

T.C.
ÇANKIRI VALİLİĞİ
Defterdarlık Gelir Müdürlüğü

Sayı : 19208162-125-6341

13.09.2018

Konu : Ek Tasfiye halinde KV, KDV ve VUK yönünden değerlendirme

İlgi : 29/05/2017 evrak kayıt tarihli özelge talep formunuz.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzdan, ... tarih ve ... sayılı Ticaret Sicil Gazetesinde "RESEN" siciliniz silinerek tasfiye edildiğiniz, ancak 2009 yılında şirket adına tapuda kayıtlı ancak şirket bilançosunda yer almayan iki adet gayrimenkul satışı için ... Esas No, ... Karar No ile ... Asliye Hukuk Mahkemesince "EK TASFİYE" yapılmasına karar verildiği ve tasfiye memuru atamasının yapıldığı,

- Fatura mukabili satışı yapılacak söz konusu gayrimenkullerin şirket aktifine kaydının yapılıp yapılmayacağı, yapılacak ise hangi tarih itibarıyla yapılacağı,

- Gayrimenkullerin şirket aktifine kaydı yapılması halinde kaydın Tapuda en son gösterilen satış bedelinin mi esas alınacağı, bu bedel esas alırsa enflasyon oranında yeniden değerlendirilip yapılmayacağı,

- Satışı yapılacak gayrimenkuller nedeniyle 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan hükümlerinden ve 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 17 nci maddesinin dördüncü fıkrasının (r) bendinde yer alan hükümlerinden yararlanıp yararlanamayacağı,

- Söz konusu gayrimenkullerin satışı sonucunda doğacak kurum karının ortaklara dağıtılıp dağıtılmayacağı,

- Şirketin ek tasfiyesine başlanmasından re'sen terk tarihi arasındaki beyannameleri verip vermeyecekleri hususunda Defterdarlığımızdan görüş talep ettiğiniz anlaşılmıştır.

GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ YÖNÜNDEN:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun istisnaları düzenleyen 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 (7061 sayılı kanunun 89 uncu maddesiyle 05/12/2017 tarihinden itibaren taşınmazların satışından doğan kazançların %50'lik kısmı.) kurumlar vergisinden müstesna 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 tutulmasının ve satış bedelinin satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesinin şart olduğu, bu sürede tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergilerin ziyaa uğramış sayılacağı, aynı şekilde istisna edilen kazançtan beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen kısmına uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergilerin de ziyaa uğramış sayılacağı, menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdıkları değerlerin satışından elde ettikleri kazançların istisna kapsamı dışında olduğu hükme bağlanmıştır.

Konu ile ilgili olarak 03/04/2007 tarihli ve 26482 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde,

"...

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 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."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Ayrıca, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda ek tasfiye müessesesi getirilmiş olup, aynı Kanunun 547 nci maddesinde ise; "(1)Tasfiyenin kapanmasından sonra ek tasfiye işlemlerinin yapılmasının zorunlu olduğu anlaşılırsa, son tasfiye memurları, yönetim kurulu üyeleri, pay sahipleri veya alacaklılar, şirket merkezinin bulunduğu yerdeki asliye ticaret mahkemesinden, bu ek işlemler sonuçlandırılıncaya kadar, şirketin yeniden tescilini isteyebilirler.

(2) Mahkeme istemin yerinde olduğuna kanaat getirirse, şirketin ek tasfiye için yeniden tesciline karar verir ve bu işlemlerini yapmaları için son tasfiye memurlarını veya yeni bir veya birkaç kişiyi tasfiye memuru olarak atayarak tescil ve ilan ettirir." hükmüne yer verilmiştir.

Diğer taraftan, Türk Ticaret Kanununda yer alan ek tasfiye müessesesi, anılan madde gerekçesinde; ek tasfiye kararının bir tedbir kararı olduğu, yeni bir hukuki yapı meydana getirmediği, yapılması ihmal edilmiş tasfiye işlemlerinin yapılmasını takiben şirketin yine sonlandırılacağı, ek tasfiyenin tasfiye gayesinde herhangi bir değişikliğe yol açmayacağı, şirketin yine tasfiye şirketi olduğu ve şirket organlarının tasfiye gayesi çerçevesinde işlem yapmak zorunda olduğu ve ek tasfiyenin şirketin sicile yeniden tescilini talep etmeye yönelik olduğu, belirtilmiştir.

Özelge talep formunda da ... tarihinde Ticaret Sicil Gazetesinde "RE'SEN" kaydı silinerek tasfiye edilen şirketin ... ve ... tarihlerinde şirket adına tapuda tescil edilen, ancak şirket aktifinde yer almayan taşınmazların satışı için ek tasfiye talebinde bulunduğu anlaşılmıştır.

Ayrıca, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendinde; tam mükellef kurumlar tarafından tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve gelir vergisinden muaf olanlara dağıtılan, bu Kanunun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kar paylarından %15 oranında vergi kesintisi yapılacağı hükmüne yer verilmiştir.

25.03.2009 ve 25.06.2009 tarihlerinde şirket adına tapuda tescil edilen, ancak şirket aktifinde yer almayan taşınmazların satışının yapılabilmesi için Çankırı 2. Asliye Hukuk Mahkemesince ek tasfiye kararına istinaden şirketinizin ticaret siciline tescil edildiği tarih itibariyle kurumlar vergisi mükellefiyetinizin tesis edilmesi gerekmektedir. Gayrimenkullerin satışı sonucu elde ettiğiniz kazancın ortaklarınıza dağıtılması halinde de dağıtılan kazanç tutarı üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin 6 numaralı bendinin (b) alt bendine göre gelir vergisi tevkifatı yapılması ve muhtasar beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, ... ve ... tarihlerinde şirket adına tapuda tescil edilen, ancak şirket aktifinde yer almayan taşınmazların satışından doğan kazancınızın kurum kazancı olarak vergilendirilmesi gerekmekte olup ticaret sicil kaydı resen silinen şirketinizin, ticari faaliyetinin bulunmaması, söz konusu gayrimenkulleri satmak ve ek tasfiye amacıyla sicile tescil edilmesinden dolayı, Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde belirtilen istisnadan faydalanmanız mümkün bulunmamaktadır.

Öte yandan, kurumlar vergisi ödendikten sonra kalan kazancın şirket ortaklarına dağıtılması halinde dağıtılan tutarlar üzerinde 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendi gereğince tadvkifat yapılması gerekmektedir.

II- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun;

-1/1 maddesinde; ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de 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 satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler ile bankalara borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşılık taşınmaz ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dahil) bankalara devir ve teslimlerinin KDV den müstesna olduğu, istisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdıkları taşınmaz ve iştirak hisselerinin teslimlerinin ise istisna kapsamı dışında olduğu, hüküm altına alınmıştır.

Bu çerçevede, Şirket aktifine kayıtlı olmayan dolayısıyla en az iki tam yıl aktifte bulunma şartını taşımayan gayrimenkul satışının KDV Kanununun 17/4-r maddesi kapsamında KDV den istisna tutulması mümkün bulunmamaktadır.

III - VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN:

"213 sayılı Vergi Usul Kanununun;

- 153 üncü maddesinde; *"Aşağıda yazılı mükelleflerden işe başlayanlar keyfiyeti vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar:*

1. Vergiye tabi ticaret ve sanat erbabı;

2. Serbest meslek erbabı;

3. Kurumlar vergisi mükellefleri;

4. Kollektif ve adi şirket ortaklarıyla komandit şirketlerin komandite ortakları.

Ticaret sicili memurlukları, kurumlar vergisi mükellefi olup da Türk Ticaret Kanununun 27 nci maddesi uyarınca tescil için başvuran mükelleflerin başvuru evraklarının bir suretini ilgili vergi dairesine yazılı veya elektronik ortamda intikal ettirir. Bu mükelleflerin işe başlamayı bildirme yükümlülükleri yerine getirilmiş sayılır. Bildirim yükümlülüğünü süresi içinde yerine getirmeyen ticaret sicili memurları hakkında işe başlamanın zamanında bildirilmemesine ilişkin usulsüzlük cezası hükümleri uygulanır. Başvuru evraklarının elektronik ortamda intikaline ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığı ile Gümrük ve Ticaret Bakanlığınca müştereken belirlenir."

- 229 uncu maddesinde, *"Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır."*

- 232 nci maddesinde, *"Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler:*

1. Birinci ve ikinci sınıf tüccarlara;

2. Serbest meslek erbabına;

3. Kazançları basit usulde tesbit olunan tüccarlara;

4. Defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere;

5. Vergiden muaf esnafa.

Sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunlara da fatura istemek ve almak mecburiyetindedirler."

- 262 nci maddesinde, *"Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder."*

- 269 uncu maddesinde, *"İktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkuller maliyet bedelleri ile değerlendirilir."*

Bu kanuna göre, aşağıdaki yazılı kıymetler gayrimenkuller gibi değerlendirilir:

- 1. Gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatı;*
- 2. Tesisat ve makinalar;*
- 3. Gemiler ve diğer taşıtlar;*
- 4. Gayrimaddi haklar."*

- Mükerrer 298 inci maddesinde, *"A) Malî tablolarda yer alan parasal olmayan kıymetler aşağıdaki hükümlere göre enflasyon düzeltmesine tâbi tutulur."*

1. Kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri fiyat endeksindeki artışın, içinde bulunulan dönem dahil son üç hesap döneminde %100'den ve içinde bulunulan hesap döneminde % 10'dan fazla olması halinde malî tablolarını enflasyon düzeltmesine tâbi tutarlar. Enflasyon düzeltmesi uygulaması, her iki şartın birlikte gerçekleşmemesi halinde sona erer..."

- 328 inci maddesinde, *"Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde alınan bedel ile bunların envanter defterinde kayıtlı değerleri arasındaki fark kar ve zarar hesabına geçirilir. İşletme hesabı esasında defter tutan mükelleflerle serbest meslek kazanç defteri tutan mükellefler bu farkı defterlerinde hasılat veya gider kaydederler."*

Amortisman ayrılmış olanların değeri ayrılmış amortismanlar düşüldükten sonra kalan meblağdır..."

hükümlerine yer verilmiştir.

Ayrıca, Seri No.lu Uygulama İç Genelgesinde, Kanunun 160 ıncı maddesi kapsamında gerçekleştirilmesi gereken mükellefiyet kaydının re'sen terkin ve mükellefiyet kayıtları resen terkin edilenlerden faaliyetine devam ettiği tespit edilenler hakkında vergi dairelerince yapılacak iş ve işlemler hakkında; ... Sıra No.lu Uygulama İç Genelgesinde de, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun geçici 7 nci maddesi kapsamında ticaret sicilinden re'sen kayıtları silinen veya bu kapsamda tasfiye işlemlerine başlanılmış olan şirket ve kooperatifler hakkında vergi dairelerince yapılacak iş ve işlemler hakkında açıklamalar yapılmıştır.

Bu itibarla, şirketiniz adına tapuda kayıtlı bulunmasına rağmen aktifte kaydedilmeyen gayrimenkullerin ... Esas Nolu ve ... Karar Nolu ... Asliye Hukuk Mahkemesinin ek tasfiye kararına istinaden satışına ilişkin olarak; mahkeme kararına istinaden ticaret siciline yeniden tescil edildiği (şirketin yeniden yükümlülük altına girebildiği ve hak kazandıran işlemlerde bulunmasının mümkün hale geldiği) tarih itibariyle şirketiniz mükellefiyetinin tesis edilmesi, söz konusu gayrimenkullerin maliyet bedeli üzerinden şirket aktifine kaydedilmesi, 2009 ve müteakip yıllarda enflasyon düzeltmesi şartlarının gerçekleşmemesi nedeniyle düzeltme işlemine tabi tutulmaması, satış bedeli üzerinden fatura düzenlenmesi ve satış bedeli ile aktifte kayıtlı değeri (net defter değeri) arasındaki farkın kar ve zarar hesabına geçirilmesi gerekmektedir.

Ayrıca, şirketinizin ilgili Kanunlar uyarınca üzerine düşen vergisel yükümlülükleri yerine getirmesi gerektiği tabiidir.

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.