

Kurum Aktifinde Kayıtlı Bulunan Gayrimenkulün Satışında KVK ve KDV İstisnası ileYenileme Fonu

Belge türü	Özelge
Kanun	KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU
Özelge no	26468226-010.09-39224
Tarih	04.08.2021

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Trabzon Vergi Dairesi Başkanlığı

Gelir Kanunları Grup Müdürlüğü

Sayı : 26468226-010.09[ÖZG-4-2019]-39224

04.08.2021

Konu : Kurum Aktifinde Kayıtlı Bulunan Gayrimenkulün Satışında KVK ve KDV
İstisnası ileYenileme Fonu

- İlgi :
- a) ... tarih ve ... kayıt sayılı özelge talep formunuz.
 - b) ... tarih ve ... kayıt sayılı dilekçeniz.
 - c) ... tarih ve ... kayıt sayılı dilekçeniz.

İlgide kayıtlı özelge talep formu ve ek dilekçelerinizde, Şirketinizin özel sağlık kurumları tarafından verilen insan sağlığına yönelik yataklı hastane hizmetleri işi ile iştigal ettiği, ayrıca şirket ana sözleşmesinde faaliyet konuları arasında hastaneler, sağlık merkezleri poliklinik ve benzer sağlık amaçlı tesisler kurmak, işletmek, kiraya vermek ve gayrimenkul ticareti ile inşaat taahhüt işi gibi faaliyetlerin bulunduğu, 2009 yılından itibaren şirket aktifinde kayıtlı bulunan hastane binanızı 24/11/2010-4/9/2014 tarihleri arasında fiilen işlettiğiniz, daha sonrasında ekonomik nedenlerle tüm müştemilatı ile birlikte başka bir sağlık grubuna kiraya verdiğiniz ve 2019 Mayıs ayı itibarıyla de sattığınızı belirterek, söz konusu satış işleminin Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-e maddesi ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun 17/4-r maddesinde düzenlenen istisnaların kapsamında olup olmadığı ile satış nedeniyle oluşan karın 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 328 inci maddesi kapsamında yenileme fonunda alınıp alınamayacağı hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden Değerlendirme

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "İstisnalar" başlıklı 5 inci maddesinde;

"(1) Aşağıda belirtilen kazançlar kurumlar vergisinden müstesnadır:

...

(e) 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 bulundurdıkları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır."

hükmü yer almaktadır.

Diğer taraftan 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "5.6.2.3.4. Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ile uğraşılması" başlıklı bölümünde;

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

İstisna uygulaması esas itibarıyla bütün kurumlar için geçerlidir. Ancak, faaliyet konusu menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralması olan kurumların bu amaçla iktisap ettikleri ve ellerinde tuttıkları kıymetlerin satışından elde ettikleri kazançlar için istisnadan yararlanmaları mümkün değildir.

Satışa konu edilen kıymetlerin iki tam yıl kurum aktifinde kayıtlı olması da durumu değiştirmeyecektir. Aynı durum, satmak üzere taşınmaz inşaatı ile uğraşan mükellefler açısından da geçerlidir. Ancak, taşınmaz ticareti ile uğraşan mükelleflerin faaliyetlerinin yürütülmesine tahsis ettikleri taşınmazların satışından elde ettikleri kazançlara istisna uygulanabilecek; taşınmaz ticaretine konu edilen veya kiralama ya da başka surette değerlendirilen taşınmazların satış kazancı ise istisnaya konu edilmeyecektir.

Örnek 1: *Bir inşaat şirketinin şirket merkezi olarak kullanılmak üzere inşa etmiş olduğu bir binayı, en az iki tam yıl süre ile kullandıktan sonra satması halinde, bu satıştan doğan kazanç için istisna uygulanabilecektir. Şirketin satmak amacıyla inşa etmiş olduğu veya satın aldığı binaların satışından elde ettiği kazançlar için söz konusu istisna uygulanmayacaktır.*

Örnek 2: *İnşaat faaliyetinde bulunan bir şirketin satın aldığı arsayı iki tam yıl geçtikten sonra satması halinde ya da faaliyet konusu alış veriş merkezleri inşa etmek veya kiraya vermek olan şirketin bu amaçla inşa ettiği taşınmazları iki tam yıl geçtikten sonra satması halinde, şirketin bu istisnadan yararlanması söz konusu olmayacaktır.*

Örnek 3: *Bir inşaat şirketinin inşa etmiş olduğu binanın bir kısmını otopark olarak, diğer bir kısmını işyeri olarak kiraya vermesi, kalan kısmını ise şirket faaliyetlerinde kullanması halinde, şirket faaliyetinde kullandığı kısmın satılmasından elde edilen kazanç istisnaya konu olabilecek, diğer kısımlar istisnadan yararlanamayacaktır.*

..."

açıklamaları yer almaktadır.

Şirketinizin ana sözleşmesi ile ticaret sicil gazetesinin incelenmesinden, şirketinizin amaç ve konuları arasında, hastaneler, sağlık merkezleri, poliklinik, klinik ve estetik ve kozmoloji merkezleri, röntgen ve tomografi merkezleri, tıbbi ve biyolojik tahlil laboratuvarları ve benzeri sağlık amaçlı tesisler kurmak, işletmek, kiralamak, kiraya vermek, her türlü inşaat elektrik ve sıhhi tesisat işleri, alt yapı-üst yapı sanat yapıları olan yollar, köprüler, barajlar, göletler, tüneller, konutlar, özel okullar, oteller, hastaneler, spor tesisleri, konut kooperatifi yapıları içme suları ve buna benzer bütün inşaat yapılarını inşa etmek, her türlü arsa, arazi, tarla gibi taşınmazlar satın almak, bunlar üzerinde taşınmazlar inşa etmek, inşaat halinde ya da bitmiş olarak inşaat almak, kat karşılığı inşaat yapmak gibi faaliyetlerinin yer aldığı anlaşılmıştır.

Yukarıda yer alan Kanun hükümleri ve yapılan açıklamalar çerçevesinde, 2009 yılından itibaren Şirket aktifinizde kayıtlı bulunan ve 24/11/2010-4/9/2014 tarihleri arasında fiilen işletilen söz konusu taşınmazın, daha sonra tüm demirbaşları ile birlikte hastane olarak başka bir sağlık grubuna kiraya verilmek suretiyle değerlendirilmesi nedeniyle söz konusu taşınmazın satışından doğacak kazancın, Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi kapsamında kurumlar vergisinden istisna tutulması mümkün değildir.

KDV Kanunu Yönünden Değerlendirme

3065 sayılı KDV Kanununun 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, ancak istisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların bu amaçla aktiflerinde bulundurdıkları taşınmaz ve iştirak hisselerinin teslimlerinin istisna kapsamında olmadığı hüküm altına alınmıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin "Taşınmaz Satışlarında İstisna Uygulaması" başlıklı (II/F-4.16.1.) bölümünde, satışa konu edilecek taşınmazlar (arsa, arazi, bina) ile iştirak hisselerinin satışında istisna uygulanabilmesi için bu kıymetlerin kurumların aktiflerinde asgari 2 tam yıl (730 gün) kayıtlı bulunmuş olması gerektiği, ancak istisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan (taşınmazların mutat olarak alım satımının yapılması veya kiraya verilmesi) kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdıkları taşınmazların tesliminde istisna hükmünün uygulanmayacağı açıklanmıştır.

Tebliğin aynı bölümünde konuya ilişkin verilen 1 numaralı örnekte "*Gayrimenkul kiralaması faaliyeti ile iştirak eden (M) Ltd. Şti. aktifinde iki tam yıl süre ile bulunan taşınmazı satışa çıkarmıştır.*

Söz konusu satış işlemi şirket faaliyetlerinin yürütülmesine tahsis edilmiş bir taşınmaz olması kaydıyla 3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesi kapsamında KDV'den istisnadır. Ancak taşınmazın şirket faaliyetlerinin yürütülmesine tahsis edilmiş bir taşınmaz olmayıp şirketin faaliyet konusu olan kiralamalarda kullanılan taşınmazlardan olması halinde, taşınmazın satışı genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabidir."

açıklamaları yer almaktadır.

Yukarıda yer alan hükümler çerçevesinde, Şirketiniz aktifinde kayıtlı bulunan hastane binasının kiraya verilmesi, bu kıymetin ticari amaçla aktifte bulundurulması olarak değerlendirildiğinden, söz konusu hastane binasının satışı, iki yıldan fazla süredir aktifte bulundurulup bulundurulmadığına bakılmaksızın, genel hükümler doğrultusunda KDV'ye tabidir.

Vergi Usul Kanunu Yönünden Değerlendirme

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 328 inci maddesinde;

"Amortisman 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.

Ŗu 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.

Yukarıdaki 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."

hükmü yer almaktadır.

Bu hükme 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, satılan iktisadi kıymet yerine bir başka iktisadi kıymetin alınmak istenmesi veya alınmasının, iktisadi kıymetin yenilenmesi olarak kabulü mümkün bulunmamaktadır.

Satılan iktisadi kıymetlerin yenilenmesi, aynı neviden iktisadi kıymetlerin satın alınması ile olabileceği gibi aynı nitelikte ve aynı hizmete tahsis edilecek yeni bir iktisadi kıymetin işletmede imal/inşa edilmesi yoluyla da mümkün bulunmaktadır.

Buna göre, 2014 yılından bu yana sağlık hizmeti sunmadığınız ve bu faaliyete devam etmeyeceğiniz, bu faaliyet yerine gayrimenkul ticareti ve kat karşılığı inşaat faaliyeti gibi farklı sektörlerde faaliyette

bulunacağınız dikkate alındığında, sağlık hizmetinde kullandığınız binanın satışından elde edilen karın yeni faaliyetiniz kapsamındaki yatırım giderlerinin karşılanması amacıyla yönelik olarak yenileme fonuna aktarılması mümkün 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