

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
MALATYA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI
MÜKELLEF HİZMETLERİ GRUP MÜDÜRLÜĞÜ

Sayı : 37538499-125[5-2015-7]-53748

18.08.2017

Konu : Taşınmazın şuyulandırma sonucu değişiminde vergilendirme

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, kayıtlarınızda 2.500 m² olarak yer alan arsanın şuyulandırılması sonucu 2.836 m² olduğu, Belediyesinin şuyu uygulaması sonucu parselinizdeki arsanızdan 602,52 m²'nin komşu parseldeki arsaya, bu parseldeki arsadan da 863,36 m²'nin kendi arsanıza geçtiği, üzerinde işyerlerinizin bulunduğu bu arsalar için aranızda anlaşarak herhangi bir bedel talep etmeden tapuda devrederek söz konusu arsaları değiştirmek istediğinizi belirterek; bu değişim işlemi nedeni ile fatura düzenlenip düzenlenmeyeceği, fatura düzenlenecekse bedelinin ne olacağı, ilk iktisap bedeli ile beyan bedeli arasındaki fark için vergi ödenip ödenmeyeceği ve söz konusu değişim işleminin kurumlar vergisi kanununa göre istisna olup olmadığı hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

I. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde, kurumlar vergisinin mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "Bilanço esasında ticari kazancın tespiti" başlıklı 38 inci maddesinin birinci fıkrasında, bilanço esasına göre ticari kazancın, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark olduğu, bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce işletmeye ilave olunan değerlerin bu farktan indirileceği, işletmeden çekilen değerlerin ise farka ilave olunacağı belirtilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 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 müstesna olduğu belirtilmektedir.

Anılan bentte, 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.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "5.6." bölümünde istisnanın uygulanmasına yönelik ayrıntılı açıklamalar yapılmış olup, Tebliğin, "5.6.2.4.1 Taşınmazlar ile iştirak hisselerinin para karşılığı olmaksızın devir ve temlik, trampası ve kamulaştırılması" başlıklı bölümünde,

"İstisna uygulanabilmesi için taşınmazlar ile iştirak hisselerinin satılması ve bu işlemde bir kazanç elde edilerek, satan kurumun mali yapısında bir iyileşmenin olması gerekmektedir. Bu nedenle, söz konusu aktif kalemlerin para karşılığı olmaksızın devir ve temlik, trampası gibi işlemler istisna kapsamına girmemektedir.

Kat karşılığında arsa devrinde olduğu gibi, bir mal veya hakkın başka bir mal veya hak ile değiştirilmesini ifade eden trampa işlemlerinde de söz konusu istisna hükmü uygulanmayacaktır.

Bu tür kıymetlerin mevcut borçlar karşılığında rızaen veya icra yoluyla devredilmesi işlemleri ile kamulaştırma işlemleri ise kurumların finansman olanaklarını artıracığından istisna uygulaması kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

..."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Öte yandan, Medeni Kanunun 705 inci maddesinde; "*Taşınmaz mülkiyetinin kazanılması, tescille olur.*

Miras, mahkeme kararı, cebri icra, işgal, kamulaştırma halleri ile kanunda öngörülen diğer hallerde mülkiyet tescilden önce kazanılır. Ancak, bu hallerde malikin tasarruf işlemleri yapabilmesi, mülkiyetin tapu kütüğüne tescil edilmiş olmasına bağlıdır." denilmiştir.

Yukarıdaki hüküm ve açıklamalara göre; taşınmazınızın şuyulandırmaya bağlı olarak başka taşınmazlarla değişimi işleminin elden çıkarma olarak değerlendirilmesi ve söz konusu işlem dolayısıyla elden çıkarılan taşınmazların emsal bedeli ile aktifinizde kayıtlı maliyet bedeli arasındaki farkın tamamının takas işlemi tarihi itibarıyla kurum kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir. Öte yandan, bu kazancınızın Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde düzenlenen istisna uygulamasına konu edilemeyeceği tabiidir.

II. VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 227 nci maddesinde, "Bu kanunda aksine hüküm olmadıkça bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir..." hükmü yer almaktadır.

Aynı Kanunun 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 vesika olarak tanımlanmıştır. Kanunun 231 inci maddesinin 5 numaralı bendinde de, faturanın malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren yedi gün içinde düzenleneceği, bu süre içerisinde düzenlenmemiş olan faturaların hiç düzenlenmemiş sayılacağı, 232 nci maddesinde ise, birinci ve ikinci sınıf tüccarlarla kazancı basit usulde tespit edilenler ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek, satın aldıkları emtia ve hizmetler için fatura istemek ve almak zorunda oldukları hükme bağlanmıştır.

Mezkur Kanunun 267 nci maddesinin birinci fıkrasında emsal bedel, "Gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir." şeklinde tanımlanmıştır.

Buna göre,

- Bedelsiz olarak takas edilen arsadan kayıtlarınızda bulunan ve teslim ettiğiniz kısım için tarafınızca teslim tarihinden itibaren 7 gün içinde emsal bedel üzerinden fatura düzenlenmesi,

- Devraldığınız kısım için ise, teslim eden tarafın mükellef olması durumunda teslim tarihinden itibaren 7 gün içinde emsal bedel üzerinden tarafınıza fatura düzenlenmesi,

- Teslim eden tarafın mükellefiyetinin bulunmaması durumunda da emsal bedel üzerinden tarafınızca teslim eden taraf adına gider pusulası düzenlenmesi gerekmektedir.

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.