

Şirket aktifinde kayıtlı binanın tapuda cins tahsisi yapılmadan satılması durumunun GV, KDV ve VUK hükümleri uyarınca değerlendirilmesi hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	VERGİ USUL KANUNU
Özelge no	11395140-105[328-2014/VUK-1/18937]-475290
Tarih	17.06.2021

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü

Sayı : 11395140-105[328-2014/VUK-1/18937]-475290

17.06.2021

Konu : Şirket aktifinde kayıtlı binanın tapuda cins tahsisi yapılmadan satılması durumunun GV, KDV ve VUK hükümleri uyarınca değerlendirilmesi hk.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuz ile ek dilekçenizin tetkikinden; kurumunuzun otel işletmeciliği faaliyetinde bulunduğu, kurum aktifinde kayıtlı ve şirket merkez adresi olarak kullanılan otel binası için 1990 yılında yapı kullanma izin belgesi alındığı, bu tarih itibariyle söz konusu binanın cins değişikliği yapılmadığından tapuda arsa olarak gözüktüğü, söz konusu arsanın aynı zamanda 1990 yılından beri şirket aktifinde bina olarak kayıtlı olduğu ve amortisman ayrılmaya başlanarak kurum resmi defterlerine gerekli kayıtların yapıldığı ve mevcut durumda otel binasının satışının söz konusu olduğundan bahisle, Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-e maddesi ve Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-r maddesine göre

hem arsa payı hem de binanın tamamı için istisnalardan faydalanıp faydalanamayacağınız ile istisna dışında kalan değer artışları için aynı neviden taşınmaz veya şirket yönetimine büro alımı için yenileme fonu uygulamasından yararlanıp yararlanamayacağınız hususlarında Başkanlığımız görüşünün talep edildiği anlaşılmaktadır.

I- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde, "*Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların %75'lik kısmı ile aynı süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazların satışından doğan kazançların %50'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 Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç) halinde de bu hüküm uygulanır.

Bedelsiz olarak veya rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle itibarî değeriyle elde edilen hisse senetlerinin elde edilme tarihi olarak, sahip olunan eski hisse senetlerinin elde edilme tarihi esas alınır.

Devir veya bölünme suretiyle devralınan taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının satışında aktifte bulundurma sürelerinin hesabında, devir olunan veya bölünen kurumda geçen süreler de dikkate alınır. 21/11/2012 tarihli ve 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, kurumlar tarafından finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına veya 6/12/2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında kira sertifikası ihracı amacıyla varlık kiralama şirketlerine devredilen taşınmazların kiracı ya da kaynak kuruluş tarafından üçüncü kişilere satışında, aktifte bulundurma sürelerinin hesabında, bu taşınmazların finansal kiralama şirketi, katılım bankaları, kalkınma ve yatırım bankaları ile varlık kiralama şirketinin aktifinde bulunduğu süreler de dikkate alınır.

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

yer verilmiştir.

Konu hakkında 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin;

- "5.6.2. Kurumlar Vergisi Kanununun yayım tarihinden sonra gerçekleşen satış işlemlerinde istisna uygulaması" başlıklı bölümünde, " 7061 sayılı Kanunun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendiyle 5520 sayılı Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinin birinci cümlesi değiştirilmiş olup söz konusu değişikliğin yürürlüğe girdiği 5/12/2017 tarihinden itibaren (bu tarih dahil) yapılan taşınmaz satışlarından elde edilen kazancın %50'lik kısmına istisna uygulanacak; bu tarihten önce yapılan taşınmaz satışlarından elde edilen kazancın ise %75'lik kısmı istisna uygulamasına konu edilebilecektir ",

- "5.6.2.2.1. Taşınmazlar" başlıklı bölümünde, "İstisnaya konu olan taşınmazlar, Türk Medeni Kanununda 'Taşınmaz' olarak tanımlanan ve esas niteliği bakımından bir yerden başka bir yere taşınması mümkün olmayan, dolayısıyla yerinde sabit olan mallardır.

Bunlar Türk Medeni Kanununun 704 üncü maddesinde;

- Arazi,

- Tapu siciline ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar,

- Kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler

olarak sayılmıştır.

Elden çıkarılacak taşınmazlardan doğacak kazancın, bu istisna uygulamasına konu olabilmesi için taşınmazın Türk Medeni Kanununun 705 inci maddesi gereğince kurum adına tapuya tescil edilmiş olması gerekmektedir. Bu nedenle, ilgili kurum adına tapuya tescili yapılmamış bir binanın satışından doğan kazançta bu istisna uygulanmayacaktır.

Fiiliyatta cins tashihiinin kurum adına tapuya tescilinin yapılmasında çeşitli nedenlerle gecikmeler olabilmektedir. Bu gibi durumlarda, taşınmazın işletme aktifinde iki yıl süreyle bulunup bulunmadığının, tespitinde, işletmede iki yıldan fazla süreyle sahip olunarak fiilen kullanıldığının, yapı inşaatı ruhsatı, vergi dairesi tespiti veya resmi kurum kayıtlarından birisi ile tevsik edilebilmesi mümkün olabilecektir.

Örneğin; organize sanayi bölgeleri tarafından verilen tahsis belgesine istinaden veya çeşitli nedenlerle iki yıldan fazla süreyle fiilen kullanılan ancak, tapuda kurum adına henüz tescil edilmemiş bir taşınmazın tahsis belgesine dayanılarak veya zilyetliğin devri suretiyle satılması durumunda bir taşınmaz satışından bahsedilemeyeceğinden istisna uygulanmayacak, ancak, iki tam yıl kullanıldığı yukarıda yer alan açıklamalar çerçevesinde tevsik edilen taşınmazın tapuda kurum adına tescil edildikten sonra satılması halinde, satıştan elde edilen kazançlar bu istisna kapsamında değerlendirilecektir.",

- "5.6.2.3.1.3. İnşa halindeki binalarda 2 yıllık sürenin tespiti" bölümünde ise, "*Kurumlar tarafından, inşaatı henüz tamamlanmayan, fiilen kullanma imkanı da bulunmayan binaların satılması halinde; kurum aktifinde iki tam yıl kayıtlı olması koşuluyla, sadece binanın arsasının satış kazancına tekabül eden kısmı kurumlar vergisinden istisna olacaktır.*

Ancak, arsa üzerinde inşa edilen ve aktife kaydedilen binanın, kurum adına tapuya tescil edilerek satılması halinde, satılan binanın iki yıllık aktifte bulundurulma süresinin başlangıç tarihi olarak, inşaatın tamamlandığı ve bina olarak kullanılmaya başlandığı tarih esas alınacaktır."

açıklamaları yapılmıştır.

Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğünün 16.03.2010 tarihli ve 2010/4-1697 No.lu Genelgesinde, cins değişikliği (cins tashihi), bir taşınmaz malın cinsinin, yapısız iken yapılı veya yapılı iken yapısız hale; bağ, bahçe, tarla vb. iken arsa, arazi iken, bağ, bahçe vb. duruma dönüştürmek için paftasında ve tapu sicilinde yapılan işlem olarak tanımlanmıştır.

Buna göre, tapuda arsa olarak gözüken ve kurumunuz tarafından 1990 yılından itibaren otel olarak kullanılan binanın tapuda şirketiniz adına tescil edilmesinden sonra satılması halinde, satılan binanın iki yıllık aktifte bulundurulma süresinin başlangıç tarihi olarak, inşaatın tamamlandığı ve bina olarak kullanılmaya başlandığı tarih esas alınacak olup, bu binanın fiilen kullanıldığının yapı inşaatı ruhsatı, vergi dairesi tespiti veya resmi kurum kayıtlarından birisi ile tevsik edilmesi gerekmektedir.

Bu çerçevede, şirketiniz faaliyetlerinde kullanılmak üzere iktisap edilen ve fiilen kullanıldığı tevsik edilen binanın tapuya şirketiniz adına tescil edilmesinden 5/12/2017 tarihine kadar satılması halinde elde edilen kazançların %75'lik kısmına istisna uygulanacak; satışın 5/12/2017 (bu tarih dahil) tarihinden sonra yapılması durumunda ise elde edilen kazancın %50'lik kısmı 5520 sayılı Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan şartların sağlanması kaydıyla istisna edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan, tapuya bina olarak şirketiniz adına tescil edilmeden 5/12/2017 tarihinden önce satılması halinde söz konusu istisna sadece arsaya isabet eden kazancın %75'lik kısmına, 5/12/2017 (bu tarih dahil) tarihinden sonra satılması halinde ise söz konusu istisna sadece arsaya isabet eden kazancın %50'lik kısmına uygulanacaktır.

II- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun;

- (1/1) maddesinde, Türkiye'de ticari, sınai ve zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV ye tabi olduğu,

- (17/4-r) maddesinde, kurumların aktifinde, en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimlerin KDV'den istisna olduğu, istisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdıkları taşınmaz ve iştirak hisselerinin teslimlerinin istisna kapsamı dışında yer aldığı, istisna kapsamında teslim edilen kıymetlerin iktisabında yüklenilen ve teslimin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla giderilemeyen KDV'nin, teslimin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınacağı

hüküm altına alınmıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin (II/F-4.16.1.) bölümünde; *"Satışa konu edilecek taşınmazlar (arsa, arazi, bina) ile iştirak hisselerinin satışında istisna uygulanabilmesi için kurumların aktiflerinde asgari 2 tam yıl (730 gün) kayıtlı bulunmuş olması gerekmektedir.*

En az iki tam yıl aktifte bulundurma süresinin hesabında, bu taşınmazların 3065 sayılı Kanunun (17/4-u) maddesi ile (17/4-y) maddesinde yer alan istisna kapsamında varlık kiralama şirketleri, finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarının aktifinde bulunduğu süreler de dikkate alınır.

İstisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan (taşınmazların mutaat olarak alım satımının yapılması veya kiraya verilmesi) kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdıkları taşınmazların tesliminde istisna hükmü uygulanmaz.

İstisna, satış yoluyla gerçekleştirilen devir ve teslimlerde uygulanır. Bağış, hibe şeklinde yapılan devir ve teslimler istisna kapsamı dışındadır.

Konuyla ilgili örneklere aşağıda yer verilmiştir.

Örnek 2: Bilgisayar parçalarının alım-satım faaliyeti ile iştigal eden (A) firması, İzmir'de 2006/Temmuz ayında bir arsa satın almıştır. Söz konusu arsa üzerinde 2007/Haziran ayında yapı kullanma izin belgesini almış, 14/12/2011 tarihinde tapuda cins tashihi yapılmıştır. Tapuda cins tashihi yapılan binanın satış işleminin 3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesi kapsamında KDV'den istisna tutulabilmesi için söz konusu binanın kurum adına tapuya tescil edilmiş olması yanında, en az iki tam yıl şirket aktifine kayıtlı olması gerekmekte olup, aktifte kayıtlı bulundurma süresinin başlangıç tarihi olarak da bütün bölümleri ile birlikte inşaatın tamamlanıp bina olarak aktife alındığı tarihin (14/12/2011) esas alınması gerekmektedir.

..." açıklamalarına yer verilmiştir.

Öte yandan Başkanlığımız E-VDO kayıtlarının tetkikinde, faaliyet konularınız arasında;

- Kendine ait veya kiralanmış gayrimenkullerin kiraya verilmesi veya leasingi (kendine ait binalar, devre mülkler, araziler, müstakil evler, vb.)

- Otel vb. konaklama yerlerinin faaliyetleri (günlük temizlik ve yatak yapma hizmeti sağlanan yerlerin faaliyetleri) (kendi müşterilerine restoran hizmeti vermeyenler ile devre mülkler hariç)

işlerinin yer aldığı görülmüştür.

Buna göre, şirketiniz aktifinde kayıtlı, 1990 yılından itibaren şirket merkezi olarak kullanılan ve cins değişikliği yapılmadığından tapuda arsa olarak görünen otel binasının satılması halinde, bu teslimin KDV Kanununun (17/4-r) maddesi kapsamında KDV'den istisna tutulması için söz konusu taşınmazın, şirketiniz aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunması, taşınmazın kiralama dahil ticareti yapılan taşınmazlardan olmaması gerekmekte olup, iki tam yıl süreyle aktifte kayıtlı bulundurma süresinin başlangıç tarihi olarak da inşaatın tamamlanarak bina olarak aktive alındığı tarih esas alınacaktır.

III- VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN

213 sayılı Vergi Usul Kanununun;

- 314 üncü maddesinde, "*Boş arazi ve boş arsalar amortismanına tabi değildir.*",

- 328 inci maddesinde, "*Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde alınan bedel ile bunların envanter defterinde kayıtlı değerleri arasındaki fark kar ve zarar hesabına geçirilir. İşletme hesabı esasında defter tutan mükelleflerle serbest meslek kazanç defteri tutan mükellefler bu farkı defterlerinde hasılat veya gider kaydederek.*

Amortisman ayrılmış olanların değeri ayrılmış amortismanlar düşüldükten sonra kalan meblağdır.

Devir ve trampa satış hükmündedir.

Şu kadar ki satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi, işin mahiyetine göre zaruri bulunur veya bu hususta işletmeyi idare edenlerce karar verilmiş ve teşebbüse geçilmiş olursa bu takdirde, satıştan tahassül eden kâr, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir. Her ne sebeple olursa olsun bu süre içinde kullanılmamış olan kârlar üçüncü yılın vergi matrahına eklenir. Üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde bu kârlar o yılın matrahına eklenir.

Yukarıdaki esaslar dahilinde yeni değerlerin iktisabında kullanılan kâr, yeni değerler üzerinden bu Kanun hükümlerine göre ayrılacak amortismanlara mahsup edilir. Bu mahsup tamamlandıktan sonra itfa edilmemiş olarak kalan değerlerin amortismanına devam olunur."

hükümlerine yer verilmiştir.

Bu hükümlere göre; "*Yenileme Fonu*" iktisadi işletmelere dâhil amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin yenilenebilmesi için bu kıymetlerin satışından doğan kârların bilançonun pasifinde azami üç yıl süre ile bekletilmesini ifade eden bir vergi erteleme yöntemi olarak, işletme içi yatırımları teşvike yönelik bir uygulamadır. Yenileme fonunun iktisadi kıymetin iktisabında kullanılması halinde, bilançonun pasifinde

yer alan fon yeni değer için ayrılacak amortismanlara mahsup edilmektedir.

Yenileme fonu hesabında yer alan satış karının muhakkak surette satılan iktisadi kıymetle aynı neviden başka bir iktisadi kıymetin iktisabında kullanımı esastır. Bu itibarla, şirketiniz aktifinde kayıtlı bulunan gayrimenkulün tapu kayıtlarında niteliği arsa olarak gözüktüğünden ve arsaların amortismanına tabi tutulması mümkün olmadığından, amortismanına tabi olmayan arsanın satışından elde edilecek kazancın yeni yatırım giderlerinin karşılanması amacına yönelik olarak yenileme fonuna aktarılması da mümkün bulunmamaktadır. Söz konusu tapu kayıtlarının cins tashihi yapılarak arsa yerine bina olarak düzeltilmesi halinde otel binasının satışından elde edilecek karın yenileme fonuna alınabilmesi mümkün olabilecektir.

Ayrıca, satılan amortismanına tabi iktisadi kıymet yerine bir başka iktisadi kıymetin alınmak istenmesi veya alınmasının, iktisadi kıymetin yenilenmesi olarak kabulü mümkün bulunmamaktadır. Bu nedenle otel binası satışından doğan ve yenileme fonuna alınacak karın, Vergi Usul Kanununun 328 inci maddesi kapsamında ancak aynı neviden bir iktisadi kıymetin alımı nedeniyle kullanılması mümkün olup, şirket yönetimi için büro alım ve yatırımında kullanılması mümkün bulunmamaktadır.

Dięer taraftan, şirketlere ait amortismanına tabi taşınmazların satışından elde edilecek kazancın 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5-1/e maddesi çerçevesinde istisnaya konu edilen tutar dışında kalan kısmının, satılan taşınmazın aynı neviden yenisinin iktisap edilmesi amacıyla yenileme fonuna aktarılması mümkündür.

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.