

Şirket aktifinde yer alan taşınmazın satışından doğan kazancın KVK ve KDVK karşısındaki durumu.

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	64597866-125-26620
Tarih	25.12.2023

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı

Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü

Sayı :

25.12.2023

Konu : Şirket aktifinde yer alan taşınmazın satışından doğan kazancın KVK ve KDVK karşısındaki durumu.

İlgi

:

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzun incelenmesinden; şirketinizin demir çelik toptan ticareti faaliyeti ile iştirak ettiği... yılında satın alınan arsa üzerine ... yılında inşaatına başladığınız binanın ... yılında fiilen tamamlandığı, kat irtifakı kurulan söz konusu bina için iskan başvurusunun yapıldığı ancak iskan izni alınamaması nedeniyle tapuya bina olarak tescil işleminin bu tarihlerde gerçekleşmediği, ... tarihinden itibaren şube olarak faaliyetine devam ettiğiniz aktife kayıtlı bina için ... tarihinde yapı kullanım izin belgesi alındığı ve ... tarihinde tapuya cins tashih işlemi yapıldığı belirtilerek, ... tarihinde yapı kullanım izin belgesi alınan ve fiilen kullandığınız binanın satışından doğan kazanç nedeniyle Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-e maddesi ve Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-r maddesindeki istisnalardan yararlanılıp yararlanılamayacağı hususlarında görüş talep ettiğiniz anlaşılmış olup, konu hakkında Başkanlığımız görüşüne aşağıda yer verilmiştir.

I- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun istisna hükümlerini düzenleyen 5 inci maddesinin birinci fıkrasının 7456 sayılı Kanunla değiştirilmeden önceki (e) bendinde;

"Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri rüçhan hakları ve bu fıkranın (a) bendi kapsamında istisna kazançlarına kaynak oluşturan yatırım fonlarının katılma paylarının 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."

hükümlerine yer verilmiştir.

1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "5.6. Taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakları satış kazancı istisnası" başlıklı bölümünde söz konusu istisnanın uygulanmasına ilişkin ayrıntılı açıklamalara yer verilmiş olup, Tebliğin "5.6.2.2.1. Taşınmazlar" alt 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.

..."

açıklamaları yer almaktadır.

Diğer taraftan, Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğünün ... tarihli ve ... 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.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre; ... yılında satın aldığınız arsa üzerine inşa edilen ve aktifinizde kayıtlı olan binanın şirketiniz adına tapuya tescil edilerek satılması halinde satılan binanın iki yıllık aktifte bulundurma süresinin başlangıç tarihi olarak; söz konusu binayı fiilen kullanmaya başladığınız ... tarihinin dikkate alınması gerekmekte olup, bu binanın fiilen kullanıldığının yapı inşaatı ruhsatı, vergi dairesi tespiti veya resmi kurum kayıtlarından birisi ile tevsik edilmesi ve diğer şartlarında sağlanması şartıyla Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde düzenlenen istisnadan yararlanılması mümkün bulunmaktadır.

II- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun;

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

-2/1 inci maddesinde, teslimin bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesi olduğu,

-10/a maddesinde, vergiyi doğuran olayın, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması anında;

-10/b maddesinde de, malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi ile vergiyi doğuran olayın meydana geldiği,

- 7456 sayılı Kanunla değiştirilmeden önceki17/4-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 tesliminin istisna kapsamı dışında olduğu

hüküm altına alınmıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin;

-*"İki Tam Yıl Süreyle Sahip Olunan İştirak Hisseleri ve Taşınmazların Satışı"* başlıklı (II/F-4.16.) bölümünde,

"3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesi uyarınca, kurumların aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler KDV'den müstesna olup, istisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdıkları taşınmaz ve iştirak hisselerinin teslimleri ise istisna kapsamı dışındadır.

...",

-*"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 kurumların aktiflerinde 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.

...

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 ofis ve depodan oluşan tek binanın inşaatına başlamış, 2011/Kasım 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."

açıklamaları yer almaktadır.

Buna göre, demir çelik toptan ticareti faaliyetinde bulunan firmanız tarafından aktifinize kayıtlı taşınmazın satılması halinde, bu teslimin KDV Kanunun (17/4-r) maddesi kapsamında KDV'den istisna tutulabilmesi için söz konusu taşınmazın, şirket aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunması gerekmekte olup, iki tam yıl süreyle aktifte bulundurma süresinin başlangıç tarihi olarak da inşaatın tamamlanarak bina olarak aktife alındığı tarih esas alınacaktır.

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.

