

... yılından beri şirketin aktifinde kayıtlı olan arsanın satışından elde edilen kazancın kurumlar vergisinden istisna olup olmadığı, katma değer vergisi uygulamasının ve arsanın değerlemesinin nasıl yapılacağı ile beyannamelerin ne şekilde verileceği hk

Belge türü	Özelge
Kanun	VERGİ USUL KANUNU
Özelge no	B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-2109
Tarih	23.11.2011

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü

Sayı : B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-2109

23/11/2011

Konu : ... yılından beri şirket aktifinde kayıtlı arsanın Kurumlar Vergisi Katma Değer Vergisi ve Vergi Usul Kanunu açısından vergilendirilmesi.

.... Ltd. Şti.nin tasfiye memuru sıfatıyla vermiş olduğunuz ilgide kayıtlı özelge talep formlarınız incelenmiş olup ... yılından beri söz konusu Şirketin aktifinde kayıtlı olan arsanın satışından elde edilen kazancın kurumlar vergisinden istisna olup olmadığı, katma değer vergisi uygulamasının ve arsanın değerlemesinin nasıl yapılacağı ile beyannamelerin ne şekilde verileceği hususunda görüşümüzün talep edildiği anlaşılmıştır.

KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/1'inci maddesinde, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin, KDV'ye tabi olduğu hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanun'un 17/4-r maddesinde kurumların aktifinde veya belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde, en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri 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 katma değer vergisinin teslimin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınacağı hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre, söz konusu Şirketin 2 yıldan fazla süreyle aktifinde bulunan arsanın ticari amaçla elde bulunduruluyor olmaması halinde satışı Kanun'un 17/4-r maddesi kapsamında KDV'den istisna olacaktır.

KURUMLAR VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "İstisnalar" başlıklı 5'inci 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.

Bu istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanır ve satış kazancının istisnadan yararlanan kısmı satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulur. Ancak satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır.

İstisna edilen kazançtan beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılan kısım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. Aynı süre içinde işletmenin tasfiyesi (bu Kanun'a göre yapılan devir ve bölünmeler hariç) halinde de bu hüküm uygulanır.

... "hükmü yer almıştır.

Konuyla ilgili olarak 03/04/2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin "5.6.2.3.3. Fon hesabında tutulan kazançların işletmeden çekilmemesi" başlıklı bölümünde;

"İstisna uygulamasında, satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulması gereken kazançların, beş yıl içinde fon hesabından başka bir hesaba (sermayeye ilave hariç) nakledilmesi, işletmeden çekilmesi, dar mükellef kurumlar tarafından yurt dışına transfer edilmesi veya bu süre içinde işletmenin tasfiyeye girmesi halinde, bu işlemlere tabi tutulan kazanç kısmı için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler Vergi Usul Kanunu uyarınca vergi ziyai cezası ve gecikme faizi ile birlikte alınacaktır.

Fon hesabında tutulması gereken süreden, satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar olan sürenin anlaşılması gerekmektedir. Kazancın sermayeye ilave edilmesi durumunda da aynı süre geçerli olacaktır.

Bu istisnanın amacı kurumların sermaye yapılarının güçlendirilmesi, finansman sıkıntılarının giderilmesi ve bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerinde daha etkin bir şekilde kullanılmasına imkân sağlamak ve işletmelerin finansal bünyelerini güçlendirmektir. Tasfiyeye giren şirketlerde ise böyle bir amacın olamayacağı açıktır. Bu nedenle, istisna uygulamasında satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar tasfiyeye girilmiş olması halinde, fon hesabında tutulması gereken kazancın işletmeden çekildiği kabul edilecektir.

... " açıklamalarına yer verilmiştir.

Aynı Kanun'un "Vergi kesintisi" başlıklı 15'inci maddesinde tevkiyat yapmak zorunda olanlar sayılarak, ikinci fıkrasında vergiden muaf olan kurumlara dağıtılan (Kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz.) Gelir Vergisi Kanunu'nun 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerindeki kâr payları üzerinden, bu maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi kesintisine tâbi tutulan kazançlar hariç olmak üzere % 15 oranında vergi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Diğer taraftan, 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin "15.6. Dağıtılan kâr paylarında vergi kesintisi" başlıklı bölümünün "15.6.1. Genel açıklama" başlıklı ayırımında;

Kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisi, kazancın istisna olup olmadığına bakılmaksızın, kârın dağıtılması aşamasında yapılacaktır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15 ve 30'uncu maddeleri uyarınca, tam mükellef kurumlar tarafından;

- Tam mükellef gerçek kişilere,

-Gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara,

- Gelir ve kurumlar vergisinden muaf olanlara,

- Dar mükellef gerçek kişilere,

- Dar mükellef kurumlara,

- Gelir ve kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan, anılan Kanun'un 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr payları üzerinden vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür. Buna göre, tam mükellef kurumlarca;

-Tam mükellef kurumlara,

-Türkiye 'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde eden dar mükellef kurumlara

dağıtılan kâr payları üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır. Bu şekilde kâr payı elde eden tam mükellef kurumun söz konusu kâr paylarını yukarıda sayılangerçek veya tüzel kişilere dağıtması halinde ise dağıtılan kısım üzerinden vergi kesintisi yapılacaktır.

... " açıklamaları yer almıştır

Bu hüküm ve açıklamalara göre, ... Ltd. Şti.nin tasfiyeye girmesi nedeniyle geleceğe yönelik ekonomik faaliyette bulunma gayesi ortadan kakmış demektir. Kurumların sermaye yapılarının güçlendirilmesi, finansman sıkıntılarının giderilmesi ve bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerinde daha etkin bir şekilde kullanılmasına imkân sağlamak ve işletmelerin finansal bünyelerini güçlendirmek bu olayda söz konusu olmadığından yani istisnanın getirilme amacı gerçekleşmeyeceğinden anılan Şirketin aktifine kayıtlı taşınmazın satışından elde edilecek kazancın kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Ayrıca, tasfiye kârının ortaklara dağıtılması durumunda Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15'inci ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinde belirtildiği üzere, tam mükellef kurumlar tarafından tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara, gelir ve kurumlar vergisinden muaf olanlara, dar mükellef gerçek kişilere, dar mükellef kurumlara, gelir ve kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan, anılan Kanun'un 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr payları üzerinden vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

VERGİ USUL KANUNU AÇISINDAN

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 269'uncu maddesinde, iktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkullerin maliyet bedelleri ile değerlendirileceği ifade edilmiş olup anılan Kanun'un 267'nci maddesinde ise "Emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir."

hükmüne yer verilmiştir.

Diğer taraftan, 5024 sayılı Kanun'la, Vergi Usul Kanunu'nun "Yeniden değerlendirme" başlıklı mükerrer 298'inci maddesi, "Enflasyon düzeltmesi ve yeniden değerlendirme oranı" başlığı altında yeniden düzenlenmiş, vergi mevzuatımızda bulunan ve yeniden değerlendirme başta olmak üzere, maliyet bedeli artırımını, LİFO gibi enflasyonun olumsuz etkilerini kısmen gidermek için ihdas edilmiş müesseseler kaldırılarak vergi sistemimize bütüncül bir işlem olan enflasyon düzeltmesi müessesesi getirilmiştir. Bu uygulamanın geçiş aşaması da yine aynı Kanun'la Vergi Usul Kanunu'na eklenen geçici 25'inci madde ile belirlenmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298'inci maddesinin (A) fıkrasının (1) numaralı bendinde, kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin fiyat endeksindeki artışın, içinde bulunulan dönem dahil son üç hesap döneminde %100'den ve içinde bulunulan hesap döneminde % 10'dan fazla olması halinde mali tablolarını enflasyon düzeltmesine tabi tutacakları ifade edilmiştir.

Anılan Kanun'un geçici 5'inci maddesinde, mükelleflerin 31/12/2003 tarihli bilançolarını bu madde hükmüne göre, bu maddede hüküm bulunmayan hallerde ise Vergi Usul Kanunu'nun 5024 sayılı Kanun'la değişik mükerrer 298'inci maddesinde yer alan hükümlere göre düzelterekleri hüküm altına alınmıştır.

Bu kapsamda, Vergi Usul Kanunu'nun geçici 5'inci maddesi ve mükerrer 298'inci maddesi kapsamında enflasyon düzeltmesi yapması gereken mükelleflerden olan ancak enflasyon düzeltmesinin yapılması gereken zamanda herhangi bir düzeltme işlemi yapmadığı anlaşılan söz konusu Şirketin şu an düzeltme hükümlerinden yararlanma imkanı bulunmamakta olup Şirket aktifindeki gayrimenkullerin maliyet bedeli ile değerlendirilmesi gerekmektedir.

Ayrıca, tasfiyeye giren Şirketin aktifinde kayıtlı arsanın değerlendirme gününde üçüncü şahıslara satılması halinde, gerçek satış bedeli üzerinden fatura düzenlenmesi gerekmekte olup gerçek satış bedelinin ise emsal bedelinden düşük olamayacağı tabiidir.

Diğer taraftan, iflas ve tasfiye süreci devam eden şirketler tasfiye dönemlerine ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerini elektronik ortamda gönderecektir. Söz konusu şirketler, beyannamelerini elektronik olarak doğrudan kendileri gönderebilecek mükelleflere ilişkin şartları taşımaları halinde kullanıcı kodu, parola ve şifre almak suretiyle kurumlar vergisi beyannamelerini elektronik ortamda gönderebileceklerdir. Bu şartları taşıyamamaları halinde ise tasfiye dönemlerine ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerini elektronik ortamda beyanname gönderme aracılık yetkisi almış meslek mensupları vasıtasıyla gönderebileceklerdir.

Ancak tüzel kişiler için tasfiye, devir, birleşme ve hesap döneminin değişmesi durumunda verilmesi gereken kıst dönem beyannameleri henüz elektronik ortamda alınamamaktadır. Söz konusu

beyannamelerin kağıt ortamında vergi dairelerince kabul edilmesi gerekmektedir.

Ayrıca, tasfiye halindeki kurumlar vergisi mükellefleri de kurumlar vergisi beyannamelerini (kıst dönem hariç) elektronik ortamda göndermek zorundadırlar. Tasfiye halindeki kurumlar vergisi mükelleflerinin kullanıcı kodu, parola ve şifre alma şartlarını taşımamaları bu mükelleflerin kurumlar vergisi beyannamelerini elektronik ortamda gönderme zorunluluklarını ortadan kaldırmamaktadır.

Kullanıcı kodu, parola ve şifre alma şartlarını taşımayan tasfiye halindeki kurumlar vergisi mükellefleri kurumlar vergisi beyannamesini 340 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde belirtilen elektronik beyanname gönderme aracılık yetkisi almış meslek mensupları vasıtası ile göndermek zorundadırlar.

Bu açıklamalara göre, ... Ltd. Şti.ne ait beyannamelerin (kıst dönem hariç) elektronik ortamda vergi dairesine gönderilmesi gerekmekte olup kıst dönem beyannamelerin ise kağıt ortamında verilmesi mümkün bulunmaktadır.

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