

# **Özelge: Şirket tarafından yapılan binanın tapuda cins tahsisi yapılmadan satılması halinde elde edilen kazancın istisna kapsamında olup olmadığı.**

Sayı:  
39044742-KDV.17.4-44  
Tarih:  
09/01/2014

**T.C.**  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**  
**İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI**  
**Mükellef Hizmetleri Katma Değer Vergisi Grup Müdürlüğü**

Sayı : 39044742-KDV.17.4-44 09/01/2014  
Konu : Şirket tarafından yapılan binanın tapuda cins tahsisi yapılmadan satılması halinde elde edilen kazancın istisna kapsamında olup olmadığı.

İlgide kayıtlı özelge talep formunda; firmanızın kozmetik ürünleri ticareti ile iştirak ettiği, 2007 yılında satın alınan arsa üzerine aynı yıl bina inşaatına başlandığı ve binanın 2011 yılında tamamlandığı, kat irtifakı kurulan binanın iskan başvurusunun yapıldığı, ancak iskan izni alınmadığından kat mülkiyetine dönüşüm ve tapuya bina olarak tescil işleminin gerçekleşemediği, fiili olarak tamamlanan binanın işletmenin aktifine kaydedildiği, binanın tamamlandığından beri boş durduğu ve satılmasının düşünüldüğü belirtilerek, satıştan doğan kazancın Kurumlar Vergisi ve katma değer vergisi (KDV) istisnası uygulaması açısından nasıl değerlendirilmesi gerektiği hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

## **I- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:**

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "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 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 vergiler ziya uğramış sayılacağı hükme bağlanmıştır.

Konuyla ilgili olarak 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin "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, firmanız 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." açıklamalarına yer verilmiştir.

Aynı Tebliğ'in "5.6.2.3.1.3. İnşa halindeki binalarda 2 yıllık sürenin tespiti" bölümünde de; "Kurumlar tarafından, inşaatı henüz tamamlanmayan, fiilen 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 16.03.2010 gün ve 2010/4-1697 No.lu Genelgesinde, cins değişikliği (cins tashihi), bir taşınmaz malın cinsinin, yapısız iken yapıtlı veya yapıtlı 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.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, 2007 yılında satın alınan arsa üzerine inşa edilerek 2011 takvim yılında tamamlanan binanın satılması halinde satıştan elde edilecek kazancın %75'nin kurumlar vergisinden istisna olabilmesi için, satışı yapılan binanın kurum adına tapuya tescil edilmiş olması ve en az iki yıl şirket aktifine kayıtlı olması gerekmekte olup aktife kayıtlı bulundurma süresinin başlangıç tarihi olarak; binanın kurum adına tapuya tescil tarihinin değil inşaatın tamamlandığı ve bina olarak kullanılmaya başlandığı tarihin esas alınması gerekmektedir.

## **II- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:**

KDV Kanununun;

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

17/4-r maddesinde ise; kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimlerinin KDV den müstesna olduğu ancak, istisna kapsamındaki taşınmazların ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdukları taşınmazların teslimlerinin istisna kapsamında değerlendirilemeyeceği

hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, 2007 yılında satın alınan arsa üzerine inşa edilerek 2011 yılında tamamlanan binanın satılması halinde; bu teslimin KDV Kanununun 17/4-r maddesi kapsamında KDV den istisna tutulması için satışı yapılan binanın kurum adına tapuya tescil edilmiş olması ve en az iki tam yıl

Şirket aktifine kayıtlı olması gerekmekte olup aktife kayıtlı bulundurma süresinin başlangıç tarihi olarak; inşaatın tamamlandığı ve taşınmazın bina olarak kullanılmaya başlandığı tarihin esas alınması gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.