

Tapusu bulunmayan binanın devir teslim tutanağı ile şirkete devri halinde aktifleştirilmesinin mümkün olup olmadığı hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	VERGİ USUL KANUNU
Özelge no	11395140-105[227-2012/VUK-1- . . .]--217
Tarih	06.02.2015

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü

Sayı : 11395140-105[227-2012/VUK-1- . . .]--217

06/02/2015

Konu : Tapusu bulunmayan binanın devir teslim tutanağı ile şirkete devri halinde aktifleştirilmesinin mümkün olup olmadığı ile vergilendirilmesi ve belge düzeni.

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, ... Sanayi Sitesinde ... yılında kooperatif tarafından yapılan binanın ortaklarınız adına "Devir Teslim Tutanağı" düzenlenerek alındığı ancak alt yapının tamamlanmaması dolayısıyla gayrimenkule ait tapunun alınamadığı ve bu nedenle binanın şirket aktifine kaydedilemediği belirtilerek şirket ortakları adına kayıtlı bulunan söz konusu gayrimenkulün şirkete "Devir Teslim Tutanağı" ile devir edilmesi halinde gayrimenkulün kanuni defterlere kaydedilip edilemeyeceği, bu satışın Katma Değer Vergisi Kanunu, Vergi Usul Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu açısından nasıl değerlendirileceği hususu ile şirket ortaklarının Gelir Vergisi Kanunu açısından vergilendirilip vergilendirilmeyeceği hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

I- GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ KANUNLARI YÖNÜNDEN

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "Değer Artış Kazançları" başlıklı Mükerrer 80 inci maddesinde,

"(4783 sayılı Kanunun 4 üncü maddesiyle değişen madde Yürürlük; 01.01.2003 tarihinden geçerli olmak üzere 09.01.2003) Aşağıda yazılı mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazançlarıdır.

...

6. İktisap 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 gayrimenkul/er dahil) ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak (5615 sayılı kanunun 5 inci maddesiyle değişen ibare Yürürlük; 1/1/2007 tarihinden geçerli olmak üzere 04.04.2007) beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar (Kooperatiflerin ortaklarına bu sıfatları dolayısıyla tahsis ettikleri gayrimenkulleri tahsis tarihinde ortak tarafından satın alınmış sayılır.)

Bu maddede geçen "elden çıkarma" deyimini, yukarıda yazılı mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade eder.

(5281 sayılı Kanunun 27 nci maddesiyle 01.01.2006 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere değişen fıkra. Yürürlük; 01.01.2006) Bir takvim yılında elde edilen değer artışı kazancının, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlananlar hariç, 6. 000 (280 Seri No 'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 1.1.2012 tarihinden itibaren 8.800 TL.)Yeni Türk Lirası gelir vergisinden müstesnadır " hükmü yer almaktadır.

Aynı Kanunun Geçici 71 inci maddesinde ise Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80 inci maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin uygulanmasına ilişkin olarak, 70 inci maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde sayılan ve 1/1/2007 tarihinden önce iktisap edilmiş olan mal (gerçek usulde vergilendirilen çiftçilerin zirai istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dahil) ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançların vergilendirilmesinde dört yıllık sürenin esas alınacağı hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan, konu ile ilgili olarak yayımlanan 76 no.lu Gelir Vergisi Sirkülerinin "4.Gayrimenkullerde İktisap Tarihinin Belirlenmesi" başlıklı bölümünde, "Gayrimenkullerde iktisap, Türk Medeni Kanununun 705 inci maddesi uyarınca, tapuya tescille olmaktadır. Buna göre, kat karşılığı müteahhide veya kooperatiflere verilen arsa karşılığında alınan gayrimenkuller dahil, iktisap edilen gayrimenkullerin elden çıkarılması halinde, değer artışı kazancının tespiti yönünden iktisap tarihi olarak, gayrimenkulün tapuya tescil edildiği tarih esas alınacaktır.

Ancak, gayrimenkulün tapuya tescil tarihinden önce sahibinin fiilen kullanımına bırakıldığı bazı özel haller de iktisap tarihi olarak tapuya tescil tarihi yerine fiilen kullanıma bırakılma tarihinin kabul edilmesi gerekir.

Bu çerçevede, konut yapı kooperatifleri, Toplu Konut İdaresi veya diğer kişilerden gayrimenkulü fiilen kullanıma hazır şekilde teslim alanların, söz konusu gayrimenkulleri fiilen kullandıklarını; tahsis belgesi, teslim tutanakları, su, elektrik, telefon, doğalgaz faturaları ve benzeri belgelerle tevsik etmeleri halinde değer artışı kazancının tespiti yönünden fiilen kullanıma başladıkları tarih iktisap tarihi olarak kabul edilecektir. ..." açıklamaları yer almaktadır.

Diğer taraftan, kurumunuz tarafından verilen ... tarihli dilekçede, ... sanayi sitesinde yer alan ve satın alınan gayrimenkul için ödenen tutarın, şirket ortaklarının kendi şahsi hesaplarından karşılandığı ve şirket tarafından bir bedel ödenmediği belirtilmiştir.

Öte yandan, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına ilişkin 13 üncü maddesinin birinci fıkrasında, kurumların, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunulması halinde, kazancın tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı, alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemlerin her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirileceği hükmüne yer verilmiştir.

Aynı maddenin ikinci fıkrasında, ilişkili kişinin kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade ettiği belirtilmiştir.

Öte yandan konuya ilişkin ayrıntılı açıklamalar 1 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğinde yapılmıştır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, "Devir Teslim Tutanağı" ile kooperatiften şirket ortakları adına 2002 yılında satın alınan fabrika binasının, ilk iktisap tarihi olarak 2002 yılının dikkate alınması gerekmekte olup söz konusu fabrika binasının ortaklar tarafından "Devir Teslim Tutanağı" ile şirketinize satılması halinde iktisap tarihinin 01/01/2007 tarihinden önce olması nedeniyle dört yıllık süre geçtiğinden ortaklar adına değer artış kazancı olarak vergilendirme söz konusu olmayacaktır.

Şirketiniz ortaklarının mülkiyetinde bulunan gayrimenkulün ortaklarınız tarafından şirketinizin fiilen kullanımına bırakılması işlemi ilişkili kişiye sunulan bir kiralama hizmeti mahiyetinde olup söz konusu kiralamanın ilişkisiz bir gerçek kişi veya kuruma yapılması durumunda ilişkisiz kişiden bir bedel talep edileceğinden, kiralamanın ilişkili kişiye yapılması durumunda da bu hizmet karşılığı bir bedel talep

edileceđi tabiidir.

Dolayısıyla, ortaklarınızın mülkiyetinde bulunan gayrimenkulün şirketinize kullandırılması durumunda kiralama hizmetine ilişkin bedelin; söz konusu gayrimenkulün şirketinize satılması durumunda ise satışa ilişkin bedelin Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü madde hükmü ile anılan Tebliğde yapılan açıklamalara göre belirlenmesi gerekmektedir.

II- KDV KANUNU YÖNÜNDEN

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun 1 inci maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinde; Türkiye'de, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV ye tabi olduğu, aynı maddenin ikinci fıkrasında, ticari, sınai, zirai faaliyet ile serbest meslek faaliyetinin devamlılığı, kapsamı ve niteliğinin Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre; Gelir Vergisi Kanununda açıklık bulunmadığı hallerde, Türk Ticaret Kanunu ve diğeri ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit edileceğı hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, taşınmaz alım satım faaliyetini mutad ve sürekli bir şekilde yapanlar gerçek usulde katma değer vergisine tabi olacak, bu faaliyetlerin arızı olarak yapılması halinde vergi aranılmayacaktır.

Bu itibarla, şirket ortağı tarafından taşınmaz alım satımı faaliyetinin mutad ve sürekli bir şekilde yapılmaması ve söz konusu faaliyete ilişkin KDV mükellefiyetinin bulunmaması kaydıyla, iktisadi bir işletmeye dahil olmayan şirket ortağı adına kayıtlı taşınmazın şirkete devredilmesi veya satılması işlemi KDV nin konusuna girmediğinden, söz konusu devir işleminde KDV hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır.

III- VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 227 nci maddesinde; "Bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça bu Kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir." hükmü yer almaktadır.

Diğeri taraftan mezkur Kanunun 313 üncü maddesinde; "İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269 uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder..." hükmü bulunmaktadır.

Buna göre, bir iktisadi kıymetin amortismanına tabi tutulabilmesi için, işletmede bir yıldan fazla kullanılması, yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunması ve işletmenin aktifinde kayıtlı olması gerekmektedir.

Öte yandan, amortismanına tabi bir iktisadi kıymetin aktife girmesi; o kıymetin iktisap edilerek defter kayıtlarına geçirilmesi, değerleme gününde envantere dahil olması ve kullanılmaya hazır halde bulunmasıdır. Kullanılmaya hazır halde bulunması ise, alındığı şekliyle kullanılacak iktisadi kıymetlerde sözleşme şartlarının yerine getirilip kıymetin teslim alınmasını veya gümrükten çekilip işletmeye dahil edilmesini, kullanılması için montajı gerekli kıymetlerin montajının tamamlanmasını, inşa veya imal edilen kıymetlerde ise inşa veya imal işleminin tamamlanarak inşaat veya imalat hesabından sabit kıymet hesabına alınmasını ifade eder.

Diğer taraftan, 4721 sayılı Türk Medeni Kanununun 705 inci maddesinde taşınmaz mülkiyetinin kazanılmasının tescille olacağı, 706 ncı maddesinde ise taşınmaz mülkiyetinin devrini amaçlayan sözleşmelerin geçerli olmasının resmi şekilde düzenlenmiş bulunmalarına bağlı olduğu hüküm altına alınmıştır.

Bu açıklamalar çerçevesinde; mülkiyet hakkı Türk Medeni Kanununa göre tescille kazanılmaktadır. Ortaklarınıza ait olup iskân izni verilmediği için henüz tapusu bulunmayan fabrika binasının şirketiniz ile ortaklar arasında yapılacak "işyeri devir teslim tutanağı"na istinaden devri ile taşınmazın maliki olunamayacağı aşıkâr olduğundan, kurumunuzun malik olmadığı bir iktisadi kıymeti için amortisman ayırmasına imkan bulunmamaktadır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 18.09.2026