

YURTDIŞINDA MUKİM KURUMLARIN TÜRKiYE'DEKİ TAŞINMAZ SATIŐLARININ VERGİLENDİRİLMESİ

Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi
Ağustos 2013 Sayısında Yayınlanmıştır

1. Giriő

Yurtdışında mukim (kanuni ve iő merkezlerinden her ikisi de Türkiye'de bulunmayan) kurumların Türkiye'de sahip oldukları taşınmazları satıőları sonucunda elde ettikleri değer artış kazançlarının vergiye tabi olup olmadığı, vergiye tabi ise vergilendirmenin ne Şekilde yapılacağı bu yazımızın konusunu oluőturmaktadır.

2. İlgili Mevzuatın İncelenmesi

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3'üncü maddesinin 2'nci fıkrasında; birinci maddede yazılı kurumlardan **kanuni ve iő merkezlerinden her ikisi de Türkiye içinde bulunmayanların** yalnız **Türkiye'de elde ettikleri** kazançları üzerinden vergilendirileceği hükme bağlanmış, 3'üncü fıkrasında ise dar mükellefiyet mevzuuna giren kurum kazancının hangi kazanç ve iratlardan oluőtuduđu belirtilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 22'nci maddesinde;

“(1) Dar mükellef kurumların iőyeri veya daimî temsilci vasıtasıyla elde edilen kazançlarının tespitinde, aksi belirtilmediği takdirde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanır.

(2) Dar mükellefiyete tâbi kurumların ticarî veya ziraî kazançlar dışında kalan kazanç ve iratları hakkında, Gelir Vergisi Kanununun bu kazanç ve iratların tespitine ilişkin hükümleri uygulanır. Ancak, bu kazanç ve iratların Türkiye'de yapılmakta olan ticarî veya ziraî faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde, kurum kazancı bu maddenin birinci fıkrasına göre tespit edilir.”

hükmü yer almaktadır.

Aynı Kanunun;

- 25'inci maddesinin dördüncü fıkrasında, dar mükellef kurumlara ait yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin, kurumun Türkiye'deki iőyerinin veya daimî temsilcisinin bulunduğu yerin; **Türkiye'de iő yeri veya daimi temsilcisi olmadığı takdirde yabancı kuruma kazanç sağlayanların bağlı olduğu yerin vergi dairesine verileceği,**

- 26'ncı maddesinin birinci fıkrasında, **dar mükellefiyete tâbi olan yabancı kurumların vergiye tâbi kazancının Gelir Vergisi Kanununda yazılı diğer kazanç ve iratlardan (telif, imtiyaz, ihtira, iőletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayri maddi hakların satışı, devir ve temlikî karşılığında alınan bedeller hariç) ibaret bulunması halinde, yabancı kurum veya Türkiye'de adına hareket eden kimsenin, bu kazançları elde edilme tarihinden itibaren on beş gün içinde** Kanunun 27'nci maddesinde belirtilen vergi dairesine beyanname ile bildirmek zorunda olduğu,

- 28'inci maddesinin birinci fıkrasında, dar mükellefiyete tâbi **yabancı kurumların vergisinin**, bunlar hesabına Türkiye'deki müdür veya temsilcileri; müdür veya temsilcileri mevcut değil ise **kazanç ve iratları yabancı kuruma sağlayanlar adına tarh olunacağı**,

- 29'uncu maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde, dar mükellefiyette kurumlar vergisi, özel beyannameyle bildirenler ile tarhiyatın muhatabının Türkiye'yi terk etmesi hallerinde verilecek beyannamelerde beyanname verme süresi içinde ödeneceği,

- 30'uncu maddesinin altıncı fıkrasında, yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısımdan ana merkeze aktardıkları tutar üzerinden, kurum bünyesinde **% 15** (2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına göre %15) oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı,

hükümlerine yer verilmiştir.

Öte yandan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "Değer artış kazançları" başlıklı mükerrer 80'inci maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinde, iktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) 70'inci maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal (gerçek usulde vergiye tabi çiftçilerin zirai istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dahil) ve hakların, **iktisap tarihinden başlayarak** (5615 sayılı Kanunun 5'inci maddesiyle değişen ibare) (1.1.2007 tarihinden geçerli olmak üzere) **beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançların, değer artışı kazancı olduğu belirlenmiştir.**

Aynı Kanunun "Safi değer artışı" başlıklı Mükerrer 81'inci maddesinde,

"Değer artışında safi kazanç, elden çıkarma karşılığında alınan para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaatlerin tutarından, elden çıkarılan mal ve hakların maliyet bedelleri ile elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve satıcının uhdesinde kalan giderlerin ve ödenen vergi ve harçların indirilmesiyle bulunur. Hâsılâtın ayın ve menfaat olarak sağlanan kısmının tutarı Vergi Usul Kanununun değerlendirme ile ilgili hükümlerine göre tayin ve tespit olunur.

.....

Mal ve hakların elden çıkarılmasında iktisap bedeli, elden çıkarılan mal ve hakların, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Devlet İstatistik Enstitüsünce belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranında artırılarak tespit edilir. (5281 sayılı Kanunun 27'nci maddesiyle eklenen cümle) (1.1.2006 tarihinden geçerli olmak üzere) Şu kadar ki, bu endekslemenin yapılabilmesi için artış oranının %10 veya üzerinde olması şarttır."

hükmüne yer verilmiştir.

Ayrıca, **Kurumlar Vergisi Kanununun 26'ncı maddesinin** ikinci fıkrasında, **diğer kazanç ve iratlara ilişkin olarak** Türkiye'ye bizzat getirilen nakdî veya aynî sermaye karşılığında elde edilen menkul kıymetler ile iştirak hisselerinin elden çıkarılması sırasında oluşan kur farkı kazancına dair hükümler hariç olmak üzere, **Gelir Vergisi Kanununda yer alan**

vergilendirmeme hususundaki istisna, kayıt, şart ve sürelerle ait sınırlamaların dikkate alınmayacağı hükme bağlanmıştır.¹

Tabii konuya sadece Kurumlar Vergisi Kanunu ve Gelir Vergisi Kanunu açısından değil, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşma Anlaşmaları açısından da bakmak gerekmektedir. Anlaşmalardaki “*Sermaye Değer Artış Kazançları*” ya da “*Değer Artış Kazançları*” başlıklı maddeler konumuz ile ilgilidir. Aşağıda bazı anlaşmalardan örnekler verilmiştir:

İngiltere anlaşması:

*“Bir Akit Devlet mukimince, diğer Akit Devlette yer alan ve bu Anlaşmanın 6 ncı Maddesinde tanımlanan bir gayrimenkul varlığın elden çıkarılmasından elde edilen kazanç bu **diğer Devlette vergilendirilebilir.**”*

Almanya anlaşması:

*“6 ncı Maddenin 2 nci fıkrasında tanımlanan bir gayrimenkul varlığın elden çıkarılmasından elde edilen kazanç bu **varlığın yer aldığı Akit devlette vergilendirilebilir.**”*

Fransa anlaşması:

*“Bir Akit Devlet mukimince, diğer Akit Devlette yer alan ve 6 ncı maddede tanımlanan bir gayrimenkul varlığın elden çıkarılmasından elde edilen kazanç bu **diğer Devlette vergilendirilebilir.**”*

Amerika anlaşması

“Bir Akit Devlet mukimi tarafından:

- a) diğer Akit Devlette yer alan gayrimenkul varlığın veya*
- b) diğer Akit Devlette yer alan bir gayrimenkul varlığa atfedilebilen tutarıyla sınırlı olmak üzere bir ortaklıktaki, tröst (trust) veya mamelekteki bir payın elden çıkarılmasından doğan değer artış kazançları, bu **diğer Devlette vergilendirilebilir.**”*

İtalya anlaşması:

*“Bir Akit Devlet mukimince, diğer Akit Devlette yer alan ve 6 ncı maddede tanımlanan bir gayrimenkul varlığın elden çıkarılmasından elde edilen kazanç bu **diğer Devlette vergilendirilebilir.**”*

Buna göre, yurt dışında mukim yabancı kurumlar tarafından iktisap edilen, Türkiye’de bulunan gayrimenkullerin satışından elde edilen kazançta vergileme hakkı, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının genel yapısı gereği Türkiye’ye ait olup, vergilendirmenin iç mevzuatımız hükümleri çerçevesinde yapılması gerekmektedir. Bununla birlikte, yukarıda örnek verdiğimiz metinler söz konusu maddelerin tamamını kapsamamaktadır. Taşınmaz ya da menkul kıymeti satışı kaynaklı bir değer artış kazancının vergilendirilmesi sırasında ilgili anlaşma metni ve atıf yapılan diğer maddeler ayrıntılı bir şekilde okunarak duruma özel değerlendirilmelidir.

¹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 02.05.2013 tarih ve 62030549-120 (Mük.80 -2012/902)649 sayılı özelgesi.

Buna göre, Kurumlar Vergisi Kanununun 26'ncı maddesinde, dar mükellef kurumlar tarafından elde edilen diğer kazanç ve iratlara ilişkin olarak, Gelir Vergisi Kanununda yer alan istisna hükümlerinden faydalanılamayacağı açıkça belirlendiğinden, söz konusu taşınmazın satışından elde edilen kazançta, taşınmazın elde tutulma süresi göz önüne alınarak Gelir Vergisi Kanununun 80 inci maddesi uyarınca istisna uygulanması mümkün değildir.

Dolayısıyla, Kanuni merkezi ve iş merkezi yurt dışında olan şirketin iktisap ettiği taşınmazı satması nedeniyle Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 81 inci maddesi hükmüne göre belirlenecek değer artış kazancının, Kurumlar Vergisi Kanununun özel beyana ilişkin hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekmektedir.

3. Örnek uygulama

Yurt dışında mukim bir şirket 2005 yılında 800.000 TL'na iktisap ettiği bir taşınmazı 15.05.2013 tarihinde 2.200.000 TL'na satmıştır. Dar mükellef kurum statüsünde olan bu yabancı şirketin elde ettiği kazanç değer artış kazancı kapsamındadır. Yukarıda yer verdiğimiz ilgili mevzuata göre değer artış kazancının saptanmasında Gelir Vergisi Kanunu hükümleri geçerli olacaktır. Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (6) no.lu bendine göre beş yıldan uzun süre elde tutulan taşınmazların satışından elde edilen kazançlar değer artış kazancı olarak kabul edilmeyecek, dolayısıyla vergilendirilmeyecektir. Örneğimizde bu süre yaklaşık 8 yıldır.

Bununla birlikte, konumuz açısından en can alıcı madde düzenleme olan Kurumlar Vergisi Kanununun 26'ncı maddesinin 2'inci fıkrasına göre; **diğer kazanç ve iratlara ilişkin olarak** Türkiye'ye bizzat getirilen nakdî veya aynî sermaye karşılığında elde edilen menkul kıymetler ile iştirak hisselerinin elden çıkarılması sırasında oluşan kur farkı kazancına dair hükümler **hariç olmak üzere, Gelir Vergisi Kanununda yer alan vergilendirmeme hususundaki istisna, kayıt, şart ve sürelerle ait sınırlamaların dikkate alınmayacağı** hükmüne bağlanmıştır. Diğer bir ifadeyle, dar mükellef kurumların değer artış kazançları Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre belirlenecek ama bu Kanundaki vergilendirmeyi önleyen düzenlemeler geçerli olmayacaktır. Örneğimize göre, taşınmaz beş yıldan uzun süre ile elde tutulmuş olsa da elde edilecek kazanç değer artış kazancı olarak vergilendirilecektir.

Bu durumda, **kazancı elde eden yabancı kurum veya Türkiye'de bu yabancı kurum adına hareket eden kimse ya da kazancı sağlayanlar tarafından, bu kazancın elde edilme tarihinden itibaren on beş gün içinde taşınmazın bulunduğu yer vergi dairesine "özel beyanname" ile beyan etmesi** gerekmektedir. Tarh eden verginin beyanname verme süresi içinde ödenmesi gerekmektedir. Vergi oranı %15 olacaktır.

4. Sonuç

Yurtdışında mukim kurumların Türkiye'de sahip oldukları taşınmazları elden çıkarmaları sonucu elde edilecek kazanç değer artış kazancı olarak vergiye tabi olacaktır. Burada taşınmazın beş yıldan uzun süre ile elde tutulmuş olması vergilendirmeyi önleyici bir durum olmayacaktır. Kazancın elde edildiği tarihten itibaren on beş gün içinde dar mükellef kurum veya bu kurum adına Türkiye'de hareket eden kimse ya da kazancı sağlayan taraf taşınmazın bulunduğu yer vergi dairesine özel beyanname ile kazancı beyan edecek ve beyanname verme süresi içinde tarh edecek vergiyi ödeyecektir.

GÜRAY ÖĞREDİK
Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
MAZARS/DENGE
Vergi Departmanı, Kıdemli Müdür