

Şirket Aktifine Kayıtlı Binaların Cins Tashihi Yapıldıktan Sonra Satışının 17/4-r Maddesi Karşısındaki Durumu

Belge türü	Özelge
Kanun	KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU
Özelge no	88033016-010.01[130-05-2024]-104486
Tarih	25.11.2024

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Hatay Defterdarlığı

Gelir Kanunları Grup Müdürlüğü

Sayı : E-88033016-010.01[130-05-2024]-104486

25.11.2024

Konu : Şirket Aktifine Kayıtlı Binaların Cins Tashihi Yapıldıktan Sonra Satışının 17/4-r Maddesi Karşısındaki Durumu

İlgi : ... tarih ve ... sayılı özelge talep formunuz.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, gübre üretim faaliyeti ile iştirak ettiğiniz, ... Organize Sanayi Bölgesinde ... ada ... Parselde bulunan, sanayi tesislerinizin üzerinde bulunduğu arsanın 13/7/2021 tarihinde Şirketinize devrolduğu, söz konusu arsa üzerine fabrika, depo, idari bina, sosyal tesis gibi birbirinden bağımsız binaların inşa edildiği, bu binaların 2 adedinin (üretim tesisi ve e blok ile sosyal tesis) yapı kullanma izin belgelerinin 13/10/2022 tarihinde alınarak şirketiniz aktifine kaydedilmesine rağmen, cins tashihi işlemlerinin 19/8/2024 tarihinde yapıldığı belirtilerek bahse konu binaların satışının kurumlar vergisi ve katma değer vergisi (KDV) karşısındaki durumu hakkında Başkanlığımız görüşünün talep edildiği anlaşılmıştır.

I-KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 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 kazançlarının %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.

15/7/2023 tarihli ve 32249 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 7456 sayılı Kanunun 19 uncu maddesi ile 15/7/2023 tarihinden itibaren taşınmaz satışları söz konusu istisna kapsamından çıkarılmış ve aynı Kanunun 22 nci maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen Geçici

16 ncı maddesinde, "Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce kurumların aktifinde yer alan taşınmazlar için 5 inci maddenin birinci fıkrasının (e) bendinin bu maddeyi ihdas eden Kanunla değiştirilmeden önceki hükümleri uygulanır. Şu kadar ki, bu Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan %50 oranı, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten sonra yapılacak taşınmaz satış kazançları için %25 olarak uygulanır." hükmüne 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 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.",

- "5.6.2.3.1.3. İnşa halindeki binalarda 2 yıllık sürenin tespiti" bölümünde ise,

"Kurumlar tarafından, inşaatı henüz tamamlanmayan, filen 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." açıklamalarına yer verilmiştir.

Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğünün 16/3/2010 tarihli ve 2010/4-1697 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; 13/7/2021 tarihinde Şirketinize devrolan arsa üzerinde yer alan üretim tesisi ve E blok ile sosyal tesis olarak kullanılan 2 adet binanın yapı kullanma izninin alındığı 13/10/2022 tarihinde Şirket aktifine kaydolduğu, tapuda cins tashihi işleminin 19/8/2024 tarihinde yapıldığı dikkate alındığında, söz konusu taşınmazların satışında Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yazılı istisnadan yararlanılabilmesi için maddede yazılı "iki tam yıl süre ile aktifte bulundurma" şartının uygulanmasında, iki yıllık sürenin başlangıcı olarak binaların yapı kullanma izninin alınarak Şirket aktifine bina olarak kaydolduğu 13/10/2022 tarihinin dikkate alınması gerekmektedir.

II-KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

3065 sayılı KDV Kanununun;

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

-17/4-r maddesinde, kurumların aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile taşınmazların (7456 sayılı Kanunun 7 nci maddesi ile değişmeden önceki hali) satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimlerin KDV'den istisna olduğu, istisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdıkları taşınmaz ve iştirak hisselerinin teslimlerinin istisna kapsamı

dışında olduğu,

-7456 sayılı Kanunun 8 nci maddesi ile eklenen geçici 43 üncü maddesinde, bu maddenin yürürlük tarihinden önce kurumların aktifinde yer alan taşınmazlar için bu maddeyi ihdas eden Kanunla, bu Kanunun 17 nci maddesinin (4) numaralı fıkrasının (r) bendinde yapılan değişiklik öncesi hükümlerin uygulanacağı

hüküm altına alınmıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin "II/F-4.16.1. Taşınmaz Satışlarında İstisna Uygulaması" başlıklı bölümünün "4.16.1.1. 15/7/2023 Tarihinden Önce Kurumların Aktifinde Yer Alan Taşınmazların Satışında İstisna Uygulaması" başlıklı alt bölümünde,

"3065 sayılı Kanuna 15/7/2023 tarih ve 32249 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 7456 sayılı Kanunla eklenen geçici 43 üncü maddede,

"Bu maddenin yürürlük tarihinden önce kurumların aktifinde yer alan taşınmazlar için bu maddeyi ihdas eden Kanunla, bu Kanunun 17 nci maddesinin (4) numaralı fıkrasının (r) bendinde yapılan değişiklik öncesi hükümler uygulanır."

hükmü yer almaktadır.

Bu kapsamda, 15/7/2023 tarihinden önce kurumların aktifinde yer alan taşınmazların 15/7/2023 tarihinden itibaren kurumlar tarafından satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimlerde KDV istisnası uygulamasına devam edilecektir.

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.

En az iki tam yıl aktifte bulundurma süresinin hesabında, bu taşınmazların 3065 sayılı Kanunun (17/4-u) maddesi ile (17/4-y) maddesinde yer alan istisna kapsamında varlık kiralama şirketleri, finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarının aktifinde bulunduğu süreler de dikkate alınır.

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.

..."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre, 13/7/2021 tarihinde Şirketinize devrolan arsa üzerinde yer alan üretim tesisi ve E blok ile sosyal tesis olarak kullanılan 2 adet binanın yapı kullanma izninin alındığı 13/10/2022 tarihinde Şirket aktifine kaydedildiği, tapuda cins tashihi işleminin 19/8/2024 tarihinde yapıldığı dikkate alındığında, söz konusu taşınmazların satışında 3065 sayılı Kanunun geçici 43 üncü maddesi kapsamında KDV istisnası uygulanabilmesi için "iki tam yıl süre ile aktifte bulundurma" şartının uygulanmasında, iki yıllık sürenin başlangıcı olarak binaların yapı kullanma izninin alınarak Şirket aktifine bina olarak kaydedildiği 13/10/2022 tarihinin dikkate alınması gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

İmza

(*) 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