

KURUMLARIN ARAZİ SATIŞLARI VE VERGİ İSTİSNALARI

Dünya Gazetesinin 13 Haziran 2012 tarihli sayısında yer alan yazımızda arazi düzenlemeleri ve gerçek kişilerce yapılan arazi ve arsa satışlarında vergileme konusunu ele almıştık .Bazı okuyucularımızdan gelen sorular üzerine kurumların arazi satışlarında vergileme konusu bu gün yazımızın konusunu oluşturmaktadır.

Bilindiği gibi kurumların gayrimenkul satışlarından elde ettikleri kazanç ta ticari kazançtır ve kurum kazancının bir unsurudur. Ancak gerek Kurumlar Vergisi Kanunu'nda gerekse Katma Değer Vergisi Kanunu'nda arazi dahil, gayrimenkul satışları belirlenmiş şartlarla vergiden istisna edilmiştir.

Gayrimenkul Satışlarında Kurumlar Vergisi İstisnası

Kanun'un beşinci maddesine 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 kısmı aşağıdaki şartlarla kurumlar vergisinden istisnadır.

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.

Taşınmazların kaynak kuruluşlarca kira sertifikası ihracı amacıyla varlık kiralama şirketlerine satışı ile bu varlıkların varlık kiralama şirketlerince taşınmazın devralındığı kuruma satışından doğan kazançlar için bu oran %100 olarak uygulanır ve bu taşınmazlar için en az iki tam yıl süreyle aktifte bulunma şartı aranmaz.

İstisna edilen kazançtan beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen ya da dar mükellef kurumlarca aha 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.

Devir veya bölünme suretiyle devralınan taşınmazlar, iki yıllık sürenin hesabında, devir olunan veya bölünen kurumda geçen süreler de dikkate alınır.

Taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır

İstisnaya konu olan taşınmazlar, Türk Medeni Kanununda "Taşınmaz" olarak tanımlanan ye esas niteliği bakımından bir yerden başka bir yere taşınması mümkün olmayan, dolayısıyla yerinde sabit olan mallardır.

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.

Taşınmaz tanımına, taşınmazın bütünleyici parçası niteliğinde olan unsurları da girecektir. Bütünleyici parça, Türk Medeni Kanununun 684 üncü maddesinde, "Bir şeye malik olan kimse, o şeyin bütünleyici parçalarına da malik olur. Bütünleyici parça, yerel âdetlere göre asıl şeyin temel unsuru olan ve o şey yok edilmedikçe, zarara uğratılmadıkça veya yapısı değiştirilmedikçe ondan ayrılmasına olanak bulunmayan parçadır." şeklinde tanımlanmıştır.

Taşınmaz tanımına, taşınmazın eklentisi niteliğinde olan unsurlar girmeyecektir. Eklenti, Türk Medeni Kanununun 686 ncı maddesinde; "Bir şeye ilişkin tasarruflar, aksi belirtilmedikçe onun eklentisini de kapsar. Eklenti, asıl şey malikinin anlaşılabilen arzusuna veya yerel âdetlere göre, işletilmesi, korunması veya yarar sağlaması için asıl şeye sürekli olarak özgülünen ve kullanılmasında birleştirme, takma veya başka bir biçimde asıl şeye bağlı kılman taşınır maldır. Eklenti, asıl şeyden geçici olarak ayrılmakla bu niteliğini kaybetmez." şeklinde tanımlanmıştır.

İstisna uygulaması sabit üretim vasıtası niteliğindeki makineler açısından değerlendirildiğinde, makinelerin sökülmesi gerektiği zaman bina tahrip olacak veya zarar görecektir ise bu makineler binanın bütünleyici parçası olarak kabul edilecektir. Aynı şekilde, bina ile birlikte bir bütün oluşturan ve birbirinden ayrılmaları halinde istenilen faydayı sağlamayacak durumda olan makineler de binanın bütünleyici parçasıdır. Bunlara örnek olarak transformatörler, kazanlar, zemine raptedilen türbinler sayılabilir.

Taşınmazlarla birlikte satışa konu olan ve o taşınmazın bütünleyici parçası sayılan şeylerin satışından elde edilen kazançlar da istisna kapsamında değerlendirilecektir. Ancak, taşınmazın zeminine veya duvara sabitlenmiş olmakla birlikte münferiden veya toplu olarak sökülüp satılması mümkün olan ve bu takdirde işletmenin sınai olma vasfını değiştirmeyen ve üretimi de aksatmayan makine ve benzeri aletler bütünleyici parça niteliğinde değerlendirilemeyeceğinden bunların satışından doğan kazanç, istisnadan yararlanamayacaktır.

Katma Değer Vergisi İstisnası

Katma Değer Vergisi 17/4-r maddesine göre kurumların aktifinde veya belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde, en az iki tam yıl süreyle bulunan taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler KDV den istisna edilmiştir.

İstisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdukları taşınmaz teslimleri istisna kapsamı dışındadır.

İstisna kapsamında teslim edilen kıymetlerin iktisabında yüklenilen ve teslimin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergisi, teslimin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınır. Bu istisna ile ilgili başlıca özellikler aşağıda kısaca belirtilmiştir.

- . En son yasal düzenlemelere göre KDV İstisnası hiçbir kanuna bağlı olmaksızın tanımlanmış , yukarıdaki şartlarla yapılan satışlarda KDV istisnasının uygulanması, doğan kazancın sermayeye ilave edilmesi ve dolayısıyla KV istisnasından da yararlanılmış olması şartına bağlı değildir. Hatta bu nedenle, eskiden zararına satış hallerinde KV istisnasına ihtiyaç olmadığı ve sermayeye ilave işlemi de yapılamadığı için teslim bedeli üzerinden KDV istisnasının da uygulanamaması gibi bir durum söz konusu değildir.
- KDV istisnası uygulanabilmesi için kurumun söz konusu gayrimenkullere en az iki tam yıl (730 gün) süreyle sahip olması gerekmektedir.
- Bu istisna KDV mükelleflerinden sadece "*kurumlara*" tanınmıştır. KDVK'nda kurum tanımı yapılmamıştır. Kurumlar Vergisi Kanununa göre kazançları KV'ne tabi olan ve KVK'nun 1 inci maddesinde sayılanlar "*kurum*" sayılmaktadır. Dolayısıyla KVK'na göre "*kurum*" sayılan sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadî kamu müesseseleri, demek ve vakıflara ait iktisadî işletmeler ve iş ortaklıklarının bu istisnadan yararlanabileceklerdir.
- İstisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapanların bu amaçla ellerinde bulundurdukları gayrimenkul teslimleri bu istisnanın kapsamı dışındadır.
- İstisna "*satış*" akdine dayalı teslimler için geçerli olup bağış vb. bedelsiz teslimlerde geçerli değildir.
- İstisna kapsamına giren teslimle ilgili daha önce yüklenilen KDV'nin teslim tarihine kadar indirim konusu yapılmış olan kısmı kabul edilmekte (indirim düzeltilmesi yapılması gerekmemekte) buna mukabil hala indirim konusu yapılamayan kısım varsa, KDV'den İndirimi değil fakat teslimin yapıldığı dönemde KV matrahının tespitinde gider olarak indirilmesi kabul edilmektedir.

Kurumların Arazi-Arsa Satışları

Önceki yazımızda belirtildiği üzere gerçek kişilerin satın aldıkları arazilerin iktisap tarihinden itibaren beş yıl içinde parsellenerek arsaya dönüştürülmesi halinde bu arsaların satışından doğan gelir ticari kazanç olarak vergilendirilmektedir. Kurumların iktisap ettikleri arazilerin beş yıl içinde parsellenerek satılması , kurum aktifinde kayıtlı gayrimenkulün satışı durumunda KVK'nun beşinci ve KDVK'nun 17.nci maddelerinin ilgili bendinde belirtilen ve istisna imkanını ortadan kaldıran taşınmaz ticareti yapılması halini gündeme getirecektir. Bu durumda da kanımızca, gerek kurumlar vergisi gerekse KDV istisnası söz konusu olmayacaktır.