

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı
Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü

TARİH: 27.08.2007 - 17484

SAYI: B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-5/1-e

KONU: İnşaat şirketinin satın aldığı arsa üzerinde yaptığı binanın bir kısmını şirket faaliyetinde kullanması halinde gayrimenkulün satışından elde edilen kazancın istisna kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği Hk.

...

Gaziosmanpaşa/İSTANBUL

İLGİ:07.2007 tarihli dilekçeniz.

İlgide kayıtlı dilekçenizde, ... Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün ... vergi kimlik numaralı mükellefi bulunduğunuzu, şirketinizin % 99 hisseli kurucu ortağına ait arsa üzerine 20 konutluk inşaat yapmak üzere kat karşılığı inşaat sözleşmesine istinaden07.2003 tarihinde şirketiniz adına inşaat ruhsatı alarak inşaatla başladığınızı, inşaatın konut olarak devamına olanak bulunmadığından11.2005 yılında inşaat ruhsatınızda tadilata gidilerek konut inşaatının 5 katlı 46 adet işyerine çevrilerek alışveriş merkezi inşaatına dönüştürüldüğü, 2006 yılında inşaat binasının 1. ve 2. katında şirketinizin şubesi olarak açık mağazacılık faaliyetine başladığınızı ve bazı bölümlerin de kiraya verilerek kira geliri elde ettiğinizi, üzerinde alışveriş merkezi inşaatına devam ettiğiniz arsanın şirket ortağından10.2006 tarihinde şirket adına satın alındığı, Aralık 2006 tarihinde tapuda cins tahsisi yapılarak şirketinizin aktifine kayıt edildiğini belirterek, inşaat ruhsatının şirketiniz adına 2003 yılında alınmış olması ve 2005 yılında tadil edildiği göz önüne alındığında söz konusu gayrimenkulün 2007 Ağustos ayında satılması halinde karın % 75'lik kısmının sermayeye ilavesi durumunda [5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e maddesi](#) hükümlerinden faydalanıp faydalanamayacağınız hususunu sormaktasınız.

Bilindiği gibi, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "İstisnalar" başlıklı 5. maddesinde; 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 maddede sayılan şartları taşımak kaydıyla kurumlar vergisinden müstesna olacağı hüküm altına alınmıştır.

Konu ile ilgili olarak 03.04.2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde ise;

"5.6.2. Kurumlar Vergisi Kanununun yayım tarihinden sonra gerçekleşen satış işlemlerinde istisna uygulaması

Kurumlar Vergisi Kanununun yayım tarihi olan 21.06.2006 tarihinden sonra gerçekleşecek taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri ve intifa senetlerinin satışlarında doğan kazançlara anılan Kanunun 5. maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan hükümler uygulanacaktır. Buna göre, bentte yer alan şartlar dahilinde elde edilen kazançların % 75'i istisna kazanç olarak dikkate alınacak olup kalan kısım ise vergilendirilecektir.

İstisna uygulamasına ilişkin açıklamalar aşağıda yapılmış bulunmaktadır.

5.6.2.1. İstisnadan yararlanacak olanlar

Söz konusu istisna hükmünden, dar mükellef kurumlar da dahil olmak üzere, tüm kurumlar vergisi mükellefleri yararlanabilecektir.

5.6.2.2. İstisnanın uygulanmasına konu olacak iktisadi kıymetler

5.6.2.2.1. Taşınmazlar

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. maddesinde;

- o Arazi,
- o Tapu siciline ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar,
- o Kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler

olarak sayılmıştır.

Elden çıkarılacak taşınmazlardan doğacak kazancın, bu istisna uygulamasına konu olabilmesi için taşınmazın Türk Medeni Kanununun 705. 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. İstisna uygulamasına ilişkin şartlar

5.6.2.3.1. İki tam yıl süre ile aktifte bulundurulma

İstisna uygulamasına konu olacak taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının en az iki tam yıl (730 gün) süreyle kurumun aktifinde yer alması, diğer bir ifadeyle kurumun bu değerlere iki tam yıl süreyle bilfiil sahip olması gerekmektedir.

Örneğin; 2 Şubat 2005 tarihinde iktisap edilmiş ve aktife alınmış bir taşınmazın, 2 Şubat 2007 tarihinden sonra (bu tarih dahil) satılması ve diğer şartların da gerçekleşmesi halinde bu satıştan doğan kazanç kurumlar vergisinden istisna edilecektir.

5.6.2.3.1.1. Bedelsiz olarak veya rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle elde edilen hisse senetlerinde iktisap tarihi

Kurumların mevcut hisse senetleri dolayısıyla ellerinde bulunan rüçhan hakkı kuponları karşılığında itibari değerle yeni hisse senedi iktisap etmeleri halinde, yeni iktisap edilen söz konusu hisse senetleri açısından iktisap tarihi olarak, eski hisse senetleri ya da iştirak hissesinin iktisap tarihi esas alınacaktır. Aynı durum, iştirak edilen kurumun nedeni ne olursa olsun yapmış olduğu sermaye artışı dolayısıyla bedelsiz olarak iktisap edilen hisse senetleri açısından da geçerli olacaktır.

Bunun dışında, rüçhan hakkı dolayısıyla itibari değerinden farklı bir değerle hisse senedi iktisap edilmesi durumunda; bu hisse senetlerinin iktisap tarihi olarak, eski hisse senetleriyle ilişkilendirilmeksizin, fiilen kurumun aktifine girdikleri tarih esas alınacaktır.

...

5.6.2.3.1.3. İnşa halindeki binalarda 2 yıllık sürenin tespiti

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

5.6.2.3.4. Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ile uğraşılması

Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları 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 kiralanması 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 alışveriş merkezleri inşaa 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 satışından elde edilen kazanç istisnaya konu olabilecek, diğer kısımlar istisnadan yararlanamayacaktır.

Örnek 4: Esas faaliyeti taşınmaz ticareti ve kiralaması olmayan bir şirketin, atıl olarak durmakta olan bir taşınmazını kiraya verdikten iki tam yıl sonra söz konusu taşınmazı satması halinde taşınmazın elden çıkarılmasından doğan kazancın istisnadan yararlanması mümkün bulunmaktadır.

Aynı şekilde, menkul kıymet ticareti ile uğraşan mükelleflerin, iştirak amaçlı olmayıp ticari amaçla elde ettikleri iştirak hisselerinin satışından elde edilen kazançlar da elde tutulma süresine bakılmaksızın istisna kapsamı dışında bulunmaktadır.

Öte yandan, menkul kıymet ticareti ile uğraşan mükelleflerin doğrudan veya dolaylı olarak diğer şirketlerin yönetimine ve ortaklık politikalarının belirlenmesine katılmak üzere edindiği ortaklık payları istisna uygulamasına konu olabilecektir.

..."

Açıklamaları yer almaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, [5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e maddesi](#) hükümlerine göre, 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 maddede sayılan şartları taşımak kaydıyla kurumlar vergisinden müstesna olup, menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralamasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları değerlerin satılmasından elde edilen kazançların bu hükme göre istisna uygulamasından yararlanması mümkün değildir. Ancak, taşınmaz ticareti ile uğraşan mükelleflerin faaliyetlerinin yürütülmesine tahsis ettikleri taşınmazların satışından elde ettikleri kazançlara istisna uygulanabilecektir.

Bu durumda, şirketinizce, kat karşılığı inşaat sözleşmesine istinaden07.2003 tarihinde şirket adına inşaat ruhsatı alarak inşaatına başladığınız,11.2005 yılında inşaat ruhsatında tadilata gidilerek konut inşaatının 5 katlı 46 adet işyeri inşaatına çevrilen ve 2006 yılında inşaat binasının 1. ve 2. katında şirketinizin şubesi olarak açık mağazacılık faaliyetine başladığınız alışveriş merkezinden şirketiniz payına düşen kısmının şirket faaliyetinize tahsis edilen kısmı dışındaki bölümlerin satışından dolayı [Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e maddesindeki](#) istisnadan yararlanmanız her halükarda mümkün değildir. Diğer taraftan, şirketiniz faaliyetine tahsis edilen kısmının ise şirketin aktifine kayıt edildiği tarihten itibaren en az iki tam yıl geçtikten sonra satılması halinde söz konusu istisnadan yararlanmanız mümkün olup, şirket ortağından10.2006 tarihinde satın alınan ve Aralık 2006 tarihinde tapuda cins tahsisi yapılarak şirketinizin aktifine kayıt edilen işyerlerinden şirket faaliyetine tahsis edilen bölümlerinin Ağustos 2007 tarihinde satılması halinde bu satıştan elde edilen kazançtan dolayı [5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e maddesi](#) kapsamındaki istisnadan yararlanmanız mümkün değildir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.