

KURUMLARIN YURT DIŞINDA BULUNAN TAŐINMAZLARININ SATIŞINDAN ELDE EDİLEN KAZANÇLARDAN VERGİ ALINACAK MI?

Tam mükellef kurumların iki tam yıl süre ile aktiflerinde bulunan gayrimenkul ve iştirak hisselerinin satışından kaynaklanan kazançların kurumlar vergisinden istisna edilmesine ilişkin düzenleme; 5422 sayılı eski KVK'nın geçici 28. maddesinde 31.12.2004 tarihine kadar yer almaktaydı. Daha sonra 5281 sayılı Kanun ile 5422 sayılı eski KVK'nın 8. maddesine eklenen (12) numaralı bent ile kurumlar vergisi mükelleflerinin gayrimenkul ve iştirak hissesi satıŐ kazançlarına ilişkin istisna uygulaması kalıcı hale getirilmiŐti.

5520 sayılı yeni KVK'nın 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının e) bendinde, kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazların satışından doğan kazançlarının % 75'lik kısmının kurumlar vergisinden istisna olacağı belirtilmiŐ, ancak, taşınmazların yurt içinde ya da yurt dışında bulunmaları gerektiğine ilişkin herhangi bir belirleme yapılmamıştır.

İŐletme aktiflerinde, yurt içinde bulunan taşınmazlar olabileceği gibi, yurt dışında bulunan taşınmazlar da olabilir. Ayrıca yurt dışında bulunan üretim tesislerinin ayrılmaz parçası (mütemmim cüzü) niteliğinde olan makine ve tesisatlar da bulunabilmektedir.

Kanun maddesinde özel bir belirleme yapılmadığı sürece bu tür taşınmazların satışından elde edilen kazançların % 75'inin Kanun maddesinde belirtilen diğer Şartların sağlanması halinde istisna kapsamına gireceğini düşünmekteyiz. Ancak, 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde yapılan açıklamalar, satıŐ kazançlarının % 75'i kurumlar vergisinden istisna olacak taşınmazların yurt içinde bulunması gerektiği izlenimini yaratmaktadır. AŐađıda tebliğe ve madde gerekçesinde yapılan açıklamaları birarada değerlendirerek bir sonuca ulaŐacađız.

1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde Konuya İlişkin Olarak Yapılan Açıklamalar

Anılan tebliğe istisnaya konu taşınmazlar Türk Medeni Kanunu'na atıf yapılarak tanımlanmıŐtır. Buna göre, istisnaya konu olan taşınmazlar, Türk Medeni Kanunu'nda "Taşınmaz" olarak tanımlanan ve esas niteliği bakımından bir yerden baŐka bir yere taŐınması 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 sayılmıŐtır.

Ayrıca söz konusu tebliğe, elden çıkarılacak taŐınmazlardan doğacak kazancın, bu istisna uygulamasına konu olabilmesi için, taşınmazın, Türk Medeni Kanununun 705'inci maddesi gereğince kurum adına tapuya tescil edilmiş olması gerektiği belirtilmiştir. Bu

nedenle, ilgili kurum adına tapuya tescili yapılmamış bir taşınmazın satışından doğan kazançta bu istisna uygulanmayacaktır.

Tebliğde yapılan açıklamalardan istisna kapsamına girecek taşınmazların, Türk Medeni Kanunu'nun 704. maddesinde tanımlanan ve 705. maddesi gereğince kurum adına tapuya tescil edilmiş taşınmazlar olduğu anlaşılabilmektedir. Ancak, tebliğde yapılan açıklamalardan sadece Türkiye'de bulunan taşınmazların istisna kapsamında olacağı sonucuna ulaşmak istisnanın getiriliş amacıyla çelişki oluşturacaktır.

İstisnanın Getiriliş Amacı

Maddenin gerekçesinde istisnanın ne amaçla getirildiği belirtilmiştir. Buna göre, istisnanın amacı, kurumların bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerde daha etkin bir şekilde kullanılmasına olanak sağlanması ve kurumların mali bünyelerinin güçlendirilmesidir. Bu kapsamda, bu tür kıymetlerin mevcut borçlar karşılığında rızaen veya icra yoluyla devredilmesi işlemleri ile kamulaştırma işlemleri, kurumların finansman olanaklarını artıracığından istisna uygulaması kapsamında bulunmaktadır.

Maddenin gerekçesinde yapılan açıklamalardan anlaşılacağı üzere, istisnanın temel amacı, kurumların mali yapılarının güçlendirilmesinin teşvikidir. Kurumlar, mali yapılarını güçlendirmek amacıyla, yurt içinde bulunan taşınmazlarını nakte dönüştürebilecekleri gibi yurt dışında bulunan taşınmazlarını da nakte dönüştürebilirler. Bu açıdan değerlendirildiğinde, yurt içinde bulunan taşınmazların satışından elde edilen kazançlara istisna tanınması, yurt dışında bulunan taşınmazların satışından elde edilen kazançlardan ise vergi alınması doğru bir yaklaşım olmayacaktır.

Bu görüşümüzü doğrulayan bir açıklama maliye Bakanlığı tarafından, 1997 yılında yapılmıştır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 38. maddesinde düzenlenen ve 5024 sayılı Kanun yürürlüğe girinceye kadar uygulanan, maliyet bedeli artırımına ilişkin açıklamaların yapıldığı 57 seri numaralı Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde, bahsedilen 38. maddede iştirak hissesinin tam mükellef kurumlara ait olması zorunluluğu bulunmadığından, tam mükellef kurumlara yanısıra yabancı kurumlara ait iştirak hisselerinin elden çıkarılması halinde de bunların maliyet bedelinin artırılarak kazancın tespitinde dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir. Aynı yorum tarzı, 5520 sayılı yeni K.V.K.'nın 5. maddesinin (1) numaralı fıkrasının e) bendi ile taşınmaz satışlarına tanınan istisna için de benimsenmelidir. Bu durumda, yurt dışında bulunan taşınmaz satışlarına istisna uygulanmaması için herhangi bir neden bulunmamaktadır.

Sonuç olarak, yurt dışında bulunan taşınmazların satışından elde edilen kazançların % 75'inin de KVK'nın 5/1-e bendinde sayılan diğer şartların yerine getirilmesi halinde kurumlar vergisinden istisna olması gerekmektedir. 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde Türk Medeni Kanununa atıf yapılmış olmasına rağmen bu atfı taşınmazın bulunduğu ülkedeki Medeni Kanuna yapılmış saymak gerekmektedir. Örneğin, Rusya'da bulunan bir taşınmazın satışından elde edilen kazancın % 75'inin kurumlar vergisinden istisna olabilmesi için Rusya Medeni Kanununa göre tapuya tescil edilmiş olması gerekmektedir.

Yukarıda yapılan açıklamalardan anlaşılacağı üzere, yurt dışında bulunan taşınmaz satışlarına istisna uygulanmaması için Kanun maddesinde herhangi bir belirleme yapılmamıştır. Tebliğde yapılan düzenleme, sadece Türkiye'de bulunan taşınmazların istisna kapsamında olacağı izlenimini doğurmaktadır. Ancak, istisnanın getiriliş amacı göz önüne

alındığında yurt dışında bulunan taşınmazlar için istisna uygulanmaması istisnadan beklenen amacın gerçekleşmesini engelleyecektir. Bu nedenle, yurt dışında bulunan taşınmazların ve bunların bütünleyici parçalarının anılan istisnadan yararlanması gerektiği kanaatindeyiz.

Emre KARTALOğLU
Gelirler Kontrolörü