

# FAALİYET KONUSU DEĞİŞEN KURUMLARIN, TAŞINMAZLARINI KİRAYA VERMESİ VE SONRASINDA SATIŞA KONU ETMESİNİN KURUMLAR VERGİSİ KANUNU 5/1-E MADDESİ KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

## EVALUATION OF THE STATE OF IMMOVABLE PROPERTY RENTAL AND SALES AFTERWARDS OF CORPORATES AGAINST ARTICLE 5/1-E OF CORPORATE TAX LAW



Hüseyin UÇAR\*

### ÖZ

6102 sayılı Kanun ile ultra vires ilkesinden vazgeçilmiş ve şirketlerin ana sözleşmelerinde yer almayan işletme konularında bile iş ve işlemlerde bulunabilmelerinin önü açılmıştır. Şirketler, Mezkûr Kanun öncesinde sadece ana sözleşmelerinde yer alan işletme konularında faaliyet sürebiliyorlarken başkaca bir işletme konusunda faaliyet sürmek için ana sözleşmelerinde ve ticaret unvanlarında değişiklik yapmaları gerekiyordu. Mezkûr Kanun ile bu gereklilikler ortadan kaldırılmıştır. Yetkili organca bu hususa yönelik alınacak bir karar yeterli olacaktır. Ancak bu serbestlik, işletmelerin ana faaliyet konularının tayininde bazı sorunları beraberinde getirmiştir. 6102 sayılı Kanun öncesinde, bir şirketin ana faaliyet konusunun tespiti esnasında sadece ana sözleşmesinde yer alan hükümlere bakmak yeterli olurken Mezkûr Kanun sonrasında, şirketlerin fiili işletme konularının irde-

### ABSTRACT

The Law, no. 6102, revoked the principle of ultra vires, thereby allowing companies to operate in any desired area that is not even stated on their charter. Before the said amendment, companies desiring to operate in a new business area had to officially change their charter and commercial name. This is not a legal necessity any more. a decision of the competent body of the company on this issue is now legally sufficient. However, this caused some problems in the determination of operation subjects of the companies. Before the Law, no. 6102, it was sufficient to determine what the main business activity subjects of a company just by looking at the charter, but now it is much more complicated and difficult to assess.

**Keywords:** Ultra vires, immovable property sales exemption, immovable property rental

\* Vergi Müfettiş Yardımcısı

lenmesi ve buna yönelik bir değerlendirmenin yapılması uygun düşecektir.

**Anahtar Kelimeler:** Ultra vires, Taşınmaz satış kazanç istisnası, Taşınmaz kiralınması.

## GİRİŞ

Ultra vires latince kökenli bir kavram olup; “ultra” kelimesi ötesine, ötesinde, dışına, dışında, “vires” kelimesi ise güç, kuvvet anlamlarını taşımaktadır. Buna göre “ultra vires” kavramı gücün, yetkinin dışında, ötesinde anlamına gelmektedir.<sup>1</sup>

Türk Hukuku Lügatı’nda ultra vires, yetki haricinde, salahiyet tecavüzü olarak tanımlanmaktadır.<sup>2</sup>

6762 sayılı eski Türk Ticaret Kanunu’nun 137’nci maddesinde, “*Ticaret şirketleri hükmi şahsiyeti haiz olup şirket mukavelesinde yazılı işletme mevzuunun çevresi içinde kalmak şartıyla bütün hakları iktisap ve borçları iltizam edebilirler.*” hükmüne yer verilerek şirketlerin sadece ana sözleşmelerinde yer alan işletme konuları ile bağlı kalmaları, sözleşmelerde yer verilmeyen işletme konularına yönelik işlemlerin şirketi bağlamaması dolayısıyla şirketlerin ehliyetinin sınırlandırılması amaçlanmıştır. Ticaret şirketlerinin ehliyetinin sınırlandırılmasının nedenleri incelenirken, bu nedenlerin bir kısmının ticaret şirketlerinin tüzel kişiliğe sahip olmasından; diğer bir kısmının ise ticaret şirketlerine özgü niteliklerden kaynaklandığını söylemek mümkündür.<sup>3</sup> 6762 sayılı Kanun’un 137’nci maddesinde belirtildiği üzere ticaret şirketleri tüzel kişiliğe sahiptir. Tüzel kişiler gerçek kişiler karşısında daha büyük ve etkin bir güç niteliğindedirler. Diğer etken ise 6762 sayılı Kanun’un gerekçesinde yer aldığı üzere, ticaret şirketleri için varsayım teorisinin kabul edilmesi ve bu varsayım doğrultusunda diğer tüzel kişilere nazaran ticaret şirketlerinin ehliyetinin daha dar bir çerçevede çizilmesidir. Ayrıca ortakların, şirketin kendisinin ve üçüncü kişilerin menfaatini koruma amacı bulunmaktadır.<sup>4</sup> Amaçlanan bu kısıtlama ile ultra vires ilkesi ticaret hukukumuzda vücut bulmuştur. Kanun hükmü haline getirilen bu kısıtlama ile şirketlerin işletme konularını oldukça geniş tuttıkları, kurulma aşamasında amaçlanan faaliyet konuları dışında gelecekte yapmayı planladıkları hatta kuruluş aşamasında düşünülmeyen faaliyet konularına bile ana sözleşmelerinde yer verdiklerine geçmişte sıkça karşılaşılmıştır. Bu durum, şirketlerin uzunca bir unvana sahip olmasına da sebep olmuştur. Ancak yine de ana sözleşmesinde yer almayan bir alanda faaliyet sürmek isteyen şirketin yapabileceği ilk şey, ana sözleşme ve unvan değişiklidir. Bu değişikliklerin zaman aldığı, maddi külfet oluşturduğu düşünüldüğünde, ticari hayatın bir nebze zorlaştırıldığı kabul edilmelidir.

6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu’nda ultra vires ilkesine yer verilmemiş ve şirketlerin ana sözleşmelerinde yer almasa bile kanunla yasaklanmamış alanlara yönelik iş ve işlemde bulunabilmelelerin önü açılmıştır. Bu serbestlik ile şirketlerin ana sözleşmelerinde yer almayan işletme konularında faaliyet sürebilmeleri için yetkili organlarınca karar alınması yeterli kılınmıştır. Dolayısıyla bir şirketin

<sup>1</sup> Hasan Pulaşlı, Şirketler Hukuku Temel Esaslar, 7.Baskı, Karhan Kitabevi, Adana 2008. s.52-53.

<sup>2</sup> Türk Hukuk Lügatı, 3. Baskı, Ankara 1991, s.577.

<sup>3</sup> Selen Serder, Anonim Şirketlerin Ehliyeti (Özellikle Ultra Vires Doktrini İle Sınırlandırılması), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (yayımlanmış doktora tezi), Ankara 2009, s.115.

<sup>4</sup> Erden Kuntalp, II. Ticaret Hukuku ve Yargıtay Kararları Sempozyumu- Ticaret Ortaklıklarının Ehliyeti, Bankacılık ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara 1985, s.9 vd.; Yaşar Karayalçın, Şirketler Hukuku, s.200.

ana sözleşmesinde yer alan faaliyet konusu ile ana sözleşmesinde yer almayan başka bir faaliyet konusunu beraber yürütmesinin önü açılmıştır. Böyle bir durumda, şirketin ana faaliyet konusunun hangisi olduğunun tayini önem kazanmıştır. Hele ki bu önem, bir şirketin ana sözleşmesinde yer alan/almayan işletme konularına yönelik herhangi üretim/ticaret yapmayarak gayri faal bir şirket gibi davranması ve bu davranış sonucunda bünyesinde bulunan fabrika, iş yeri, arsa gibi taşınmazlarını kiralaması ve sadece bu kiralama sonucunda kazanç elde etmesi durumunda iyiden iyiye artmaktadır. Çünkü böyle bir durumda, şirketin ana sözleşmesinde belirtilen işletme konusunun mu, faaliyetini durdurmadan önceki son dönemde sürdürdüğü işletme konusunun mu yoksa faaliyetine devam etmeyerek atıl halde bulunan fabrika, iş yeri, arsa gibi taşınmazlarını kiralaması sonucu kazanç sağladığı taşınmaz kiralamasının mı şirketin işletme konusu olarak ele alınması gerektiği tartışmaya tabi bir durumdur. Faaliyetlerini durduran bu şirketin taşınmazlarını belli bir süre kiraya verdikten sonra satışa konu etmesi ise ana faaliyet konusunun tayinini mecburi kılmaktadır. Çünkü 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e maddesi ile Kanun Koyucu, şirketlerin taşınmaz satışları sonucu elde ettikleri kazancın %50'lik kısmını istisnaya tabi tutmuş, böylelikle şirketlerin ekonomik etkinliklerini arttırmayı hedeflemiştir. Ancak Kanun Koyucu, taşınmaz ticareti ve kiralama ile uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları değerleri satması sonucu elde ettikleri kazancı bu istisnaya dâhil etmemiştir. Dolayısıyla herhangi bir işletme konusuna yönelik faaliyet sürmeyen, sürdürdüğü faaliyetleri de durduran kısacası gayri faal bir firma gibi hareket eden bir şirketin, aktifinde kayıtlı taşınmazlarını belli bir süre kiraya vermesi ve bu taşınmazları kiralama dönemi içerisinde satışa konu etmesi, şirketin işletme konusunun taşınmaz kiralama olduğuna karine teşkil eder; şirketin bahsi geçen istisnadan yararlanamaması gibi bir sonucu ortaya çıkmaktadır. Bahsi geçen sonuç tartışmaya açık olup bu konuya yönelik birincil vergi mevzuatı kaynakları kapsamında bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak idare, ikincil vergi mevzuatı kaynaklarında bu konuyu ele almış, görüşünü verdiği özetler ile ortaya koymuş ve soruna ışık tutmaya çalışmıştır. Bu çalışmada da idarenin görüşü ışığında daha önceden faaliyet süren ancak belirli sebeplerden dolayı faaliyetine son veren ya da durduran firmaların; aktiflerinde yer alan taşınmazlarını belli bir süre başkaca kişilere kiralaması, bu kiralama dışında aktif bir şekilde başkaca bir faaliyet alanına yönelik iş ve işlemlerde bulunmaması, kiralama dışında aktif nitelikli kazanç sağlamaması ve kiralama süreci içerisinde taşınmazlarını satışa konu etmesi durumunda bu satışın Kurumlar Vergisi 5/1-e maddesi kapsamında değerlendirilmesine yer verilmiştir.

## **1- ŞİRKETLER ve FAALİYET KONULARININ TAYİNİ**

### **1.1- Şirketler**

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinde verginin konusu ele alınmış olup sermaye şirketlerinin kazançlarının kurumlar vergisine tabi olduğu hükme bağlanmıştır. Mezkûr Kanun'un 2'nci maddesinde ise sermaye şirketleri 6762 sayılı Kanun hükümlerine göre kurulmuş olan anonim, limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile benzer nitelikteki yabancı kurumların olduğu belirtilmiştir. 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunu'nun yürürlüğe girmesi ile beraber 6762 sayılı Kanun'un hükmünü kaybettiği düşünüldüğünde, sermaye şirketlerinin 6102 sayılı Kanun'un yürürlük tarihinden itibaren bu Kanun hükümlerine göre kurulması gerekliliği göz önünde bulundurulmalıdır.

## 1.2- Faaliyet Konusu

6102 sayılı Kanun'un 331'inci maddesinde anonim şirketlerin, 573'üncü maddesinde ise limited şirketlerin kanunen yasak olmayan her türlü ekonomik amaç ve konu için kurulabileceği, Kanun'un 565'inci maddesinde ise sermayesi paylara bölünmüş şirketler için uygulanacak hükümlerin anonim şirketler ile aynı olduğu hüküm altına alınmıştır. Görüleceği üzere Kanun Koyucu, kanunla koyduğu yasaklar dışında sermaye şirketlerinin her türlü ekonomik amaç ve konu çerçevesinde kurulabileceğinin altını çizmiştir. Dolayısıyla bahsi geçen şirketlere geniş bir faaliyet alanı tanınmış olup bu alan içerisinde hangi işletme konusu ya da konuları ile iştigal olunacağı şirketlerin yetkili organlarının verilecek kararlara bırakılmıştır.

Yukarıda da görüleceği üzere sermaye şirketlerinin kurulmasındaki belirlenmiş diğer bir sınır ise ekonomik amaç ve konudur. Sermaye şirketlerinde amaç, kazanç elde etmek ve bu kazancı paylaşmak; konu ise bu amaca ulaşmak için icra edilecek somut faaliyetlerdir. Dolayısıyla ekonomik amaç ve konuya sahip olmayan bir sermaye şirketinin kurulabilmesi Kanun Koyucu tarafından engellenmiştir.

Sermaye şirketlerinin her türlü ekonomik amaç ve konu için kurulabileceği hüküm altına alınmışken bu amaç ve konunun kanunen yasaklanmamış olması şarttır. Örneğin; 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'na göre göçmen kaçakçılığı ve insan ticareti, organ veya doku ticareti, para ve kıymetli damgaları imale yarayan araçların üretimi ve ticareti, uyuşturucu veya uyarıcı madde imal ve ticareti, kumar oynanması için yer ve imkân sağlanması; 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanununa göre her türlü kaçakçılık (sigara, akaryakıt kaçakçılığı gibi) fiilinin işlenmesi; 7258 sayılı Kanuna göre kanunun verdiği yetkiye dayalı olmaksızın müşterek bahis veya şans oyunları oynatılması yasaktır. Dolayısıyla, bu konularda faaliyet sürmek üzere sermaye şirketi kurulması ve kanunen yasaklanmış fiillerin konu olarak belirlenmesi mümkün değildir.<sup>5</sup>

## 1.3- Faaliyetlerini Durduran Şirketlerin Taşınmazını Kiraya Vermesi Durumunda Faaliyet Konularının Tayini

İşletmelerin sürekliliği kavramı, işletmelerin kapatılma amacıyla değil ana sözleşmelerinde aksi bir hüküm yoksa sonsuz bir süre için kurulduğunu gösterir. Diğer taraftan şirketlerin ekonomik bir amaç doğrultusunda kurulması gerekliliği de Kanun Koyucu tarafından hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla bir şirketin amacının kazanç elde etmek olduğu ve bu doğrultuda kurulması gerektiği kesindir. Ancak ticari hayatın öngörülemesiz olması; bazı aksaklıkları ortaya çıkarmakta, şirketlerin belirledikleri hedefleri ya da sektörleri değiştirme, güncelleme ihtiyacını doğurmaktadır. Kanun Koyucunun ultra vires ilkesine bağlı kalmamayı tercih etmesi sonucunda, bir şirketin ana sözleşmesinde yer alsın ya da almasın daha fazla kazanç elde edebileceğini düşündüğü herhangi bir sektöre geçiş yapması, faaliyet sürdüğü işletme konusuna ek olarak başkaca bir faaliyet ile de iştigal olması beklenen bir sonuçtur. Bu noktada değinilmesi gereken husus; şirketin ana faaliyet konusunun ne olduğudur. Ultra vires ilkesinin geçerli olduğu 6762 sayılı Kanun kapsamında bir şirketin ana faaliyet konusunun tayini için şirket ana sözleşmesine bakmak ve orada hüküm altına alınmış olan işletme konusunun irdelenmesi yeterli olacakken ultra vires ilkesinin geçerliliğini yitirdiği 6102 sayılı Kanun ile beraber, şirketlerin fiili durumlarının tespit edilmesi daha doğru bir davranış olacaktır. Örneğin; Ayaz Anonim

<sup>5</sup> Mustafa Yavuz, Anonim Ve Limited Şirketlerin Kanunen Yasaklanmamış Her Türlü Ekonomik Amaç Ve Konu İçin Kurulabilmesi, Lebib Yalın Dergisi, Sayı 125, 2014, s.2.

Şirketi, 14.03.1993 tarihinde ahşap prefabrik yapılar ve ahşap taşınabilir evlerin imalatı işi ile iştiğal etmek amacıyla kurulmuştur. Bahsi geçen sektördeki kar payının düşmesi nedeniyle 29.06.2014 tarihi itibarıyla aktifinde yer alan nakliye araçları vasıtasıyla nakliye hizmeti vermeye başlamış, bu doğrultuda vergi dairesince kara yolu ile çeşitli taşıma türüne uygun konteyner ve diğer yük taşımacılığı hizmetleri faaliyetinin faaliyet kodu şirketin vergi dairesi kayıtlarına eklenmiştir. Ancak bu bildirimının yanında şirket, ana sözleşmesinde herhangi bir değişiklik yapmamıştır. Ayaz A.Ş. 31.12.2015 tarihine kadar ana sözleşmesinde yer alan faaliyetini gündün güne küçülterek her iki faaliyet ile de iştiğal etmiş, 01.01.2016 tarihi itibarıyla ahşap prefabrik yapılar ve ahşap taşınabilir evlerin imalatı işine son vermiş, bu faaliyeti sürdürebilmesi için aktifinde yer alan taşınmazlarını başkaca şirketlere kiralamış, nakliye hizmeti verdiği taşıtlarını da satışa konu etmiştir. Bu kiralama işlemi günümüze kadar devam etmekte olup şirketin aktif bir şekilde sürdürdüğü başkaca bir faaliyeti olmayıp aktif nitelikli başkaca bir kazancı da bulunmamaktadır.

Yukarıdaki örnekte, 14.03.1993 – 29.06.2014 tarihleri aralığında şirketin ana faaliyet konusunun ahşap prefabrik yapılar ve ahşap taşınabilir evlerin imalatı işi olduğu açıktır. Firmanın 29.06.2014 – 31.12.2015 tarihleri aralığındaki ana faaliyet konusunun tayini için de fiili durumun esas alınması gerekmektedir. 6102 sayılı Kanun'un 331'inci maddesinde bahsedilen ekonomik amaç ve konu kapsamında şirketin kazanç sağlamayı hedeflediği faaliyet alanı ana faaliyet konusu olarak ele alınmalıdır. Şirket, ana sözleşmesinde yer alan işletme konusunu küçültme hedefinde olsa da her iki işletme konusu için de ekonomik amaç ve konu doğrultusunda hareket etmiş, kazanç sağlamıştır. Bu doğrultuda şirketin ana faaliyet konusu diye bir ayırımı yapılmaması olanaksız olacaktır. Firmanın bahsi geçen iki faaliyet konusu çerçevesinde hareket ettiği kabul edilmelidir. Ancak şirketin 01.01.2015 tarihinden itibaren sadece taşınmazlarını kiraya vermesi, bu kiralama işleminin yanında başkaca aktif nitelikli bir kazanç elde etmemesi, başkaca bir faaliyet sürmemesi şirketin ana faaliyet konusunun tayinini önemli hale getirecektir. Bahsedilen durumda; şirketin faaliyet konusunun, ana sözleşmesinde yazan ahşap prefabrik yapılar ve ahşap taşınabilir evlerin imalatı ya da daha sonradan vergi dairesi kayıtlarına intikal ettirilen kara yolu ile çeşitli taşıma türüne uygun konteyner ve diğer yük taşımacılığı hizmetlerinden herhangi birisi ya da her ikisi olarak ele alınması gerçek mahiyeti ortaya koymayacaktır.

Çalışmanın 1.2. bölümünde bahsedildiği üzere ekonomik amaç ve konu önem arz etmektedir. Şirketin ekonomik amacı kazanç elde etmek ve bu kazancı paylaşmaktır. Buraya kadar herhangi bir sorun bulunmamaktadır. Ancak 6102 sayılı Kanun'da bahsedildiği üzere ekonomik konunun da irdelenmesi gerekecektir. Ekonomik konu ise yine çalışmanın 1.2. bölümünde bahsedildiği üzere amaca ulaşmak için icra edilecek somut faaliyettir. Bahsedilen örnekte, Ayaz A.Ş. 01.01.2015 tarihi itibarıyla aktifinde yer alan taşınmazları kiralayarak kazanç elde etme ve bu kazancı paylaşma hedefindedir. Bu kiralama işleminin kısa vadeli sürmediği de dikkate alındığında, şirketin faaliyet konusu ana sözleşmesinde yazan ahşap prefabrik yapılar ve ahşap taşınabilir evlerin imalatı işi ile daha sonradan vergi dairesi kayıtlarına intikal ettirilen kara yolu ile çeşitli taşıma türüne uygun konteyner ve diğer yük taşımacılığı hizmetlerinden herhangi birisi olarak dikkate alınmamalıdır. Çünkü şirketin kazanç sağlamak için icra ettiği somut faaliyet, bu iki faaliyetten herhangi birisi değildir. Şirketin 01.01.2015 tarihinden itibaren kazanç sağlamak için icra ettiği somut faaliyet, aktifinde yer alan taşınmazlarını kiraya vermesidir. Dolayısıyla 01.01.2015 tarihinden itibaren şirketin faaliyet konusu, taşınmaz kiralanması olarak kabul edilmelidir. Bahsi geçen somut olaylar şirketin ana faaliyet konusunun taşınmaz ticareti olduğuna karine teşkil etmektedir.

## **2- FAALİYETLERİNİ DURDURAN ŞİRKETLERİN KİRAYA VERDİĞİ TAŞINMAZINI SATIŞA KONU ETMESİ HUSUSUNUN KVK 5/1-E UYGULAMASI KARŞISINDAKİ DURUMU**

Çalışmanın 1.3. bölümünde, ana sözleşmesinde yazan ya da ana sözleşmesinde yazmasa da da ha önceden sürdürdüğü faaliyetlerine devam etmeyen şirketlerin; taşınmazını kiraya vermesi ve bu kiralama işlemini uzunca bir süre devam ettirmesi sonucunda, kiralama süreci boyunca başkaca bir faaliyetinin olmadığı göz önünde bulundurulursa ana faaliyet konularının taşınmaz kiralama olarak ele alınması gerektiği değerlendirilmiştir. Bu durum ticari hayatın gerektirdiği bir sonuç olarak karşımıza çıkmakta olup bu işlemlerin altında şirketlerin ekonomik amaçlarına yönelik hareket etme yani kazanç elde etme gayesi yatmaktadır. 6102 sayılı Kanun dikkate alındığında da şirketlerin kanunen yasaklanmamış ekonomik amaç ve konu doğrultusunda hareket edebileceği sonucu çıkmaktadır. Bu faaliyetin herhangi bir kanunda yasaklanmadığı düşünüldüğünde, eleştirilecek herhangi bir hususu barındırmadığı açıktır. Ancak yukarıda yapılan açıklamalar doğrultusunda bu şirketlerin ana faaliyet konusunun taşınmaz ticareti olarak ele alınması gerekmektedir.

Şirketlerin kiraya verdiği bu taşınmazları satmasına yönelik de yapılacak herhangi bir eleştiri bulunmamaktadır. Çünkü bahsi geçen taşınmazların satışına yönelik kanunen herhangi bir engel bulunmamaktadır. Ancak şirketin bu satış sonucu Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e maddesinde hüküm altına alınan ve şartları aynı madde hükmünde sıralanan taşınmaz satış kazanç istisnasından yararlanması mümkün bulunmamaktadır. Çünkü ilgili madde metninde "*Menkul kıymet ve taşınmaz ticareti ve kiralama ile uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır.*" hükmüne yer verilerek taşınmaz kiralama işi ile iştigal eden şirketlerin bu istisnadan faydalanması kapsam dışı bırakılmıştır. Çalışmanın bir önceki bölümünde açıklandığı üzere; sürdürdükleri faaliyet konularına yönelik olarak iş ve işlemlerde bulunmayan, bu faaliyetlerine son veren ya da durduran şirketlerin, bu sürecin devamında aktifinde yer alan taşınmaz/taşınmazlarını kiraya vermesi, aktif herhangi bir faaliyetinin olmaması ve aktif nitelikli başkaca bir kazancının bulunmaması şartıyla, bu şirketlerin kiralama süreci boyunca faaliyet konusunun taşınmaz kiralama olarak ele alınması gerekmektedir. Kanun maddesinde, taşınmaz kiralama amacıyla elde bulundurulmuş taşınmazların satışından elde edilen kazancın istisna kapsamında olmadığı vurgulanmıştır. Taşınmaz kiralama faaliyeti ile iştigal olduğu kabul edilen bir şirketin, başkaca bir faaliyet sürmediği, ticaret ya da imalata konu etmediği ve uzunca bir süre kiraya verdiği taşınmazı kiralama amacıyla elinde tutmadığına yönelik iddialar, gerçek mahiyeti ortaya koymayacaktır. Görüldüğü üzere; başkaca bir faaliyet amacı gütmeyen, taşınmaz kiralama sonucu kazanç elde eden, başkaca aktif nitelikli kazancı ve faaliyeti olmayan ve kiralama amacıyla elinde bulundurduğu taşınmazı satışa konu eden bir şirketin, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e maddesinde yer alan taşınmaz satış kazanç istisnasından yararlanması mümkün bulunmamaktadır.

## **3- KONUYA YÖNELİK İDARENİN GÖRÜŞÜ**

Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 05.09.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.38.15.01-KV-20-185-102 sayılı "Kurumun aktifine kayıtlı taşınmazın satışında kurumlar vergisi ve KDV uygulaması hk." Konulu özeldesinde aşağıdaki hususlara yer verilmiştir.<sup>6</sup>

<sup>6</sup> Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 05.09.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.38.15.01-KV-20-185-102 sayılı özeldesine.

“İlgide kayıtlı özelge talep formu ile, ana sözleşmesinde iştigal konuları arasında taşınmaz ticareti bulunmakla beraber bu işi fiilen yapmayan şirketiniz adına 13.09.2004 tarihinde tescili yapılan ve bilançonun aktif kısmında duran varlıklar arasında kayıtlı bulunan taşınmazın satışının katma değer vergisi (KDV) Kanununun 17/4-r maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanununun 5/e maddesi kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği hususunda görüş talep edilmiştir.

.....

*Bu açıklamalar çerçevesinde, şirketiniz her ne kadar taşınmaz ticaretini fiilen yapmasa da, şirketin ana sözleşmesinde iştigal konuları arasında taşınmaz ticareti bulunması dolayısıyla, bilançoda duran varlıklar arasında kayıtlı olan ve 13.09.2004 tarihinde tescil edilen taşınmazın satışından elde edilen kazancın 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan istisnadan faydalanması mümkün bulunmamaktadır.”*

Yukarıdaki özgelgenin son kısmından da anlaşılacağı üzere idare, fiili olayı dikkate almayıp sadece ana sözleşmeye odaklanmıştır. Dolayısıyla ana sözleşmede taşınmaz kiralanması ya da satışına yönelik bir hükmün olması nedeniyle taşınmaz satış kazanç istisnasından yararlanılmasının mümkün olmadığı sonucuna varılmıştır. Ancak 6102 sayılı Kanun ile ultra vires ilkesi yürürlükten kaldırılmış olup şirketlerin ana sözleşmelerinde yer almayan işletme konularında bile faal olabileceği hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla dikkat edilmesi gereken husus fiili durumdur. Gerçek mahiyetin ortaya koyulabilmesi için şirket yetkili organlarının kararları ile şirket faaliyetlerinin dikkate alınması gerekmektedir. 6102 sayılı Kanun ile ultra vires ilkesinin ortadan kaldırılmasındaki maksat da şirketlere serbestlik sunmak ve fiili duruma göre hareket etmektir. Dolayısıyla bir şirketin sadece ana sözleşmesinde taşınmaz kiralanması ya da satışı yapabileceğine yönelik ibarenin bulunması o şirketin taşınmaz ticareti ile uğraştığına karine teşkil etmez. Fiili durumun da sözleşme ile aynı doğrultuda olması gerekmektedir. Nitekim benzer bir olayda Danıştay 4. Dairesinin vermiş olduğu karar aşağıdaki gibidir.<sup>7</sup>

*“ana sözleşmesinde gayrimenkul alıp satacağına dair hükümler bulunduğu halde kurulduğu tarihten itibaren böyle bir faaliyeti bulunmayan ve aynı zamanda gayrimenkul ticareti ile uğraştığına dair Maliye İdaresince hakkında herhangi bir tespitin olmadığı kurumun, taşınmaz satışında kurumlar vergisi istisnasından faydalanabileceği”*

Herhangi bir şirket ana sözleşmesinde yazsın ya da yazmasın kanunen yasaklanmamış herhangi bir ekonomik amaç ve konu doğrultusunda hareket edebilir. Kanun Koyucu bu hakkı şirketlere 6102 sayılı Kanun ile tanımıştır. Dolayısıyla şirket, ana sözleşmesinde yazan faaliyet ile iştigal etmeyip ana sözleşmesinde yazmayan başka bir faaliyet ile iştigal edebilir. Bu durumda daha önceki bölümlerde de bahsedildiği üzere ekonomik amaç ve konu dikkate alınmalıdır. Yani “Şirket kazanç elde etmek için hangi faaliyeti gerçekleştirmektedir?” sorusunun cevabı şirketin faaliyet konusunu ortaya koymaktadır. Bu doğrultuda İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 28.05.2014 tarih ve 62030549-125[5-2013/405]-1474 sayılı “Taşınmaz Satış Kazancı İstisnası” konulu özelgesinde aşağıdaki hususlara yer verilmiştir.<sup>8</sup>

*“İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, 1974 yılında kurulan şirketin elektrolit bakır tel, her türlü demir dışı metal ve alaşımların işlenmesi, her türlü elektrik cihazlarına ait bobin teli, kablo, emaye*

<sup>7</sup> Danıştay 4. Dairesinin 08.06.2004 tarih ve E.2004/319 sayılı kararı.

<sup>8</sup> İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 28.05.2014 tarih ve 62030549-125[5-2013/405]-1474 sayılı özelgesi.



verniği plastik makara, kovalar ve muhafızları, hususi ısıtıcılar, manyetler ve diğer komponentlerin imali ve bu malların satışı ile iştigal etmekte olduğunuz, şirket faaliyetinin 31/12/2002 tarihi itibarıyla iştirakiniz olan başka bir firmaya devredilerek imalatınızı durdurduğunuz ve bu sebeple atıl olan fabrika arazisi ve binasının 01/01/2003 tarihi itibarıyla kiralama suretiyle değerlendirildiği belirtilerek söz konusu taşınmazın satılmasından elde edilen kazancın kurumlar vergisinden istisna olup olmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

.....

*Bu hüküm ve açıklamalara göre, şirket aktifinde iki tam yıldan fazla süre ile yer alan ancak şirketin bu faaliyetini durdurmuş olduğundan 01/01/2003 tarihinden itibaren kiraya verilen fabrika binası ve arsasının, bugüne kadar geçen süre zarfında kiralama suretiyle değerlendirilmesi taşınmaz kiralamasıyla uğraşıldığına karine teşkil edeceğinden, söz konusu taşınmazın satışından elde edilen kazancın Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi uyarınca kurumlar vergisi istisnasına konu edilmesi mümkün bulunmamaktadır.”*

Yukarıda yer alan özelgeden de anlaşılacağı üzere, idare görüşünü değiştirmiş ve fiili durumun önemine vurgu yapmıştır. Bir şirketin ana sözleşmesinde yer alsın ya da almasın kazanç elde etme doğrultusunda gerçekleştirdiği iş ve işlemler şirketin faaliyet konusunu tespitine yardımcı olacaktır. Görüldüğü üzere idare de gerçekleştiren bu iş ve işlemlere yönelik görüş bildirmiştir. Sonuç olarak idarenin görüşü, faaliyetlerini durduran şirketlerin kiraya verdikleri fabrika, iş yeri, arsa gibi taşınmazların kiralama suretiyle değerlendirmesi, taşınmaz kiralamasıyla uğraşıldığına karine teşkil edeceğinden bu süre zarfında kiraya verilen taşınmazın satışından elde edilen kazancın KVK 5/1-e maddesi uyarınca kurumlar vergisi istisnasına konu edilmesinin mümkün olmadığı yönündedir.

## **SONUÇ**

6102 sayılı Kanun ile ultra vires ilkesinden vazgeçilmiş olup şirketlerin ana sözleşmesinde yer alan işletme konuları dışından faaliyet sürmesinin önü açılmıştır. Bu doğrultuda şirketlerin faaliyet konularının tayini için gerçek mahiyetin ortaya konulması gerekmektedir. Yani şirketlerin ekonomik amaç ve konu çerçevesinde sürdürdüğü faaliyetlerin şirketlerin kabul edilen faaliyet konuları olarak ele alınması gerekmektedir. Bir şirketin ana sözleşmesinde yazan ancak sürdürmediği bir faaliyeti ana faaliyet konusu olarak ele almak ne kadar yanlış ise ana sözleşmesinde yer almayan ancak kazanç elde etmek amacıyla sürdürdüğü faaliyeti de ana faaliyeti olarak dikkate almamak aynı seviyede bir yanlış doğuracaktır. Dolayısıyla ekonomik amaç ve konu yani kazanç elde etmek ve icra edilen somut faaliyetler, şirket faaliyetinin tayini için esas kıstas olarak önümüze çıkmaktadır. Dolayısıyla faaliyetlerini durduran bir şirketin fabrika, iş yeri, arsa gibi taşınmazlarını kiraya vermesi ve başkaca bir faaliyet sürdürmemesi, ana faaliyet konusunun taşınmaz kiralaması olarak dikkate alınmasını mecburi kılmaktadır. Çünkü şirketler ekonomik bir amaç için kurulmak ve bu ekonomik amaç doğrultusunda hareket etmek zorundadır. Aksi durumda şirketlerin kuruluş şartlarına uygun davranılmamış olacaktır. Dolayısıyla sadece taşınmaz kiralaması faaliyeti ile kazanç elde etmek için taşınmazlarını kiralayan bir şirketin bu iş ve işlemleri, şirketin ana faaliyet konusunun taşınmaz kiralaması olduğuna karine teşkil etmektedir. Taşınmaz kiralaması faaliyeti ile iştigal olduğu tespit edilen bu şirketin, kiralamaya konu ettiği taşınmazlarını kiralama sürecinde satması, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e maddesinde yer alan taşınmaz satış kazanç istisnasından yararlanmasına imkân vermemektedir.



#### KAYNAKÇA

- Danıştay 4. Dairesi. (08.06.2004). E.2004/319 Sayılı Karar.
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı. (28.05.2014). 62030549-125[5-2013/405]-1474 Sayılı Özelge.
- KARAYALÇIN, Y. (1985). II. Ticaret Hukuku ve Yargıtay Kararları Sempozyumu-Şirketler Hukuku. Bankacılık ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü. Ankara 1985.
- Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı. (05.09.2011). B.07.1.GİB.4.38.15.01-KV-20-185-102 Sayılı Özelge.
- KUNTALP, E. (1985). II. Ticaret Hukuku ve Yargıtay Kararları Sempozyumu-Ticaret Ortaklıklarının Ehliyeti. Bankacılık ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü. Ankara 1985.
- PULAŞLI, H. (2008) Şirketler Hukuku Temel Esaslar. Karhan Kitabevi. Adana 2008.
- SERDER, S. (2009) Anonim Şirketlerin Ehliyeti (Özellikle Ultra Vires Doktrini İle Sınırlandırılması). Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. (yayımlanmış doktora tezi). Ankara.
- Türk Hukuk Lügatı. Türk Hukuk Kurumu. Ankara 1991.
- YAVUZ, M. (2014). Anonim Ve Limited Şirketlerin Kanunen Yasaklanmamış Her Türlü Ekonomik Amaç Ve Konu İçin Kurulabilmesi. Lebib Yalkın Dergisi. Sayı 125. s. 2