

Şirketin aktifinde bulunan gayrimenkulün satışının Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi ve Harçlar Kanunu karşısındaki durumu hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	HARÇLAR KANUNU
Özelge no	B.07.1.GİB.4.34.18.01-003.01-619
Tarih	03.06.2011

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü)

Sayı : B.07.1.GİB.4.34.18.01-003.01-619 03/06/2011

Konu : KVK,KDVK,Harçlar Kanunu istisnası

İlgi'de kayıtlı özelge talep formunuzda, şirketiniz aktifinde bulunan ve tapuda Zeytinburnu, ... Mahallesinde kain ve ... ada ve ... numaralı parselde kayıtlı gayrimenkulün satışının Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi ve Harçlar Kanunu karşısındaki durumu hakkında görüş talep edildiği anlaşılmıştır.

1- Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden

Bilindiği üzere, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (e) bendiyle; 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 kısmının kurumlar vergisinden istisna olduğu, bu istisnanın, satışın yapıldığı dönemde uygulanacağı ve satış kazancının istisnadan yararlanan kısmının satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulacağı. satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesinin şart olduğu, bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergilerin ziyaa uğramış sayılacağı, istisna 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 vergilerin ziyaa uğramış sayılacağı, aynı süre içinde işletmenin tasfiyesi (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç) halinde de bu hükmün uygulanacağı, bedelsiz olarak veya rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle itibari değeriyle elde edilen hisse senetlerinin elde edilme tarihi olarak, sahip olunan eski hisse senetlerinin elde edilme tarihinin esas alınacağı, devir veya bölünme suretiyle devralınan taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının satışında iki yıllık sürenin hesabında, devir olunan veya bölünen kurumda geçen sürelerin de dikkate alınacağı, menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdıkları değerlerin satışından elde ettikleri kazançların istisna kapsamı dışında olduğu hüküm altına alınmıştır.

Resmi Gazete'nin 03/04/2007 tarihli ve 26482 sayılı nüshasında yayımlanan 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin "5.6.2.2. İstisnanın uygulanmasına konu olacak iktisadi kıymetler" başlıklı bölümünün, "5.6.2.2.1" ayrımında; "İstisnaya konu olan taşınmazlar, Türk Medeni Kanunu'nda "Taşınmaz" olarak tanımlanan ve esas niteliği bakımından bir yerden başka bir yere taşınması mümkün olmayan, dolayısıyla yerinde sabit olan mallardır.

Bunlar Türk Medeni Kanunu'nun 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 Kanunu'nun 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 tashihihin 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 kullanıldığıнын, yapı inşaatı ruhsatı, vergi dairesi tespiti veya resmi kurum kayıtlarından birisi ile tevsik edilebilmesi mümkün olabilecektir..." şeklinde açıklamalarda bulunulmuştur.

Anılan Tebliğ'in "5.6.2.3.4. Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ile uğraşılması" başlıklı ayrımında ise; Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları istisna kapsamındaki değerlerin satışından elde ettikleri kazançların istisna kapsamı dışında olduğu, istisna uygulamasının esas itibarıyla bütün kurumlar için geçerli bulunduğu, ancak, faaliyet konusu menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanması olan kurumların bu amaçla iktisap ettikleri ve ellerinde tuttukları kıymetlerin satışından elde ettikleri kazançlar için istisnadan yararlanmalarının mümkün olmadığı, satışa konu edilen kıymetlerin iki tam yıl kurum aktifine kayıtlı olmasının da durumu değiştirmeyeceği, aynı durumun, satmak üzere taşınmaz inşaatı ile uğraşan mükellefler açısından da geçerli olduğu, ancak, taşınmaz ticareti ile uğraşan mükelleflerin faaliyetlerinin yürütülmesine tahsis ettikleri taşınmazların satışından elde ettikleri kazançlara istisna uygulanabileceği; taşınmaz ticaretine konu edilen veya kiralama ya da başka surette değerlendirilen taşınmazların satış kazancının ise istisnaya konu edilmeyeceği vurgulanmıştır.

Öte yandan, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinde hüküm altına alındığı şekilde; Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluştaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (e) bendinin gerekçesinde; söz konusu istisnanın amacının; kurumların bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerde daha etkin bir şekilde kullanılmasına olanak sağlanması ve kurumların mali bünyelerinin güçlendirilmesi olduğu ifade edilmiştir.

Dolayısıyla, istisnanın uygulanabilmesi için gerekli diğer şartların varlığından önce, bir taşınmazın satışından elde edilecek kazancın, satışı gerçekleştiren kurumun ekonomik faaliyetine bir etkinlik kazandırıp kazandırmayacağını ve kurumun mali bünyesini güçlendirip güçlendirmeyeceğinin tayini önem arz etmektedir.

Ayrıca, yine madde bendinin gerekçesinde belirtildiği üzere, "taşınmaz ticareti", aynı zamanda söz konusu taşınmazların kiralanmasını da kapsamaktadır. Faaliyet konusu, taşınmazların inşası ve kiraya verilmesi olan kurumların bu amaçla inşa ettikleri ve aktiflerinde bulundurdukları taşınmazların satılması neticesinde elde edilen kazançların istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

Dilekçenizin tetkikinden, 22/09/2006 tarihinde bir hissesi, 04/12/2007 tarihinde de iki hissesi satın alınmak suretiyle şirket aktifine alınan gayrimenkulün 2010 yılındaki satışından elde edilecek kazanç dolayısıyla Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e madde hükmü kapsamında kurumlar vergisi istisnasından yararlanmak istenildiği anlaşılmakta olup; söz konusu istisna uygulamasına ilişkin anılan madde hükmü

ve bu hükmün uygulanmasına ilişkin açıklamaların yer aldığı 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin ilgili bölümlerinde açıklanan şartların topluca sağlanması ve yine bu hüküm ve açıklamalar içerisinde yer alıp istisnanın tatbikine engel teşkil edecek herhangi bir hususun mevcut olmaması halinde, mükellef dilekçesine konu edilen taşınmazın satışından elde edilecek kazancın % 75'lik kısmının kurumlar vergisinden istisna tutulması mümkündür.

2- Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden

Bilindiği üzere, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-r maddesinin birinci bendinde kurumların aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimlerinin katma değer vergisinden istisna olduğu, ikinci bendinde ise istisna kapsamındaki taşınmazların ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdıkları taşınmaz teslimlerinin istisna kapsamında değerlendirilemeyeceği hükme bağlanmıştır.

Ayrıca, 23/6/2010 tarih ve KDVK-58/2010-6 sayılı KDV Sirküleri'nin 3.4. bölümünde de iki tam yıl süreyle sahip olunan taşınmazların satışındaki KDV uygulamasına ilişkin açıklamalar yapılmıştır.

Buna göre, şirketin taşınmaz niteliğindeki kıymetlerin ticaretini yapan kurum olmaması şartıyla, iki yıldan fazla süredir şirket aktifinde kayıtlı bulunan taşınmazın satışı Kanun'un 17/4-r maddesi uyarınca KDV'den istisna olacaktır.

3- Harçlar Kanunu Yönünden

Bilindiği üzere, 492 sayılı Harçlar Kanunu'nun 57'nci maddesinde, "Tapu ve kadastro işlemlerinden bu kanuna bağlı (4) sayılı tarifede yazılı olanları, tapu ve kadastro harçlarına tabidir." denilmiş; Kanuna bağlı (4) sayılı tarifenin I-20/a bendinde, gayrimenkullerin ivaz karşılığında veya ölünceye kadar bakma akdine dayanarak yahut trampa hükümlerine göre devir ve iktisabında gayrimenkulün beyan edilen devir ve iktisap bedelinden az olmamak üzere emlak vergisi değeri üzerinden (Cebri icra veya şüyuun izalesi hallerinde satış bedeli, istimlaklerde takdir edilen bedel üzerinden) devir eden ve devir alan için ayrı ayrı harca tabi olduğu belirtilmiştir. Bu bent kapsamında alınacak harcın oranı 29/12/2009 tarih ve 2009/15725 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 1/1/2010 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere binde 16,5 olarak tespit edilmiştir.

Diğer taraftan, 492 sayılı Kanun'un 59'uncu maddesinde tapu harcından müstesna tutulan işlemler ayrı ayrı belirtilmiş, bu maddede ve 492 sayılı Kanun'un diğer maddelerinde, şirket aktifine kayıtlı bulunan taşınmazların alım satım işlemlerinin tapu harcından istisna olduğuna ilişkin herhangi bir hükme yer verilmemiştir.

Bu itibarla, şirketiniz aktifine kayıtlı bulunan söz konusu gayrimenkulün satışı durumunda, 492 sayılı Harçlar Kanunu'na bağlı (4) sayılı tarifenin I- 20/a bendi uyarınca devir eden ve devir alandan ayrı ayrı binde 16,5 oranında tapu harcı alınması gerekmektedir.

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