

KURUM AKTİFİNDE KAYITLI TAŞINMAZ SATIŞLARINDA KATMA DEĞER VERGİSİ İSTİSNASI ÜZERİNE BİR YORUM

(veya TERİMLERİN ZULMÜ)

Akın Gencer ŞENTÜRK, Avukat

İzmir, 07.02.2013

I. “Terimlerin Zulmü” Ne Demek?

İnsanoğlunun var oluşundan bugüne düşünce sistemi de değişe gelmiştir. Bir düşüncenin değişmesi demek, bilgi araçlarının ve dilin de değişmesi demektir. Dilin değişmesi düşünmenin, düşünmenin değişmesi kaçınılmaz olarak uygulamanın da değişmesi sonucunu doğurur. Bu açıdan bakıldığında düşünmenin, devamında teori ve bilginin, uygulamanın doğru, iyi ve faydalı olmasını sağlama açısından büyük önemi vardır. Bunun tam tersi de geçerlidir: Yanlış düşünce ve teoriler, yanlış uygulamaların ortaya çıkmasının da en büyük nedenidir¹.

Düşünce ile üretilen ve düzenlenen bilgi, bilimi oluşturur. Bilim, genel geçerlik ve kesinlik nitelikleri gösteren yöntemli ve dizgesel bilgi veya belli bir konuyu bilme isteğinden yola çıkan, belli bir amaca yönelen bir bilgi edinme ve yöntemli araştırma süreci olarak tanımlandığına göre bilimin temelinde bilme isteği ve buna yönelik düşünce yatar².

Her bilimin bir terminolojisi vardır. Terminoloji, terimlerin bir bütün oluşturacak biçimde birbirine bağlandığı sistemin adıdır³. Tarihte her yeni uygarlık ortaya çıktığında yeni bir terminolojiyi de beraberinde getirmiştir. Yeni bulunan / ortaya çıkan terimler özellikle doğada var olan somut varlıklarla örneğin bir eşya ile ilgili olduğunda doğruyu büyük ölçüde yansıtmakla birlikte düşünsel alandaki terimler insan aklında gerçek bilgiyi bu ölçüde canlandıramamıştır. Örneğin “masa”, bir terim olarak neredeyse tüm insanlar için aynı “şey”i ifade edebildiği halde “hak”, bir terim olarak aynı “şey”i ifade edememektedir. Dolayısıyla “hak” teriminin kullanıldığı her alanda bir karmaşa çıkması doğal ve anlaşılabilir bir durumdur.

Samuelson, bu karmaşayı ve kurtulma gereğini, “Özellikle sosyal ilimlerde ‘terimlerin zulmü’nden kendimizi korumamız lazımdır. Yaşadığımız dünyada zaten bol miktarda mudil (karmaşık) münasebetler mevcuttur; böylece (1) aynı kavram için iki ayrı terim kullanmakla, (2) birbirinden tamamen farklı iki hadiseyi bir tek terim ile göstermek suretiyle dünyamızı daha karışık bir hale sokmaktan kaçınmalıyız.” şeklinde ortaya koymaktadır⁴.

Terimlerini oluşturamayan bilimlerde, terim yerine kullanılan ancak terimleştirilemeyen kelimeler zamanla bir karmaşaya neden olur. Çünkü bir tarafın ifade etmek istediği husus için

¹ Osman ESKİCİOĞLU, **Çağdaş vergi anlayışının İslam Hukuku Açısından Eleştirisi**, Basılmamıştır, s. 23.

² (Bilim) Tanımlar için Bkz. **Büyük Türkçe Sözlük**, Türk Dil Kurumu, www.tdk.gov.tr, Erişim: 27.12.2012

³ (Terminoloji ve devamında dizge) Tanımlar için Bkz. **Büyük Türkçe Sözlük**.

⁴ Paul Anthony SAMUELSON, **İktisat**, Çeviren: Demir DEMİRGİL, Menteş Kitabevi, İstanbul-1970, s.10. Aktaran: ESKİCİOĞLU, **age**, s. 24.

kullandığı kelimeler / kavramlar (ve bazen de terimler), diğer taraf zihninde aynı hususları uyandırmayacaktır. Samuelson, “tasarruf”, “istihlak” ve “yatırım” terimlerini kullanarak bu karmaşayı şöyle örneklemetedir:

“Depresyonun meydana gelmesine sebep olan amilin aşırı tasarruf olduğunu iddia eden Robinson’a, Jones şu şekilde mukabelede bulunabilir: “Yalan söylüyorsun, hakiki sebep eksik istihlaktır.”. Bu konuşmaları dinleyen Schwartz da işe karışarak, “İkiniz de saçmalıyorsunuz, hakiki sebep eksik yatırımdır.” diyebilir. Bu tartışma böylece devam edip gidebilir. Halbuki bir an için tartışmayı bırakıp kullandıkları terimleri tahlil ve mukayese etselerdi, şeklen farklı gözükken bu üç iddianın da aynı olduğunu, farkın terim karışıklığından meydana geldiğini anlardı.”⁵

Bu girişten sonra hukukun bir bilim olduğu, vergi hukukunun da bu bilimin bir alt dalı olduğu ön kabulü ile terimlerin yarattığı karmaşa üzerinde bir örnek verelim:

II. Kurumların “Taşınmaz” Satışlarında, Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi Kanunlarındaki Terim Farklılıkları

A. Kanun Hükümleri

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun (KVK), “İstisnalar başlıklı 5. maddesinde; “Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların % 75’lik kısmı” Kurumlar Vergisi’nden müstesna tutulmuştur.

Maddenin devamında ise “Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralınmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır.” denilerek **istisna uygulanamayacak bir durum** belirtilmiştir.

Bu hüküm içinde dikkat çekme istediğimiz terimler; “aktif(lerinde yer alan)”, “ellerinde bulundurdukları”, “taşınmaz(lar)”, “ticaret(i)” ve “kira(lanmasıyla)” şeklindedir.

Kurumlar Vergisi, verginin mükellefi olan kurumların kurum kazancı üzerinden alınan bir vergidir. Doğal olarak buradaki istisna da bir kazanç istisnasıdır ve ancak verginin mükellefi olan kurumlar açısından dikkate alınacaktır.

Benzer bir düzenleme, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun (KDVK), “Sosyal ve Askerî Amaçlı İstisnalarla Diğer İstisnalar” başlıklı 17. maddesinde; “Kurumların aktifinde veya belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde, en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler ile bankalara borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşılık taşınmaz ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dahil) bankalara devir ve teslimleri”nin Katma Değer Vergisi’nden müstesna tutulması ile karşımıza çıkmaktadır.

Maddenin devamında; “İstisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdukları taşınmaz ve iştirak hisselerinin teslimleri istisna kapsamı dışındadır.” şeklinde yer alan hükümlerle **istisna uygulanamayacak bir durum** belirtilmiştir.

⁵ SAMUELSON, *age*, s.10. Aktaran: ESKİCİOĞLU, *age*, s.27.

Burada dikkat çekmek istediğimiz terimler ise; “Kurum(ların)”, “aktif(inde)”, “taşınmaz(ların)”, “ticaret(ini)” şeklindedir.

B. Terimler: Kurum – Aktif – Taşınmaz – Ticaret - Kira

1. Kurum

Katma Değer Vergisi (KDV) bir işlem (muamele) vergisi olarak kazanç üzerinden alınan Kurumlar Vergisi ile aynı sistem üzerinde yer almamaktadır. Verginin mükellefleri ve konusu farklıdır. Ancak KDVK hükmü “Kurum(ların)” şeklinde olduğundan istisnanın sadece KDV Mükellef olan kurumlar yönünden geçerli olduğunu anlıyoruz. Böylece ister istemez ilk yorumu yapmak durumunda kalıyoruz: “KDV mükellefi olsalar dahi kurum olmayanlar bu istisnadan yararlanamaz.”. Oysa KVK hükmü, Kurumlar Vergisi’ne yönelik bir istisnayı düzenlediği için bu yorumun yapılmasına ihtiyaç yoktur.

2. Aktif

Her iki farklı Kanun hükmünde ortak kullanılan “aktif” terimine gelince, bu terimi münhasıran KVK’nda yer alan “ellerinde bulundukları” terimi ile birlikte ele almak gerekir düşüncesindeyiz.

KVK hükmü, maddenin bir bendinde taşınmazın aktifte yer almasını istisna şartı olarak düzenlerken devam eden bentte ise istisnaya konu olamayacak taşınmazları tanımlamada “ellerinde bulundukları” terimini kullanmıştır. KDVK’nda da istisnaya konu olamayacak taşınmazların tanımlanması sırasında aynı yöntem kullanılmış iken Kanun değişikliği ile bu karmaşa kaldırılmış ve her iki bent hükmünde de “aktif” terimine yer verilmiştir.

Her iki Kanun “aktif” terimini tanımlamamakla birlikte bu tanım 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun “Bilanço” başlıklı 192. maddesinde;

“Bilanço, envantere gösterilen kıymetlerin tasnifli ve karşılıklı olarak değerleri itibariyle tertiplenmiş hulasasıdır.

Bilanço aktif ve pasif olmak üzere iki tabloyu ihtiva eder.

Aktif tablosunda mevcutlar ile alacaklar (ve varsa zarar), pasif tablosunda borçlar gösterilir.

Aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark, müteşebbisin işletmeye mevzu varlığını (Öz sermayeyi) teşkil eder.”

yolundaki hükümden çıkarılabilmektedir. O halde “aktif”, envantere gösterilen mevcutlar anlamındadır. O halde, “aktifte yer alan” ve “ellerinde bulunan” terimlerinin bir arada kullanılması anlamlı değildir. Bilimsel terim “aktifte yer alan” şeklinde olmalıdır, ancak bu da aşağıda açıklanacağı üzere görüşümüze göre yeterli değildir. KDVK bir şekilde terim farklılığını önlemiş, KVK ise farklı terimleri içermeyi sürdürmüştür.

Bu terim farklılığının bir önemi olmadığı iddia edilebilir. Ancak KVK hükmü baştan beri “taşınmaz” terimini içerir şekilde hüküm içerdiği halde KDVK “gayrimenkul” terimini içerdiği için KDV değişikliği ile bu terimin “taşınmaz” şeklinde değiştirildiği, yine KDVK değişikliği ile “ellerinde bulundukları” ifadesinin zamanla “aktiflerinde bulundukları” haline getirildiği dikkate alındığında, KDVK yönünden önem verilen terimlerin KVK yönünden önemsiz kabul

edilmesin (açıklaması olmayan bir çelişki olarak) mümkün olmayacağını belirtmek bu açıdan yararlı olacaktır.

Aktif teriminden devam edelim: Bir kurumun aktifinde kayıtlı taşınmazlar, eğer bu taşınmaz alım-satıma konu edilmek üzere edinilmişse ticari mal⁶, kurum tarafından satılmak üzere inşa edilmişse “mamuller”⁷, ister edinilme isterse inşa yoluyla olsun işletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere aktife alınsalar ise “binalar”⁸ hesaplarında yer alabilir. Bütün bu hesaplar, “aktif” hesaplardır ve buralarda yer alan varlıklar, adı üstünde (“varlık” olmaktan mütevellit) “aktif”tir.

Nitekim ilginç bir şekilde, Kanun, “Kurumların aktifinde...” ibaresi kullandığı halde Vergi İdaresi'nin çoğu kez “İktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin satışı katma değer vergisinden istisnadır. Ancak iktisadi işletmelerin aktifinde kayıtlı bulunan gayrimenkullerin satışı katma değer vergisine tabidir.”⁹ veya “Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde sayılan mal ve haklar arasında yer alan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri, bir iktisadi işletmeye dahil olmamaları şartıyla, KDV Kanununun (17/4-d) maddesine göre KDV'den müstesnadır.”¹⁰ ifadelerinde örneklenebileceği gibi, “iktisadi işletmeye dahil olma” kavramını tercih ettiği görülmektedir.

3. Ticaret ve Kira: (ya da Kiralama, Ticaret midir?)

Yukarıda alıntı yaptığımız Kurumlar Vergisi Kanunu düzenlemesinde; “...ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların...” ve Katma Değer Vergisi Kanunu düzenlemesinde ise; “...ticaretini yapan kurumların...” istisna dışında bırakıldığını hatırlayarak devam edelim.

Öğretide üzerinde fikir birliği olduğu üzere Katma Değer Vergisi bir işlem (muamele) vergisi ve Kurumlar Vergisi ise kazanç (gelir) vergisi olarak ayrımlanmaktadır. Dolayısıyla birçok alanda vergiler arasında kesişmeler olsa da özellikleri itibariyle farklı konuları düzenleyen, vergiyi doğuran olayları farklı olan ve zaman zaman da bu nedenlerle farklı mükellefleri (ya da vergi sorumlularını) ilgilendiren iki farklı Kanun söz konusudur.

Nitekim Katma Değer Vergisi Kanunu'nun “İstisnaların Sınırı” başlıklı 19. maddesi; “Diğer kanunlardaki vergi muaflık ve istisna hükümleri bu vergi bakımından geçersizdir. Katma değer vergisine ilişkin istisna ve muafiyetler ancak bu Kanuna hüküm eklenmek veya bu Kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir.” hükmü ile özellikle istisnalar yönünden bu farklılığa vurgu yapmaktadır.

O halde, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun “...ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların...” şeklindeki hükmünde yer alan “ticaret” ve “kira” ibarelerini velhasıl hükmün tamamını bir kenara koyarak Katma Değer Vergisi Kanunu düzenlemesi yani “...ticaretini yapan kurumların...” hükmü üzerinden okuma yapmak ve dolayısıyla da sadece “ticaret” ibaresine yoğunlaşmak durumundayız.

⁶ MSUGT: “Herhangi bir değişikliğe tabi tutulmadan satmak amacı ile işletmeye alınan ticari mallar (emtia) ve benzeri kalemler bu hesapta yer alır.”

⁷ MSUGT: “Üretim çalışmaları sonunda elde edilen ve satışa hazır hale gelmiş bulunan mamullerin izlendiği hesaptır.”

⁸ MSUGT: “Bu hesap işletmenin her türlü binaları ve bunların ayrılmaz parçalarının izlendiği hesaptır.”

⁹ Gelir İdaresi Başkanlığı, **Gayrimenkullerin Elden Çıkarılmasında Vergisel Sorumluluklar**, GİB Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No:70, Ekim/2008, s.8.

¹⁰ 117 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği md. 2.3.3. (RG: 14.04.2012-28264). Benzeri bir ifade için ayrıca Bkz. 60 Sayılı Katma Değer Vergisi Sirküleri md. 1.4.1.

Ticaret nedir? Ticaret, kelime anlamıyla, “ürün, mal vb. alım satımı” karşılığı kullanılmaktadır¹¹. Bir dönem dili “Özleştirme” uğraşı içinde bu kelime yerine, “tecim” ve tüccar / tacir yerine “tecimen” kelimeleri kullanılmak istenmişse de başarılı olunamamış, “ticaret, tacir, tüccar” kelimeleri istikrarlı bir biçimde kullanılmaya devam edilmiştir. Dilimizde kullanılan ticaret kelimesinin İngilizce karşılığı “trade” veya “commerce” şeklindedir.

Hukuki anlamda “ticaret”, bir alım-satım ilişkisi olarak “Satış Sözleşmesi” ile ilgili hükümlere tabidir ve Borçlar Kanunu’nun 207. md. hükmünde; “Satış sözleşmesi, satıcının, satılanın zilyetlik ve mülkiyetini alıcıya devretme, alıcının ise buna karşılık bir bedel ödeme borcunu üstlendiği sözleşmedir.” şeklinde yer alan tanım uygulanacaktır. Burada dikkati çeken hususun “satılanın”, zilyetlik ve mülkiyetinin mutlaka alıcıya devredilmesini bir gerek ve şart olarak arandığıdır. Tacirler arasında yapılan “Satış Sözleşmesi”, bir “ticari iş” olarak Türk Ticaret Kanunu hükümleri dikkate alınarak değerlendirilecektir.

Kiralama ise yine Borçlar Kanunu’nun 299. md.; “Kira sözleşmesi, kiraya verenin bir şeyin kullanılmasını veya kullanmayla birlikte ondan yararlanılmasını kiracıya bırakmayı, kiracının da buna karşılık kararlaştırılan kira bedelini ödemeyi üstlendiği sözleşmedir.” şeklinde tanımlanmıştır. Burada “satış”tan farklı olarak Kanun, zilyetlik ve mülkiyetin devrinden değil, kullanıma ve/veya yararlanmayı bırakmadan söz etmektedir. Tarafların durumuna göre farklı özel Kanun hükümleri de bu tür sözleşmelerde uygulanabilmektedir. Dilimizde kullanılan kira kelimesinin İngilizce karşılığı “rent” kelimesidir.

Şimdi Türk Ticaret Kanunu md. 12, “Bir ticari işletmeyi, kısmen de olsa, kendi adına işleten kişiye tacir denir.” dedi diye tacirin yaptığı her iş ve işlemi “ticaret” kelimesi ile ifade edemeyiz. Bu iş ve işlemler yine “Kira”, “Satış”, vb. olarak değerlendirilmeye devam edilecektir. O halde vergi kanunları içinde “ticaret” kelimesinin kullanılması da tacirin / tüccarın yaptığı her işin “ticaret” sayılmasını gerektirmeyecektir.

Vergi Kanunları, satıştan elde edilen kazançları, “kazanç” ve kiralama ile elde edilen gelirleri “irat” olarak ayırmakta, ticari işletmeye dahil unsurlar nedeniyle elde edilen “irat”ları ise sadece bu nedenle “ticari kazanç” olarak vergiye tabi tutmaktadır. Kurum kazançları da aynı şekilde ticari kazancın tespit yöntemine göre belirlenmektedir. Ama bunların hiçbiri, ticari işletmeye dahil unsurlar nedeniyle elde edilen “kira”nın “ticaret” sayılması için yeterli değildir. Zaten o durumda Kanunkoyucunun “...ticareti ve kiralınmasıyla uğraşan kurumların...” hükmünü değil, “bizzat ticari kazanç elde eden kurumların” şeklinde başka bir hükmü getirmesi beklenirdi.

Devamla konuyu tekrar bizzat Katma Değer Vergisi Kanunu hükmü üzerinden değerlendirdiğimizde ve özellikle Kurumlar Vergisi Kanunu hükmünde yer alan “...kiralınmasıyla...” hükmünün burada tekrar edilmediğini dikkate aldığımızda, Kanun da kullanılan “ticaret” kelimesi ile kastedilenin “alım-satım” olduğu açık bir şekilde ortaya çıkmaktadır.

¹¹ (Ticaret) Tanımlar için Bkz. **Büyük Türkçe Sözlük**, Türk Dil Kurumu, www.tdk.gov.tr, Erişim: 27.12.2012

III. Neyi, neden yorumluyoruz?

Vergi Hukukunun Amentüsü: Vergi Usul Kanunu md. 3

“Amentü” kelimesi, “Bir oluş, düşünce veya ideolojinin temelini oluşturan değer yargıları”nı ifade eder¹². Türk vergi hukukunun amentüsü ise Vergi Usul Kanunu’nun 3. maddesinde yer alan hükümdür. Madde başlığı “Vergi Kanunlarının Uygulanması ve İspat” şeklinde olup, (A) fıkrasında vergi kanunlarının uygulanması, (B) fıkrasında ise ispat konusu düzenlemiştir.

Bizim için bu çalışmada önemli olan vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili “Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluştaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır.” şeklindeki (A) fıkrasıdır.

Madde hükmü halen yürürlükteki haline 30.12.1980 tarih ve 2365 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonucu gelmiştir. Söz konusu 2365 sayılı Kanun, Vergi Usul Kanunu’nun birçok maddesinde değişiklikler yapmış olup genel gerekçede, “Günümüz vergiciliğinde başarı, maddi vergi kanunlarının mükemmeliyetinden ziyade, iyi bir uygulamaya bağlıdır. Bu nedenle vergi uygulama prensip ve esaslarını belli eden Vergi Usul Kanunu, vergide adalet, güvenlik ve etkinlik sağlamada özel bir önem taşımaktadır.” görüşüne yer verilmiştir¹³.

Vergi Usul Kanunu’nun “Vergi Kanunlarının Uygulanması ve İspat” başlığını taşıyan 3. madde gerekçesinin vergi kanunlarının yorumu ile ilgili bölümünde ise, bu düzenlemenin nedenleri şöylece açıklanmaktadır¹⁴.

“...Vergi Usul Kanunu’nda yapılan bu değişiklik tasarısında vergi kanunlarının ne şekilde yorumlanacağı ve uygulanacağını gösterir bir hükme yer verilmesi gerekli görülmüştür. Esasen Türk hukuk alanında ve yabancı memleketlerin vergi hukukunda, yorumlamanın ne şekilde yapılacağını gösteren hükümler kanun maddelerinde açıkça gösterilmiştir. Vergi Usul Kanunu’na vergi kanunlarının ne suretle yorumlanacağı ve bunların ne şekilde uygulanacağı hususunda hüküm vazedilirken, hukuk biliminde uygulanan yorum metodları ve Batı ülkeleri vergi hukukunda yer alan yorumlarla ilgili hükümler incelenmiş ve Bilimsel Yorumlama Metodu’nun vergi kanunlarının bünye ve mahiyetine en uygun bir metot olduğu sonucuna varılmıştır...”

Madde gerekçesinde belirtildiği üzere burada düzenlenen hüküm tamamen bir “yorum” kuralıdır ve metodun adı “Bilimsel Yorumlama” olarak konulmuştur. Yorum, “Kanun, nizam, karar ve her türlü mukavelelerdeki ibarenin manalarını izah ve tayindir.” anlamına gelir¹⁵ ve buralardaki ibarelerin manaları, ‘izah ve tayine ihtiyaç duyarsa’ yapılır.

Nitekim bendin ilk cümlesi “Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder.” şeklinde olup, kanun’un lafzı, onun sözü, açık ifadesi, yani metnin kendisidir. Kanun’un ruhu ise, kanunun bütününde baskın olan esaslara ve maddelerin, hukuk sisteminin ve kanunun tümü içindeki

¹² Türk Dil Kurumu Büyük Türkçe Sözlük, www.tdk.gov.tr. Tevfik FİKRET’in, oğluna hitaben yazdığı “Haluk’un Amentüsü” şiirindeki kullanım şekli, doğru kullanıma örnektir.

¹³ Alıntı: M. Tahir UFUK, “Vergi Hukukunda Yorum ve Kıyas”, *Yaklaşım Dergisi*, Mayıs/2001, S:101.

¹⁴ Alıntı: UFUK, agm.

¹⁵ Bkz. *Türk Hukuk Lügatı*.

yerlerine ve birbirleriyle olan bağlantılarına göre taşıdıkları anlam demektir. Sözün (lafzın) ve özün (ruhun) birlikte hüküm ifade etmesi, yorumda genel kuraldır. Madde gerekçesinde de, uygulamalarda 'ilk olarak' olaya ilişkin metin hükmünün dikkate alınacağı belirtilmiş bulunmaktadır. Kanunkoyucu bu hükmü getirirken kanunun sözü ile özünün her zaman aynı yönde olmayabileceğini, bunlar arasında bir çatışmanın bulunabileceğini varsayımıştır. Kanun'un sözünden ilk bakışta bir anlam çıkartılamıyorsa ya da çıkarılan anlam ciddi bir şüphe ve duraksamaya yol açıyorsa kanunun amacı ve ruhu araştırılacaktır¹⁶.

Bendin ikinci cümlesi ise "Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır." şeklindedir. Dikkat edilecek olursa bu ikinci cümle sadece lafzın açık olmadığı hallerde söz konusudur. Eğer kanunun sözü, ifadesi açık değilse yukarıdaki durum geçerli olur. Yani hükmün konuluş amacı, kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı dikkate alınır. Aslında hükmün konuluş amacı, kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı kanunun özünü (ruhunu) ifade eder. Dolayısıyla sözün açık olmaması halinde öze bakılması gerekir. Hangi yorum yöntemi kullanılırsa kullanılsın, vergilerin kanuniliği ilkesinin sınırları dışına çıkılamayacaktır.

O halde vergi hukukunda pek çok hukuk dalından farklı olarak kanunilik ilkesi (Nullum tributum sine lege scripta) katı bir şekilde uygulanmaktadır. Bu ilke vergi hukukunda hukuk metodolojisindeki pozitivist yorum yönteminin uygulandığına işaret etmektedir¹⁷.

Peki, hal böyleyken vergi hukukunda mükelleflerin, idarenin ve vergi yargısının üzerinde ortak bir çözüm noktasında buluşamadığı birçok konunun varlığı nasıl açıklanacaktır? Görüşümüze göre; kanun aynı kanun, kanunların gerekçesi aynı gerekçe iken uyumsuzlukların olması sadece vergi sisteminin karışık olması ile açıklanacak bir durum olmayıp, bundan ziyade aynı olaya farklı bakış açılarından yaklaşılması ve çalışmamıza konu örnek konuda görüldüğü üzere "terimlerin zulmü"dür.

Bu durumun önüne geçilmesi açısından, Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinde "emredici hüküm" olarak belirtilen yorum metodunun vergi ile ilgili tüm olaylarda uygulanması gerekmektedir¹⁸. Somutlaştıralım:

Anayasa Mahkemesi bir kararında, "Yasalar her şeyden önce sözü ile uygulanır. Yasaların metninin, içerdiği sözcüklerin hukuk dilindeki anlamlarına göre anlaşılması gerekir. Yasa kuralının, günün sosyal ve ekonomik gerekleriyle çeliştiği sanılsa bile yürürlükte kaldığı sürece uygulamak hukukun gereğidir. Bazı düşünce ve gerekçelerle bu kuralın dışına çıkılması, metinlerin anlamlarından başka biçimlerde yorumlanması, metnin bir tür

¹⁶ Bkz. UFUK, agm.

¹⁷VUK md. 3 üzerine ayrıntılı bir değerlendirme için Bkz. Övül ÇÖLGEZEN, "Vergi Hukukunda Yorum ve Ekonomik Yaklaşım İlkesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Haziran/2010, S:346. Yazarın kullandığı "pozitivist" ibaresini, teoloji ve metafizik içermeyen, sadece maddi dünyanın gerçeklerine dayanan bilim anlayışından hareketle onayladığımız için alıntı olarak kullanıyoruz. Kavramı konumuza indirgersek, madde (lafız) esas unsur olmaktadır.

¹⁸ Benzeri yönde görüşler için Bkz. Bülent ŞİŞMAN, "Vergi Hukukunda Yorum ve Yorumun Özellikleri", **Vergi Dünyası Dergisi**, Ağustos/2002, S:252.

düzeltilmesine kalkışılması, aslında yasada olmayanı yasaya yakıştırmak ve yorum yoluyla yasa koyucunun yerini almak demek olur.” gerekçesi üzerine hüküm kurmuştur¹⁹.

Vergi ile ilgili olmayan bu kararda ele alınan gerekçe esasen tüm kanunların nasıl anlaşılması gerektiği yolunda somut bir göstergedir: Kanun metni, içerdiği sözcüklerin hukuk dilindeki anlamına göre anlaşılacaktır. Bu kuralın dışına çıkılırsa, gerekçesi ne olursa olsun yorum yoluyla Kanunkoyucu yerine geçilmeye çalışılmış olacaktır.

Ne diyordu amentü? “Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder.”

O halde Kanunkoyucunun bu hükmü getirirken kanunun sözü ile özünün her zaman aynı yönde olmayabileceğini, bunlar arasında bir çatışmanın bulunabileceğini varsaydığı, dolayısıyla kanun metnine yani sözüne, kanunun özüne uyan bir anlam ve uygulama çevresi tanımak gerektiği yolundaki görüşe²⁰ itibar edecek daha da açıkçası kanunda yazılı olmayan hususları sadece “yorum yaparak uygulamak suretiyle” kanunun dışına mı çıkacağız?²¹

Bu konuda görüşümüz nettir: “Dura lex sed lex” veya “kanun katıdır ama kanun budur” ya da “kanun serttir, fakat kanundur (uygulanır)”²².

Anayasa Mahkemesi’nin yukarıda alıntı yaptığımız kararında yer alan “Yasa kuralının, günün sosyal ve ekonomik gerekleriyle çeliştiği sanılsa bile yürürlükte kaldığı sürece uygulamak hukukun gereğidir. Bazı düşünce ve gerekçelerle bu kuralın dışına çıkılması, metinlerin anlamlarından başka biçimlerde yorumlanması, metnin bir tür düzeltilmesine kalkışılması, aslında yasada olmayanı yasaya yakıştırmak ve yorum yoluyla yasa koyucunun yerini almak demek olur.” gerekçesi bu tür yorumları engelleyici bir tespittir ve görüşümüzce isabetlidir.

Diğer yandan Anayasa’nın 73. maddesinde “Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.” şeklinde yer verilmiş ve esasen demokrasinin gelişimi ile birlikte, devletlerin vergilendirme yetkilerinin sınırlanmasına yönelik Magna Carta ile başlayıp, ülkelerin Anayasalarında yer alıncaya kadar devam eden bir sürecin Anayasamızda yansımaları olan “vergilerin kanuniliği” ilkesi karşısında zaten başkaca bir sistem geliştirilmesi mümkün değildir. Öyle ya Anayasa hükmü, “Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.” derken devamında “Lafız, maksadı ifade etmiyorsa maksada bakılır.” dememektedir ki, Kanunun kendisi (VUK md. 3) bu anlama gelecek şekilde hüküm koysun veya var olan hüküm böyle anlaşılın...

Vergileme yetkisinin belirli şahıs ve gruplardan alınıp halkın seçtiği temsilcilerden oluşan yasama organına verilmesi devlete güven ve sadakatin, hukuki güvenlik ve istikrarın bir işareti olup, şahısların kese ve kasalarını doğrudan ilgilendiren vergilendirmenin belirlilik,

¹⁹ Anayasa Mahkemesi’nin 16.10.1990 tarih ve E:1990/32 K:1990/25 sayılı kararı. (RG: 30.11.1990-20711)

²⁰ Bu görüşlere örnek olarak Bkz. UFUK, agm.

²¹ UFUK sorumuza, “Buna göre vergi hukukunda yorumda şu yol veya yöntemler benimsenmiştir: Kanun metninin açık olduğu hallerde deyimsel yorum yöntemi uygulanacak; ancak, kanunun deyimsel yorumu özüne aykırı olmayacaktır.” şeklinde cevap vermektedir. Bkz. UFUK; agm.

²² Ord. Prof. Dr. Esat ARSEBÜK’ün 3 Ocak 1947 de Türk Hukuk Kurumu adına Dil ve Tarih – Coğrafya Fakültesi’nde verdiği konferansta sunduğu metinden alınmıştır. “Kanun Karşısında Hukukun Rolü” başlıklı metin için Bkz. **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası**, S:5, s.294-307.

açıklık ve istikrar esasına dayanması şarttır. Bunun sağlanması ise ancak, yasama organlarının kabul edilecek kanunlarla mümkündür²³.

Esasen Anayasamız uyarınca sistemimiz kuvvetler ayrılığı üzerine kurulu olsa da bizzat Anayasa'nın "Başlangıç" kısmında işaret edildiği üzere "üstünlüğün ancak Anayasa ve kanunlarda bulunduğu" unutulmamalıdır.

Yasama yetkisi, Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisinin olup bu yetki devredilmesi mümkün değildir. (Anayasa md. 7) kanun koymak, değiştirmek ve kaldırmak, Türkiye Büyük Millet Meclisi'nin görev ve yetkisindedir. (Anayasa md. 87) Cumhurbaşkanı, Türkiye Büyük Millet Meclisince kabul edilen kanunları onbeş gün içinde yayımlar. (Anayasa md. 89)

O halde, kanun lafzında açıkça düzenlenmiş bir konuda, kanunun ruhundan veya Devlet yararı sağlama kaygısından hareketle farklı uygulamalar yaratılması mümkün değildir. Böyle bir durum gerçekleşirse Anayasa Mahkemesi tarafından işaret edildiği üzere bunu yapmak "yasada olmayanı yasaya yakıştırmak" ve "yorum yoluyla yasa koyucunun yerini almak" demek olur.

Yine de "ama" denilebilir. Her şeyden önce ferdin "ben öyle demek istememiştim / böyle yapmak istememiştim" savunmasına bile çok kısıtlı anlam yükleyen bir hukuk isteminin, Kanunkoyucunun böyle bir özür arkasına saklanabileceğini kabul etmesi eşyanın tabiatına aykırıdır. Kanunkoyucu "böyle demek" istememişse, nasıl söylemek istiyorsa yeni bir Kanun ile "öyle demesi" mümkündür, tartışmak anlamlı değildir. Ancak yine bir Anayasa Mahkemesi kararı ile cevap verelim:

Anayasa Mahkemesi her ne kadar konusu vergi olmasa bile bir kararında²⁴; "...Yasaların ancak açıklıktan yoksun hükümleri, uygulamalar sırasında bir ışık tutulmasını gerektirir ve böyle bir durumda o ışık yasanın gerekçesinde ve Meclis görüşme tutanaklarında aranır. Açık ve kesin metinler için aydınlatma ve yorumlama söz konusu olamayacağı gibi gerekçelere ve Meclis görüşme tutanaklarına başvurulması da düşünülemez..." gerekçesini ortaya koymuştur.

Buna göre,

- Kanunların ancak açıklıktan yoksun bir hükmü var ise,
- Uygulamada bu nedenle ışık tutulmasını gerektirir bir durum oluşmuş ise,

ancak bu durumda "o ışık" kanunun gerekçesinde ve Meclis görüşme tutanaklarında aranır. Ya da kısaca ancak o zaman bir "yorum" faaliyetine girişilebilir.

IV. Sonuç

Yukarıda açıkladığımız nedenlerle, Kurumlar Vergisi mükelleflerinin, iktisadi işletmelerine dahil bir taşınmaz satışı yapmaları halinde, eğer bu mükellef taşınmaz "...ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan..." bir kurumsa, ticaret veya kiralama amacı ile elinde bulundurduğu

²³ Bkz. M. Aykut KELEÇİOĞLU, "Vergi Kanunları İle Bakanlar Kurulu'na Tanınan Yetkilerin Vergilemede Kanunilik ve Belirtilik İlkeleri Çerçevesinde İrdelenmesi", **Yaklaşım Dergisi**, Eylül/2001, S:105.

²⁴ Anayasa Mahkemesi'nin 13.01.1966 tarih ve E:1964/26 K:1966/1 sayılı kararı. (RG:31.05.1966-12310)

taşınmazların satış kazancı için Kurumlar Vergisi istisnası uygulanması mümkün değildir. Ancak işletmeye dahil taşınmaz, alım satım ya da kiralanma amacı dışında işletmeye dahil ise örneğin bir işletme binası ya da depo gibi bir amaçla kurum faaliyetlerine tahsisli ise bu durumda münhasıran bu taşınmaz satışları için de istisna uygulanabilecektir.

Diğer yandan konu Katma Değer Vergisi olduğunda, Kanun, taşınmaz "...ticaretini yapan kurumların..." bu amaçla yani satmak için ellerinde bulundurdukları taşınmazları istisna dışında bıraktığından, kiralama yoluyla kazanç elde edilen taşınmazların dahi satışında diğer şartlar var ise Katma Değer Vergisi istisnası uygulanabilmelidir.

Evet, tüm bu farklılıklar sadece Katma Değer Vergisi Kanunu'nda "kiralınmasıyla uğraşan" ibaresinin yer almaması ile ilgilidir ve Kanunkoyucu bunu bir eksiklik olarak görüyor ya da bu uygulamayı istisna dışı bırakmak amacı güdüyorsa yeni bir Kanun il mevcut hükmü değiştirme yoluna gidebilecektir.

Her şeye rağmen vergi idaresinin bizimle aynı görüşü paylaşmadığı çalışmamızın sonunda yer alan bir özelge ile somut olarak ortadadır ve okuyucu yaklaşımlarımızı değerlendirirken idari görüşü de dikkate alarak bir sonuca varmak durumundadır.

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Katma Değer Vergisi Grup Müdürlüğü

Sayı : B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.17-80

09/01/2012

Konu : Şirkete ait taşınmazın satışından elde edilen gelirin vergilendirilmesi

İlgide kayıtlı özelge talep formunuz incelenmiş olup, şirketinizce idare binası olarak kullanılan ancak tahliye edildikten sonra kiraya verilen gayrimenkulün tesliminde kurumlar vergisi ve KDV istisnası uygulanıp uygulanamayacağına ilişkin açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

I- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "İstisnalar" başlıklı 5. maddesinde,

"(1) Aşağıda belirtilen kazançlar, kurumlar vergisinden müstesnadır:

...

(e) Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların %75'lik kısmı.

...

Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır.." hükmü yer almaktadır.

1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin, "5.6.2.3.4. Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ile uğraşılmaması" başlıklı ayırımında; menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları istisna kapsamındaki değerlerin satışından elde ettikleri kazançların istisna kapsamı dışında olduğu, istisna uygulamasının esas itibarıyla bütün kurumlar için geçerli bulunduğu, ancak, faaliyet konusu menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanması olan kurumların bu amaçla iktisap ettikleri ve ellerinde tuttıkları kıymetlerin satışından elde ettikleri kazançlar için istisnadan yararlanmalarının mümkün olmadığı, satışa konu edilen kıymetlerin iki tam yıl kurum aktifinde kayıtlı olmasının da durumu değiştirmeyeceği, aynı durumun, satmak üzere taşınmaz inşaatı ile uğraşan mükellefler açısından da geçerli olduğu, ancak, taşınmaz ticareti ile uğraşan mükelleflerin faaliyetlerinin yürütülmesine tahsis ettikleri taşınmazların satışından elde ettikleri kazançlara istisna uygulanabileceği; taşınmaz ticaretine konu edilen veya kiralama ya da başka surette değerlendirilen taşınmazların satış kazancının ise istisnaya konu edilmeyeceği vurgulanmıştır.

Öte yandan, "taşınmaz ticareti", aynı zamanda taşınmazların kiralanmasını da kapsadığından faaliyet konusu, taşınmazların inşası ve kiraya verilmesi olan kurumların bu

amaçla inşa ettikleri ve aktiflerinde bulundurdıkları taşınmazların satılması neticesinde elde edilen kazançların istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

Ayrıca anılan şirketin faaliyet konuları arasında, arsa ve arazi her nevi bina satın almak, satın alınan arsa ve arazilerin parselasyon tevhit ve ifrazını yapmak satın alınan bu gayrimenkuller üzerinde her türlü şahsi ve aynı haklar tesis etmek kat irtifakı kat mülkiyeti, devre mülkiyeti tesis etmek bu gayrimenkulleri veya intifa haklarını bağımsız bölümler halinde veya bütün olarak pazarlamak, satmak, kiraya vermek, işletmek, yurt içinde veya yurt dışında her nevi bina, konut, iş hanı, ticari ve sınai iş merkezi, çarşı ve dükkanlar inşa etmek, inşa ettirmek, inşa edilen veya inşa ettirilen bu gayrimenkuller üzerinde her türlü aynı ve şahsi haklar tesis etmek, kat irtifakı, kat mülkiyeti, devre mülkiyeti tesis etmek bu gayrimenkulleri veya intifa haklarını bağımsız bölümler halinde veya bütün olarak pazarlamak, satmak, kiraya vermek, kiralamak, işletmek, toplu konutlar inşa etmek, inşa ettirmek, toplu konut inşa ettirmek için gerekli arsa ve arazileri temin etmek, her nevi prefabrik konut imal etmek, satın almak, pazarlamak, toptan veya perakende satmak, ihraç etmek, ithal etmek, otel, motel, tatil köyleri ve benzerleri, her nevi konaklama dinlenme ve eğlence tesisleri kurmak inşa etmek inşa ettirmek, inşa edilen veya inşa ettirilen bu gayrimenkuller üzerinde her türlü şahsi ve aynı haklar tesis etmek, kat mülkiyeti, devre mülkiyeti tesis etmek, bu gayrimenkulleri veya intifa haklarını pazarlamak, satmak, kiraya vermek, işletmek, faaliyetlerinin yer aldığı anlaşılmıştır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, faaliyet konularınız arasında her türlü taşınmaz alım satım, inşa ve kiralama faaliyetleri olan firmanızın aktifinde kayıtlı bulunan ve faaliyetlerini yürütmek amacıyla kullanılan taşınmazı 29.01.2009 tarihinde boşaltıp 14.07.2009 tarihinde kiraya vererek kira geliri elde edilmesi ile gayrimenkul ticareti ile iştigal edilmiş olacağından, 29.01.2009 tarihinden itibaren şirketiniz faaliyetlerinin yürütülmesine yönelik olarak kullanılmayan taşınmazın satışından doğan kazanç dolayısıyla Kurumlar Vergisi Kanununun 5. maddesinin 1. fıkrasının (e) bendi kapsamında kurumlar vergisi istisnasından faydalanılması mümkün değildir.

Bahse konu taşınmaz satışından elde edilecek kazancın, kurum kazancı olarak şirketiniz tarafından genel usul ve esaslar çerçevesinde beyan edilmesi gerektiği ise tabiidir.

II- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun 17/4-r maddesinde; kurumların aktifinde veya belediyeler ile il özel idarelerin mülkiyetinde, en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler ile bankalara borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşılık taşınmaz ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dahil) bankalara devir ve teslimlerinin vergiden istisna olduğu,

İstisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdıkları taşınmaz ve iştirak hisselerinin teslimlerinin ise istisna kapsamında yer almadığı,

İstisna kapsamında teslim edilen kıymetlerin iktisabında yüklenilen ve teslimin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla giderilemeyen KDV'nin teslimin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınacağı,

hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre, faaliyetlerinizi yürütmek amacıyla kullandığınız genel müdürlük binasının, 29.01.2009 tarihinde boşaltıldıktan sonra 14.07.2009 tarihinde kiraya verilmesi bu gayrimenkulün ticari amaçla elde tutulması sonucunu doğurduğundan, söz konusu taşınmazın satışı genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabi olup, bu işlemin KDV Kanununun 17/4-r maddesi hükmü uyarınca KDV'den istisna tutulması mümkün bulunmamaktadır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

UYARI

Makale olarak kaleme alınmış metinlerde ifade edilen görüşler, kaleme alındığı tarihte yazarın savunduğu görüşlerdir. Bu görüşler, mevzuatta meydana gelen / gelecek gelişmeler ile değişmiş olabilir. Her durumda, özellikle mevzuata yapılan yollamalar, bir başka kaynaktan daha teyit edilmeden kullanılmamalı ve ifade edilen görüşlerin, başka ortamlarda kabul görmeyebileceği gözden uzak tutulmamalıdır. Yazarın bu konuda bir taahhüdü de bulunmamaktadır. Mevzuatımızın özellikle vergi mevzuatımızın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz. Bu çalışmada yer alan bilgi ve açıklamalardan dolayı Av. Akın Gencer ŞENTÜRK'e sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Çalışma ve yazılardan kaynak gösterilmek şartıyla alıntılar yapılabilir. Ancak çalışma ve yazıların bir bütün halinde kullanımı tüm ortamlar ve kullanım şekilleri için telif sahibinin yazılı iznine bağlıdır.