm bulunmasını veya yükümlü kurumun bazı taşınmazları satmasını gayrimenkul ticareti olarak kabul eden yaklaşımı neticesinde esas faaliyeti taşınmaz ticareti olmayan kurumların aktifine kayıtlı arsaların hasılat paylaşımı yöntemi ile müteahhitlere teslimi de taşınmaz ticareti olarak nitelendirilmekte ve bu nedenle satıştan doğan kazancın, istisna kapsamında olmadığı belirtilmektedir.

“...Buna göre, arsa satışında uygulayacağınız hasılat paylaşımı modeliyle, taşınmaz ticareti yapmış olacağınızdan, bu satış nedeniyle oluşacak kazançta, Kurumlar Vergisi Kanununun 5’incimaddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan istisnanın uygulanması mümkün değildir.”⁴⁵

İdarenin söz konusu bu yaklaşımının da haksız olduğunu belirtmek isteriz. Zira; hasılat paylaşımı inşaat sözleşmesi, “Yüklenicinin bağımsız bölümler meydana getirme ve bunların satışını sağlama borcuna karşılık, arsa sahibinin bu bağımsız bölümlerin satımına ilişkin yükleniciye temsil yetkisi verme ve bu satıştan elde edilecek geliri yükleniciyle paylaşma borcu altına girdiği sözleşme”dir.⁴⁶ Söz konusu bu sözleşme türü, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı Satış, Devir, İntikal, Kiraya Verme, Trampa, Sınırlı Ayni Hak Tesisi ve Arsa Satışı Karşılığı Gelir Paylaşımı İhale Yönetmeliği’nin 4/ç maddesinde “Gelirin, şartnamede tanımlanması kaydıyla, İdarenin maliki bulunduğu arazi ve/veya arsada, İdarenin uygun göreceği proje uyarınca, müteahhidin proje maliyetinin tamamını karşılayacağı inşaat veya inşaatların bölümlerinin satışından sağlanacak gelirin, sözleşmede belirlenen esaslara göre İdare ve müteahhit arasında paylaşılması” şeklinde tanımlanmıştır.

Söz konusu tanımlardan da anlaşılacağı üzere hasılat paylaşımı yöntemiyle yapılan satışlarda bir trampa işlemi söz konusu olmayıp satıştan sağlanacak gelir, arsa sahibi ile yüklenici arasında paylaşılmaktadır. Ayrıca her ne kadar 60 sıra No’lu Katma Değer Vergisi Sirküleri’nin 1.8.2 bölümünde, hasılat paylaşımı türündeki sözleşmelerin arsa karşılığı inşaat sözleşmesi olarak değerlendirilmesi gerektiği belirtilmişse de arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinde yüklenicinin bağımsız bölümlerin satışını sağlamak üzere tanıtma ve pazarlama faaliyetinde bulunma borcu bulunmazken, hasılat paylaşımı inşaat sözleşmesinde yüklenicinin böyle bir borcu bulunmaktadır. Yine arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinde arsa sahibi, bağımsız bölümlerin sözleşmede belirlenen kısmının mülkiyetini yükleniciye devir borcu altına girerken, hasılat payla-

⁴⁵ Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığının 18.04.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.02-KVK-5/1-e-102 sayılı özeldesesi.

⁴⁶ Yargıtay 3 HD, 2014/10780, 15.07.2014. Aktaran: Salih Çelen, *Gelir Paylaşımı İnşaat Sözleşmesi*, (İstanbul Ticaret Üniversitesi Dış Ticaret Enstitüsü Uluslararası Ticaret Hukuku ve Avrupa Birliği Anabilim Dalı Doktora Tezi 2020) 8.

şımlı inşaat sözleşmesinde arsa sahibi, bağımsız bölümlerin satışından elde edilecek hasılatı paylaşma borcu altına girmektedir.⁴⁷

Danıştay da en az iki tam yıl süreyle şirket aktifinde yer alan taşınmazın hasılat paylaşımı usulüyle müteahhide verilmesinin, hasılat payı karşılığı arsa satışı olduğunu, bu satışta trampanın bulunmadığını, arsa sahibinin arsa karşılığında bağımsız bölüm almasının da söz konusu olmadığını, arsa sahibinin sadece satmış olduğu arsanın parasını tahsil ettiğini belirterek işgal konuları arasında taşınmaz ticareti olmayan şirketlerin hasılat paylaşımı modeliyle yapmış olduğu satışların, Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-e maddesinde yer alan istisnadan faydalandırılması gerektiğine hükmetmiştir.⁴⁸

C. TAŞINMAZ SATIŞ KAZANCI İSTİSNASINA KONU OLACAK TAŞINMAZIN EN AZ İKİ YIL SÜREYLE AKTİFTE BULUNDURULMA ŞARTI

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e maddesinde, en az iki yıl tam süre ile aktifte bulundurulan taşınmazın istisna uygulamasına konu olabileceği düzenlenmiştir. Bu bakımdan taşınmazların aktifte bulundurulma süreleri ve bu sürelerin hesaplanması oldukça önem arz etmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun “Sürelerin hesaplanması” başlıklı 18. maddesinde, sürenin yıl olarak belirlenmesine ilişkin bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Ancak 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Kanunu Tebliği'nin 5.6.2.3.1 bölümünde “en az iki tam yıl” ifadesi “730” gün ile eşdeğer kullanılmıştır. Bu nedenle istisnanın uygulanabilmesi için taşınmazın şirket aktifinde 730 gün ile kayıtlı bulunması gerekmektedir.

“Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar kapsamında; şirketinizce 04.08.1997 tarihinde ... Organize Sanayi Bölge Müdürlüğünden gayrimenkul satış vaadi sözleşmesi ile alınan arsa üzerine inşa edilerek tapu senedinin alındığı 2010 yılında aktife kaydedilen ve aynı yıl içinde satılan taşınmaz, satış tarihi itibarıyla iki tam yıl süreyle şirket aktifinde yer almadığından, bu taşınmazın satışından elde edilen kazanç dolayısıyla Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde düzenlenen istisnadan yararlanabilmeniz mümkün bulunmamaktadır.”⁴⁹

Vergi idaresi, aktife kayıtlı olma şartını, istisnanın uygulanması bakımından asli bir şart olarak nitelendirmekte ve bu nedenle fiilen kullanılsa bile şirket aktifine alınmamış taşınmazlar bakımından istisnanın uygulanmayacağını belirtmektedir.

“...açıklamalarına yer verilmiş olup yine bu Tebliğin “İki tam yıl süre ile aktifte bulundurulma” başlıklı (5.6.2.3.1) bölümünde, istisna uygulamasına konu ola-

⁴⁷ Çelen (n 46) 45.

⁴⁸ Danıştay 4 D, 2019/7218, 24.02.2022. Aynı yönde verilmiş diğer kararlar için bkz. Danıştay 4 D, 2021/5086, 24.02.2022; Danıştay 4 D, 2021/5078, 24.02.2022.

⁴⁹ Ordu Defterdarlığının 23.02.2012 tarih ve B.07.4.DEF.0.52.10.00-003-5 sayılı özelgesi.

caak taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının en az iki tam yıl (730 gün) süreyle kurumun aktifinde yer alması, diğer bir ifade ile bu değerlere iki tam yıl süre ile bilfiil sahip olması gerektiği ifade edilmiştir. Fiilen kullanılmakta olursa bile aktife alınmamış gayrimenkullerin satışından doğan kazancın, kurumlar vergisinden müstesna tutulması mümkün değildir.

Aktife alınma, Kanun maddesinin uygulamasında şekli bir şart olmayıp, asli bir şart olarak aranılmaktadır. Diğer taraftan, satışa konu edilen gayrimenkulun aktife alındığı tarihten itibaren şirket aktifinde iki tam yıl süreyle yer alması gerekmektedir.

Yukarıdaki hüküm ve açıklamalara göre, her ne kadar tapu siciline kaydedilmiş olsa da 01.01.2012 tarihinde şirket aktifine alınan gayrimenkullerin satışından elde edilen kazanç, iki tam yıl süreyle aktifte bulundurma şartı sağlanamadığından, anılan istisnaya konu edilemeyecektir.⁵⁰

Sürenin hesaplanması bakımından taşınmazın kurum aktifine kayıt tarihi dikkate alınmakla birlikte taşınmazın tapuya tescil tarihinin de anılan istisnadan yararlanması bakımından bir şart olarak öngörülmüş olması nedeniyle taşınmazın tapuya tescilinin aktife kayıt tarihinden sonra olması durumunda taşınmaz kazancı istisnasının uygulanması çetrefil bir durum oluşturabilir. Mülkiyetin kanun gereği tescilden önce geçtiği durumlar da bunlardan biridir. Zira taşınmaz mülkiyetinin kazanılması için tescil temel kural olmakla birlikte Medeni Kanun'un 705/2. maddesinde "Miras, mahkeme kararı, cebri icra, işgal, kamulaştırma halleri ile kanunda görülen diğer hallerde mülkiyetin tescilden önce kazanılacağı da düzenleme altına alınmıştır. Bu kapsamda her ne kadar taşınmaz mülkiyetinin tescille kazanılması temel prensip olmakla birlikte tescilden önce de taşınmaz mülkiyetinin kazanılması söz konusu olabilmektedir. Taşınmaz mülkiyetinin tescilden önce kazanıldığı durumlarda tescil, kurucu değil açıklayıcı bir işleve sahip olmaktadır. Bu nedenle mülkiyetin tescilden önce kazanılmasının söz konusu olduğu bu gibi durumlarda taşınmazın şirket aktifine kaydedildiği tarih önem taşımaktadır. Zira tescilden önce taşınmaz mülkiyetinin kazanıldığı ve kazanmayla birlikte taşınmazın şirket aktifine kaydedildiği bir durumda taşınmazın işletme aktifinde iki yıl süreyle kayıtlı bulunup bulunmadığının tespitinde tescil tarihinin değil şirket aktifine kayıt yapılan tarihin dikkate alması gerekmektedir.

1. İfraz ve Tevhit İşlemlerinin Söz Konusu Olduğu Durumlarda İki Yıllık Sürenin Tespiti

İfraz, "İlgilisinin istemiyle bir parselin birden fazla idari parçaya ayrılıp, yetkili idari merci tarafından onaylanarak oluşan her bir parselin farklı bir numara ile

⁵⁰ Tekirdağ Vergi Dairesi Başkanlığının 01.10.2013 tarih ve 75497510-125[5-2013-18]-62 sayılı özeldes. Aynı yönde verilmiş bir diğer özelve için bkz. Düzce Defterdarlığının 28.03.2014 tarih ve 13334133-KVK-02-6 sayılı özeldes.



ayrı tapu kütüğü sayfalarına tescil edilmesi” şeklinde⁵¹ tanımlanmaktadır.⁵²

İfraz işlemi sonucunda oluşacak her bir parselin, diğer koşulların da gerçekleşmiş olması kaydıyla taşınmaz satışı kazancı istisnasından yararlanması gerekmektedir.

“...Buna göre, 1954 yılında kurulmuş olan çimento fabrikanıza ait arazinin bulunduğu bölgenin sanayi imarının, Şirketinizin talebi olmaksızın, re’sen Belediye Meclisi tarafından konut ve ticari imara dönüştürülerek ifraza tabi tutulmuş olması halinde, çimento fabrikasının üzerinde kurulu olduğu taşınmazın ifraz işlemine tabi tutulması sonucu ortaya çıkan yeni parsellerin satışı, taşınmaz ticaretiyle uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulunan değerlerin satışı kapsamında değerlendirilemeyeceğinden, taşınmaz ticaretiyle uğraştığınızı gösterecek başka faaliyetlerinizin olmaması ve diğer şartları da sağlamanız kaydıyla bu satıştan kaynaklanan kazancınız için Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-e maddesindeki istisnadan yararlanmanız mümkün bulunmaktadır.”⁵³

İfraz işlemi sonucunda ortaya çıkan yeni parselin satışında iki yıllık sürenin hesaplanmasında ise ifraz işlemi uygulanan taşınmazın ilk iktisap tarihinin dikkate alınması gerekmektedir.⁵⁴

Tevhit “birbirine komşu olan birden fazla parselin, birleştirilip tek parsel haline getirilerek, yetkili idari merci kararı neticesinde farklı bir parsel numarası bölümünde altında, ayrı bir tapu kütüğü sayfasına tescil edilmesi işlemi olarak” tanımlanmaktadır. Tevhit işlemi sonucunda birleştirilen taşınmazın satışında istisnanın uygulanması gerekir. Ancak tevhit işlemi sonucunda tek tapuda birleştirilmiş taşınmazın satılması durumunda mezkûr istisnanın uygulanmasında tevhit edilen taşınmazların tevhit öncesi iktisap tarihlerinin iki yıllık sürenin tespiti bakımından her bir bölüm için ayrı ayrı değerlendirilmesi gerekmektedir.

“... Bu hüküm ve açıklamalara göre, iki yıldan uzun süredir şirketiniz aktifinde kayıtlı olan 105.320 m²’lik taşınmazın, alıcı firmanın 135 dönüm tek parsel arazi talebinin karşılanması amacıyla 40.860 m²’lik taşınmaz ile birleştirilerek satılması halinde, satış kazancınının 105.320 m²’lik bu taşınmaza

⁵¹ Hüseyin Koçak, *Tapu-Fen İşlemleri* (3.Bası, Koçak, 2020) 31; Kemal Çelik, *İmar Kanunu Uygulaması Arsa ve Arazi Düzenlemesi* (1.Bası, Devran 2006) 144. Aktaran: Ahmet Talha Tetik, ‘İmar Hukukunda İfraz ve Tevhit İşlemleri’ (2022) (158) Türkiye Barolar Birliği Dergisi, 129.

⁵² İfraz, Planlı Alanlar İmar Yönetmeliği’nin 4. maddesinde “bir parselin bölünerek ayrılması” şeklinde Tapu Kadastro Genel Müdürlüğü’nün 2019/13 sayılı genelgesinde de benzer bir şekilde “parselin iki ya da daha fazla parçaya bölünmesi işlemi” olarak tanımlanmıştır.

⁵³ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 15.10.2017 tarih ve 62030549-125[5-2016/417]-335325 sayılı özelgesi.

⁵⁴ Ancak 25.03.2011 tarihli 76 sayılı Gelir Vergisi Sirkülerinde aksi yönde görüş bulunmaktadır. Söz konusu sirkülere göre “Arazi vasfında iktisap edilen gayrimenkulün belediyelerde ifraz ve taksim işlemine tabi tutularak satılması halinde iktisap tarihi olarak arazinin iktisap edildiği tarih değil, belediyenin ifraz işlemi sonucu arsa vasfını kazanarak, cins tashihi yapıldığı tarihin esas alınması gerekir.”

tekabül eden kısmıyla sınırlı olmak üzere taşınmaz satış kazancı istisnasından yararlanmanız mümkün bulunmaktadır. Ancak, şirketiniz tarafından alıcı firmaya devredilmek üzere satın alınan 40.860 m²'lik taşınmazın satışından elde edilen kazancın bu istisnaya konu edilemeyeceği tabiidir.”⁵⁵

2. İnşa Halindeki Binalarda İki Yıllık Sürenin Tespiti

1 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nin 5.6.2.3.1.3 bölümünde, arsa üzerinde inşa edilen ve aktife kaydedilen binanın, kurum adına tapuya tescil edilerek satılması halinde, iki yıllık aktifte bulundurulma süresinin başlangıcı olarak inşaatın tamamlandığı ve bina olarak kullanılmaya başlandığı tarihin esas alınacağı belirtilmiştir. Söz konusu bu düzenleme uyarınca tapuda arsa olarak kayıtlı bulunan bir taşınmazın üzerine bina inşa edilip satılması durumunda arsanın iktisap tarihinin değil, bina inşaatın tamamlandığı ve taşınmazın bina olarak kullanılmaya başlandığı tarihin esas alınması gerekmektedir.

“..... Vergi Dairesi Müdürlüğüne düzenlenen 30.07.2010 tarihli tutanakla; söz konusu binanın 31.03.2008 tarihinden itibaren şirketinizce fiilen fabrika binası olarak kullanılmaya başlanıldığının tutanak eki Yapı Kullanma İzin Belgesinden anlaşıldığı, ancak tutanak tanzim tarihi itibarıyla cins tashihihinin yaptırılmadığı tespit edilmiştir.

Buna göre, söz konusu binanın tapuda kurum adına tescil edildikten sonra satılması halinde, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yazılı istisnadan yararlanılabilmesi için maddede yazılı “iki tam yıl süre ile aktifte bulundurma” şartının uygulanmasında, iki yıllık sürenin başlangıcı olarak fabrika binasının fiilen kullanıldığının tespit edildiği 31.03.2008 tarihinin esas alınması gerekmektedir.”⁵⁶

Binalar konusunda belirtilmesi gerekli bir diğer husus da henüz tamamlanmayan ve fiilen kullanma imkânı bulunmayan veya yapımı tamamlanmasına karşın tapuya bina olarak tescil edilmeyen taşınmazların satılması durumunda, taşınmaz satış kazancı istisnasının sadece arsaya isabet eden kısım bakımından uygulanacağıdır.

“... Öte yandan, tapuya bina olarak tescil edilmeden satılması halinde ise söz konusu istisna, sadece arsaya isabet eden kazancın %75’lik kısmına uygulanacaktır.”⁵⁷

“... Buna göre, şirketinize tahsis edilmiş arazi üzerine inşa edilip aktifleştirilen fakat şirketiniz adına tapu kaydı bulunmayan binanın devir işleminden doğacak

⁵⁵ Afyonkarahisar Defterdarlığının 22.08.2013 tarih ve 63611781-KVK.ÖZLG.207-31 sayılı özelgesi.

⁵⁶ Amasya Defterdarlığının 15.08.2012 tarih ve B.07.4.DEF.0.05.10.00-2011/KVK-5/-38 sayılı özelgesi.

⁵⁷ İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 30.07.2013 tarih ve 84098128-125-454 sayılı özelgesi.



kazancın Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-(e) maddesi kapsamında istisna edilmesi mümkün bulunmamaktadır.”⁵⁸

3. Bölünme ve Devir Durumunda İki Yıllık Sürenin Tespiti

İki yıllık sürenin tespiti bakımından önem arz eden bir husus da şirketlerin devredilmesi veya bölünmesi durumunda iki yıllık sürenin başlangıç tarihidir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e maddesinde, söz konusu bu hususa açıklık getirilerek devir veya bölünme yoluyla devralınan taşınmazlarda devir alınan veya bölünen kurumdaki iktisap tarihinin esas alınacağı belirtilmiştir.

4. Sat-Kirala-Geri Al İşlemine veya Kiralama Sertifikası İhracına Konu Taşınmazların Üçüncü Kişilere Satışında Sürenin Tespiti

6728 sayılı Kanunla değişik Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e maddesinin beşinci paragrafı hükmü gereğince,⁵⁹ 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, kurumlar tarafından finansal kiralama şirketlerine, katılım bankalarına, kalkınma ve yatırım bankalarına devredilen veya SPK kapsamında kira sertifikası ihracı amacıyla varlık kiralama şirketlerine devredilen taşınmazların kiracı yada kaynak kuruluş tarafından üçüncü kişilere satışında, aktifte bulundurma sürelerinin hesabında, bu taşınmazların finansal kiralama şirketi, katılım bankaları, kalkınma ve yatırım bankaları ile varlık kiralama şirketinin aktifinde bulunduğu süreler de dikkate alınır.

D. TAŞINMAZ SATIŞ BEDELİNİN BELLİ BİR SÜREDE TAHSİL EDİLMESİ ŞARTI

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e maddesinde, taşınmaz satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı takip eden ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi istisnadan yararlanma bakımından bir şart olarak öngörülmüştür. Söz konusu düzenleme uyarınca aksi bir durumda satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılacaktır. Ancak bu durum satış bedelinin nakit dışında nakde dönüştürülebilir bir değerle tahsilatının yapılmasına engel değildir.

Ayrıca taşınmaz satış işleminin peşin veya vadeli olmasının istisna uygulamasında bir önemi bulunmamaktadır. Burada önemli olan husus, satış bedelinin Kanun'da belirlenen sürede tahsil edilmesidir.

⁵⁸ Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığının 27.05.2014 tarih ve 64597866-125[5/1-e-2014]-78 sayılı özelgesi.

⁵⁹ Söz konusu değişiklik öncesinde 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla taşınmazların finansal kiralama şirketlerine satışı ve finansal kiralama şirketlerince taşınmazın devralındığı kuruma satışından doğan kazançların % 100'ünün, taşınmazı en az iki tam yıl süreyle aktifte bulundurma şartı aranmaksızın, kurumlar vergisinden istisna edilmesi hüküm altına alınmıştır.

“... Bu hüküm ve açıklamalara göre, şirketinizin iki tam yıl süreyle aktifinde yer alan taşınmazın satışından doğan kazancın % 75'lik kısmının, maddede sayılan şartların taşınması ve satış bedeli olarak alınan avallı poliçe bedelinin satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şartıyla kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkündür.”⁶⁰

E. SATIŞ KAZANCININ FON HESABINDA TUTULMASI ŞARTI

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e maddesinde yer alan düzenleme gereğince, taşınmazların satışından doğan kazancın istisnadan yararlanan kısmının, satışın yapıldığı yılı takip eden beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulması gerekmektedir.

“... Yukarıdaki hüküm ve açıklamalar birlikte değerlendirildiğinde ise şirketinizin iflas erteleme sürecinde bulunması nedeniyle, söz konusu satış kazancından arsaya isabet eden kazancın beş yıl süreyle fon da tutulma imkanı bulunmadığından anılan istisnadan faydalanması mümkün değildir.”⁶¹

Yine söz konusu maddede “İstisna edilen kazançtan beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılan kısım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır.” düzenlemesine yer verildiği için fon hesabına alınan kazanç tutarının sermayeye ilavesi, istisnanın uygulanmasına engel teşkil etmemektedir. Ancak satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar tasfiyeye girilmiş olması durumunda istisnanın uygulanması mümkün değildir.

“.. Bu hüküm ve açıklamalara göre, şirketinizin tasfiyeye girmesi nedeniyle geleceğe yönelik ekonomik faaliyette bulunma gayesi ortadan kalmış olmaktadır. Kurumların sermaye yapılarının güçlendirilmesi, finansman sıkıntılarının giderilmesi ve bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerinde daha etkin bir şekilde kullanılmasına imkân sağlamak ve işletmelerin finansal bünyelerini güçlendirmek amacı tasfiye sürecinin başlamasıyla birlikte son bulunduğundan şirketinizin aktifine kayıtlı taşınmazın satışından elde edilecek kazancın kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmamaktadır.”⁶²

1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 5.6.2.3.2 bölümünde, Kanun'da yer alan şartlara ilaveten “fon hesabına alınma işleminin, satışın yapıldığı yılı izleyen hesap döneminin başından itibaren kazancın beyan edildiği döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar yapılması” gerektiği

⁶⁰ Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığının 30.07.2013 tarih ve 50426076-125[5-2012/20-208]-79 sayılı özelgesi.

⁶¹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 06.08.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-2444 sayılı özelgesi.

⁶² Antalya Vergi Dairesi Başkanlığının 01.03.2013 tarih ve 49327596-125[KVK.2012.ÖZ.43]-50 sayılı özelgesi.



belirtilmiştir. Bizce ilgili madde metninde böyle bir kayıtlama öngörülmemişken Tebliğ ile ilgili Kanun maddesinin kapsamının bu şekilde daraltılması kanunilik ilkesine ve mülkiyet hakkına aykırılık teşkil etmektedir.

Nitekim Danıştay da” taşınmaz satış istisnasından yararlanmak için gerekli olduğu iddia edilen zaman şartının, 1 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile getirildiği ancak, bu tebliğin dayanağı ve taşınmaz satış kazancı istisnasının düzenlendiği 5520 sayılı Kanun’un 5/1-e maddesinde söz konusu istisnadan yararlanmak için bu şartın aranmadığı, bu şekilde yasal düzenlemenin kapsamının tebliğ hükmü ile daraltıldığı, kanun hükmünün düzenleme kapsamının genel tebliğ ile daraltılmasının kanunilik ilkesi ve normlar hiyerarşisine aykırı olduğu” gerekçesiyle istinaf başvurusunu reddeden Bölge İdare Mahkemesi kararını onamıştır.⁶³

F. İSTİSNA UYGULAMASINDA TASDİK ZORUNLULUĞU ŞARTI

5 sıra No’lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği ile 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında kurum kazancından indirilen kazanç ve iratlar tutarları toplamı belirlenmiş haddi aşan kurumlar vergisi mükelleflerinin, iştirak hisselerinin ve gayrimenkullerin satışından doğan kazançlara ilişkin istisnadan yararlanabilmeleri için vergi dışı tutulan işlemlerin, ilgili mevzuat hükümlerine uygun olduğunun yeminli mali müşavirler tarafından düzenlenen “Kurumlar Vergisi İstisna ve İndirim Tasdik Raporları” ile belgelenmesi zorunluluğu getirilmiştir. Ayrıca 37 Seri No’lu SM, SMMM VE YMM Kanunu Genel Tebliği’ ile mali müşavir tasdik raporu düzenlenmesi işlemleriyle ilgili hadler yeniden belirlenmiş ve Bakanlıkça özel bir belirleme yapılmadığı takdirde Tebliğ’de yer alan parasal hadlerin her yıl yeniden değerlendirilmesinde artırılarak uygulanacağı belirtilmiştir. Ancak 30.12.2022 tarihli 2. Mükerrer Resmî Gazete’de yayımlanan 46 Sıra No’lu Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5. maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi uyarınca taşınmazlar ve iştirak hisselerinin satışından doğan kazançlara ait istisna ile ilgili işlemlere ilişkin had 663.000-TL olarak belirlenmiştir. Ayrıca söz konusu Tebliğ uyarınca Bakanlıkça özel bir belirleme yapılmadığı takdirde Tebliğ’de yer alan işlemlere ilişkin parasal hadler, 2023 yılı ve takip eden yıllarda herhangi bir artış olmaksızın uygulanacaktır. Bu bakımdan kurum kazançlarından indirilen kazanç ve iratların belirlenmiş parasal haddi aşması durumunda istisnadan yararlanabilmesi için yeminli mali müşavir tasdik raporu sunulması zorunluluk teşkil etmektedir.

“...Buna göre, Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında kurum kazancından indirilen kazanç ve iratlar toplamının 2013 yılı için 204.000 TL’yi aşması halinde, taşınmaz satışından doğan kazançlara ilişkin istisnadan yararlanabilmesi için yeminli mali müşavir raporu düzenlenmesi gerekmektedir.”⁶⁴

⁶³ Danıştay 4 D, 2018/4403, 21.03.2022.

⁶⁴ Sivas Defterdarlığının 09.04.2014 tarih ve 67630374-125[2013-3]-3 sayılı özelgesi.

SONUÇ

Her geçen gün önemi giderek daha da artan vergi teşvikleri, vergi tatili, yatırım indirimi, amortisman rejimi şeklinde olabileceği gibi muafiyet ve istisna şeklinde de olabilir. Nitekim ülkemizde de geliri vergilendiren kanunlardan biri olan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yükümlüler için oldukça önem arz eden vergi muafiyet ve istisnalarına yer verilmiştir.

Söz konusu bu istisnalardan biri de 15.07.2023 tarihinden önce kurum aktifine kaydedilen taşınmazların satışından doğan kazançların %25'lik kısmını, kurumlar vergisinden istisna eden taşınmaz satış kazancı istisnasıdır. Mezkûr istisnanın uygulanabilmesi için anılan maddede birtakım şartlar bulunmaktadır. Ayrıca Kanun maddesindeki şartlara ilaveten 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile de bazı şartlar öngörülmüş ve böylece kanun maddesinde yer almayan birçok kayıtlama bir tebliğ ile getirilerek yürütmenin klasik düzenleme yetkisi aşılmıştır.

Vergi idaresi de temelde yetki aşımına örnek teşkil eden ilgili Tebliğ hükümlerini özeltmelerle vasıtasıyla yorumlarken de yükümlüler aleyhine hatalı bazı yaklaşımlarla yine istisnanın kapsamını daraltmakta ve vergi yükümlülerinin mağduriyetine sebep olmaktadır. Bu nedenle bu gibi durumlarda taşınmaz satış kazancı istisnasından yararlanmak isteyen mükelleflerin ihtirazi kayıtla beyanname vermeleri ve daha sonra dava yoluyla haklarını aramaları gerekmektedir.

KAYNAKÇA

Çelik K, *İmar Kanunu Uygulaması Arsa ve Arazi Düzenlemesi* (1. Bası, Devran 2006).

Gürcan G, *Anonim Şirkette İşletme Konusu ve Temsil* (İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Özel Hukuk Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi) 2014.

Kaneti S, *Vergi Hukuku*, (1. Bası Özdem Kardeşler 1986/1987).

Karahasan RM, *Yeni Türk Medeni Kanunu Eşya Hukuku*, 1. Cilt (1. Bası, Beta 2002).

Karataş, C, 'Kamulaştırma Özelinde Taşınmaz Satış Kazancı İstisnası ve Kamulaştırma Bedelinin İki Yıl İçinde Tahsil Şartı Sorunu' (2019) (369) Vergi Sorunları Dergisi 87 92.

Koçak H, *Tapu-Fen İşlemleri* (3. Bası, Koçak 2020).

OECD, *Tax Incentives and the Global Minimum Corporate Tax* (1. Bası OECD 2022).

Oğuzman K, Seliçi Ö ve Özdemir Oktay S, *Eşya Hukuku* (10. Bası, Filiz 2004).

Öncel M, Kumrulu A, Çağan N ve Göker C, *Vergi Hukuku* (29. Bası, Turhan 2020).

Sezgin B, *Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları* (2. Bası, Adalet 2018).



Şen H ve Sağbaş İ, *Vergi Teorisi ve Politikası* (4. Bası, Barış 2020).

Tetik AT, 'İmar Hukukunda İfraz ve Tevhit İşlemleri' (2022) (158) Türkiye Barolar Birliği Dergisi 125-190.

Uzunallı S, *Anonim Şirkette İşletme Konusu* (1. Bası, Adalet 2013).

Yavşan Y, *Gemi Mülkiyetinin Hukuki İşlem Dışı Yollarla Kazanılması* (İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi 2021).