

Şirket aktifinde kayıtlı olan taşınmazın satışından elde edilecek kazancın vergilendirilmesi

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	62030549-125[5-2020/215]-1119726
Tarih	04.10.2022

T.C.

HAZİNE VE MALİYE BAKANLIĞI

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı

Gelir Kanunları Gelir Ve Kurumlar Vergileri Grup Müdürlüğü

Sayı : 62030549-125[5-2020/215]-1119726

04.10.2022

Konu : Şirket aktifinde kayıtlı olan taşınmazın satışından elde edilecek kazancın vergilendirilmesi

- İlgi : a) 20/05/2020 tarih ... sayılı özelge talep formu.
- b) 16/06/2020 tarih ... sayılı ek dilekçe.

İlgide kayıtlı özelge talep formu ve ek dilekçede, şirketinizin tekstil sektöründe faaliyet gösterdiği, 2 yıldan fazla süreyle aktifte yer alan ve tapu kayıtlarında arsa niteliğinde kayıtlı bulunan fabrika binasının kiralamaya konu edilmediği ve 21/01/2020 tarihinde satıldığı belirtilerek, söz konusu satıştan doğan kazancın %50'lik kısmının Kurumlar Vergisi Kanununun 5-1/e maddesi kapsamında kurumlar vergisinden istisna edilmek üzere 5 yıllığına pasifte özel bir fon hesabına aktarılması, diğer %50'lik kısmının ise Vergi Usul Kanununun 328 inci maddesi hükmü kapsamında arsa araştırmalarına başlanılan yeni fabrika binası yatırım giderlerini karşılamak üzere "yenileme fonu" hesabına aktarılması suretiyle her iki Kanun maddesi hükmünden de yararlanılmasının mümkün olup olmadığı hususunda görüş talep edilmektedir.

I- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun istisna hükümlerini düzenleyen 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.

...

Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundukları 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 tashihinin 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 yapıli veya yapıli 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.

Öte yandan, ilgide kayıtlı özelge talep formu ekinde aktifine kayıtlı olan söz konusu taşınmazın tapu kayıtlarında arsa niteliğini haiz olduğu anlaşılmaktadır.

Bu bağlamda, tapuda arsa olarak gözüken ve şirketiniz tarafından fabrika olarak kullanılan binanın tapuda şirketiniz adına tescil edilmesinden sonra satılması halinde, satılan binanın iki yıllık aktifte bulundurulma süresinin başlangıç tarihi olarak taşınmazın kurum adına tapuya tescil edildiği tarih dikkate alınacaktır. Ancak, söz konusu taşınmazın bu tarihten önce kullanılmaya başlanması durumunda (resmi belgelerle tevsik edilmesi kaydıyla), inşaatın tamamlandığı ve bina olarak kullanılmaya başlandığı iki yıllık aktifte bulundurulma süresinin başlangıç tarihi olarak kabul edilebilecektir. Bu durumda söz konusu binanın fiilen kullanıldığının yapı inşaatı ruhsatı, vergi dairesi tespiti veya resmi kurum kayıtlarından birisi ile tevsik edilmesi gerekeceği tabiidir.

Diğer taraftan, şirketiniz adına tapuda bina olarak tescil edilmeden önce söz konusu taşınmazın satılması durumunda ise yalnızca arsaya isabet eden kısma ilişkin oluşacak kazançla söz konusu istisna hükmü uygulanabilecektir.

II- VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN

213 sayılı Vergi Usul Kanununun;

- "Amortisman Mevzuu" başlıklı 313 üncü maddesinin birinci fıkrasında, "İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269 uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edavat, mefruşat, demirbaş ve

sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerin bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder.",

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

- 328 inci maddesinde, "Amortismana 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 kaydederler.

Amortisman ayrılmış olanların değeri ayrılmış amortismanlar düşüldükten sonra kalan meblağdır.

Devir ve trampa satış hükmündedir.

Şu kadarki, 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 kar, yenileme giderlerini karşılamak üzere, pasifte geçici bir hesapta azami üç yıl süre ile tutulabilir. Her ne sebeple olursa olsun bu süre içinde kullanılmamış olan karlar üçüncü yılın vergi matrahına eklenir. Üç yıldan önce işin terki, devri veya işletmenin tasfiyesi halinde bu karlar o yılın matrahına eklenir.

Yukarıki esaslar dahilinde yeni değerlerin iktisabında kullanılan kar, 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.

Buna göre yenileme fonunun ayrılabilmesi, amortismana tabi bir iktisadi kıymetin varlığı ve bu kıymetin satılmasından oluşan kârın aynı neviden yeni bir iktisadi kıymet alımında kullanılması halinde söz konusu olabilmektedir.

Bu itibarla, şirketiniz aktifinde kayıtlı bulunan fabrika binasının tapu kayıtlarında niteliği arsa olarak gözüktüğünden amortismana tabi tutulması mümkün değildir.

Bu nedenle, tapu kayıtlarında niteliği arsa olarak görünen fabrika binasının satışından elde edilecek kazancın arsa araştırmalarına başlanılan yeni fabrika binasının yatırım giderlerinin karşılanması amacına yönelik olarak yenileme fonuna aktarılması da mümkün bulunmamaktadır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.