

Taşınmazların 2 yıl tam süre ile şirket aktifinde bulundurulması ile ilgili sürenin tespiti

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	B.07.4.DEF.0.14.10.00-125.01[KV/2015/02]-9
Tarih	31.08.2015

T.C.

BOLU VALİLİĞİ

Defterdarlık Gelir Müdürlüğü

Sayı : 68509125-125.01[KV/2015/02]-9

31/08/2015

Konu : Taşınmazların 2 yıl tam süre ile şirket aktifinde bulundurulması ile ilgili sürenin tespiti

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzun incelenmesinden;

- 13.948 m²'lik kısmı üzerinde ... İli X Belediyesinin 28.12.2004 tarihli inşaat ruhsatı olan 411, 412, 1.077, 1.078 parsellerden oluşan toplam 21.580 m² yüzölçümlü araziye tapuya tescilli olarak 18/8/2008 tarihinde satın alarak şirket aktifinize kaydettiğiniz,

- 19/9/2008 tarihinde arazi üzerinde inşaaata başladığınız ve inşası halen devam eden binanın bulunduğu parsellerin Y Belediyesinin 26/6/2014 tarih ve ... sayılı Encümen Kararı ile onaylanan imar

uygulaması neticesinde birleştirilerek 9/1/2015 tarihinde 20.911,69 m² arsa niteliğinde müşterek tapu aldığınız,

- müşterek tapu verilen bu taşınmazı şirket aktifinizde kayıtlı olduğu şekli ile bütün olarak (arsa ve üzerinde inşası devam eden bina) satmayı planladığınız,

belirtilerek söz konusu satış işleminin Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi ile Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-r maddesinde belirtilen iki tam yıllık süreyle aktifte yer alma şartının uygulanmasında iki yıllık sürenin başlangıç tarihi konusunda Defterdarlığımız görüşünün bildirilmesini talep ettiğiniz anlaşılmıştır.

KURUMLAR VERGİSİ YÖNÜNDEN:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "İstisnalar" başlıklı 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde;

"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.

...

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

hükümleri yer almaktadır.

Anılan istisnanın uygulamasına ilişkin ayrıntılı açıklamalara 3/4/2007 tarihli ve 26482 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yer verilmiştir. Söz konusu Tebliğin "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.

Taşınmaz tanımına, taşınmazın bütünleyici parçası niteliğinde olan unsurları da girecektir. Bütünleyici parça, Türk Medeni Kanununun 684 üncü maddesinde, "Bir şeye malik olan kimse, o şeyin bütünleyici parçalarına da malik olur. Bütünleyici parça, yerel âdetlere göre asıl şeyin temel unsuru olan ve o şey yok edilmedikçe, zarara uğratılmadıkça veya yapısı değiştirilmedikçe ondan ayrılmasına olanak bulunmayan parçadır." açıklamalarına yer verilmiştir.

Aynı Tebliğin "5.6.2.3.1.3. İnşa halindeki binalarda 2 yıllık sürenin tespiti" başlıklı bölümünde de;

"Kurumlar tarafından, inşaatı henüz tamamlanmayan, fiilen kullanma imkânı 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."

denilmektedir.

Buna göre, 18/8/2008 tarihinde satın alınıp şirketinizin aktifine arazi olarak kaydedilen, üzerinde 19/9/2008 tarihinde inşaata başlanılan ve inşaatı halen devam eden; ancak, Y Belediyesinin 26/6/2014 tarih ve ... sayılı Encümen Kararı ile yapılan imar uygulaması sonucu 9/1/2015 tarihinde 20.911,69 m² yüzölçümlü arsa olarak tek tapu verilen taşınmaz için Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan istisnanın uygulanmasında iki yıllık sürenin başlangıcı olarak, gayrimenkulün şirket aktifine kaydedildiği 18/8/2008 tarihinin dikkate alınması gerekmektedir.

Öte yandan söz konusu arazinin satılması halinde satış kazancının sadece arsaya tekabül eden kısmının kurumlar vergisinden istisna olacağı; inşaatı henüz tamamlanmayan, fiilen kullanma imkânı da bulunmayan binaya isabet eden kısmının istisnaya konu edilemeyeceği tabidir.

KATMA DEĞER VERGİSİ YÖNÜNDEN:

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun,

1/1 inci maddesinde; Türkiye'de yapılan ticarî, sınaî, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu,

17/4-(r) maddesinde; kurumların aktifinde veya belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde, en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile 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, istisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdıkları taşınmaz ve iştirak hisselerinin teslimlerinin ise istisna kapsamında yer almadığı, istisna 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,

hükümlerine yer verilmiştir.

Konuyla ilgili olarak yayımlanan Katma Değer Vergisi 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, belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde asgari 2 tam yıl (730 gün) kayıtlı bulunmuş olması gerekmektedir.

İstisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan (taşınmazların mutat 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 8: (Y) şirketince 09/10/2008 tarihinde alınıp ilgili dönemde şirket aktifine kaydedilen 2.000 m2 'lik arsa ile 11/11/2010 tarihinde alınıp ilgili dönemde şirket aktifine kaydedilen 450 m2 'lik bitişik arsa tevhit edilmiş(tek tapuya dönüştürülmüş) ve satışa sunulmuştur.

Taşınmazlar üzerinde tevhit yoluyla yapılan değişiklikler sonrasında yeni oluşan birimin tapuya tescil edilmesi ve daha sonra elden çıkarılmasında 3065 sayılı Kanunun (17/4-r)maddesinde düzenlenen istisnanın uygulanması bakımından tevhit tarihinin esas alınması gerekmektedir. Ancak her iki taşınmazın da tevhit öncesi iktisap tarihleri ispat edilebiliyorsa ve satış bedeli ayrıştırılabiliyorsa, iktisap tarihlerinin ayrı ayrı dikkate alınması ve bu suretle iki yıllık sürenin hesaplanması mümkündür."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, 18/8/2008 tarihinde şirket aktifine alınan 411, 412, 1077 ve 1078 parsellerden oluşan toplam 21.580 metrekarelik 4 parça arazinin Y Belediyesi tarafından birleştirilerek 9/1/2015 tarihinde müşterek tapu verilmesi ile oluşturulan arsanın satışında KDV Kanununun (17/4-r) maddesindeki istisnanın uygulanmasında tevsik edilmesi şartıyla birleşen arsaların ilk iktisap tarihi olan 18/8/2008 tarihi esas alınacaktır.

Ancak, söz konusu arsa üzerinde 19/9/2008 tarihinde inşaatına başlanılan ve halen yapımı devam eden ve yapılmakta olan yatırım niteliğinde olan binanın satışında KDV Kanununun (17/4-r) maddesindeki istisnanın uygulanması mümkün bulunmamakta olup, müşterek tapulu arsanın satışı esnasında arsa üzerindeki inşaat halindeki binaya tekabül eden bedel ayrıştırılarak katma değer vergisine tabi tutulacaktır.

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.

