



## ŞİRKETİN AKTİFİNDE KAYITLI ARSA ÜZERİNE İNŞA ETTİĞİ KONUT ve İŞYERİ SATIŞINDA İSTİSNA UYGULAMASI

Volkan AKSOYOĞLU<sup>(\*)</sup>

### 1 - GİRİŞ

Son yıllarda hızlı nüfus artışı, göç olayları ve sanayi alanındaki gelişmeler, kentlerin büyümesi sonucunu doğurmuş, bu durum ise özellikle büyük kentlerde, arsa ve arazi fiyatlarını yükseltmiştir.

İşletmeler de bu fiyat artışları karşısında varlıkları arasında bulunan arsa, arazi gibi gayri menkullerini gerek kendi ihtiyacını giderme gerekse yüksek fiyat artışlarından istifade ederek konut ve işyeri olarak satmak amacıyla sahibi olduğu arsa üzerine konut ve/veya işyerleri inşa etmektedirler.

Biz de bu yazımızda şirketlerin aktifinde kayıtlı arsa üzerine konut ve/veya işyeri inşa etmeleri ve bu şekilde edindikleri gayrimenkulleri satmaları halinde elde edilecek kazancın vergi kanunları karşısındaki durumunu vergi idaresinin konu ile ilgili olarak vermiş olduğu görüşler çer-

çevesinde açıklayacağız.

### 2- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN KONUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun<sup>1</sup> "İstisnalar" başlıklı 5 inci maddesinin (1) numaralı fıkrasında; "Aşağıda belirtilen kazançlar, kurumlar vergisinden müstesnadır" denildikten sonra fıkranın (e) bendinde; "Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve istirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüchhan haklarının satışından doğan kazançların %75'lik kısmı.

*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*

<sup>(\*)</sup> Vergi Denetmeni

<sup>1</sup> 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

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.

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

...

Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır.” hükümlerine yer verilmiştir.

Konuya ilişkin ayrıntılı açıklamaların yapıldığı 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin<sup>2</sup> “Taşınmazlar” başlıklı (5.6.2.2.1) 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, ilgili kurum adına tapuya tescili yapılmamış bir binanın satışından doğan kazançta bu istisna uygulanmayacaktır.

Fiiliyatta cins tashihihinin 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 kullanıldığına, yapı inşaatı ruhsatı, vergi dairesi tespiti veya resmi kurum kayıtlarından birisi ile tevsik edilebilmesi mümkün olabilecektir. ...” denilmiş,

“İki Tam Yıl Süre İle Aktifte Bulundurulma” başlıklı (5.6.2.3.1) bölümünde ise;

“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....” açıklamasına yer verilmiştir.

Aynı tebliğin “İnşa Halindeki Binalarda 2 Yıllık Sürenin Tespiti” başlıklı (5.6.2.3.1.3.) bölümünde;

“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.

<sup>2</sup> 03/04/2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

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." açıklaması yapılmıştır.

Görülebileceği üzere kurumların konut veya işyeri gibi gayrimenkul satışlarına ilişkin kazancın Kurumlar Vergisinden istisna olabilmesi için aşağıdaki şartların bir arada oluşması gerekir.

- Tam veya Dar mükellef Kurumlar, taşınmazları en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde bulunduracak,

- Satış bedeli, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilecek,

- Satış kazancının istisnadan yararlanan kısmı satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulacak,

- Yukarıdaki tüm bu şartlar sağlanırsa satış kazancının % 75'lik kısmı Kurumlar Vergisinden istisna olacaktır.

Genel olarak istisna uygulaması bu şekilde olmakla birlikte yazımızın konusu olan şirketlerin aktiflerinde yer alan arsaları üzerine konut veya işyeri inşa edip, bu gayri menkulleri satmaları halinde istisna uygulamasında özellikle "iki tam yıl aktifte bulundurma" şartının gerçekleşip gerçekleşmediğinin tespitinde bazı tereddütler yaşanmaktadır.

Şöyle ki şirketler kendi arsaları üzerine inşa ettikleri bu gayri menkullere ilişkin harcamaları inşaat devam ederken 258- Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabında takip etmekte, inşaat tamam-

landığında ise bu hesaptaki tutarı 252- Binalar hesabına alarak bu gayrimenkulleri aktifleştirmektedirler. Dolayısıyla kendi arsası üzerine konut ve/veya işyeri inşa eden şirketler bu gayrimenkulleri inşaat tamamlandığında aktife almakta ve iki yıllık aktifte bulundurma süresi bu tarihte başlamaktadır.

Ancak uygulamada bazen işletmeler özelliğinde işyeri olarak inşa ettikleri gayrimenkulleri tapuya tescil ettirmeden önce kullanmaya başlamakta ve aktife alınma işlemleri daha sonra gerçekleşmektedir. Peki bu durumda iki tam yıl aktifte bulundurma şartının hesabında hangi süre esas alınacak ve istisna uygulanacak mıdır?

Bu soruyu Vergi İdaresi tarafından konu ile ilgili olarak verilen çeşitli özelgelerle cevaplayalım. Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından konu hakkında verilen bir özeldede<sup>3</sup>;

" .....

*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 tashihihinin 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 kullanıldığına, yapı inşaatı ruhsatı, vergi dairesi tespiti veya resmi kurum kayıtlarından birisi ile tevsik edile-*

<sup>3</sup> Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 21/05/2008 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.16.01.KV.08.16/2154 sayılı özeldesi

*bilmesi mümkün olabilecektir. ...” denilmiş, “İki Tam Yıl Süre İle Aktifte Bulundurulma” başlıklı (5.6.2.3.1) bölümünde, “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....” açıklamasına yer verilmiştir.*

Buna göre; Şirketinizce, 02.11.2000 tarihli tapu senedine istinaden aktife alındığı belirtilen ... adresinde bulunan arsa üzerine inşa edilen fabrika binasının, ... Vergi Dairesi Müdürlüğünce düzenlenen 14.07.2006 tarih ve ... sayılı yoklama fişi ile **07.07.2006 tarihinden itibaren fiilen sube işyeri olarak kullanılmaya başlanıldığı tespit edildiğinden**, söz konusu taşınmazın satılması halinde, Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin (1) numaralı fıkrasının (e) bendinde yazılı istisnadan yararlanılabilmesi için maddede yazılı şartlardan “İki Tam Yıl Süre İle Aktifte Bulundurma” şartının uygulanmasında, **iki yıllık sürenin başlangıcı olarak fabrika binasının fiilen kullanıldığının tespit edildiği 07.07.2006 tarihinin esas alınması** gerekmektedir.” şeklinde açıklamada bulunulmuştur.

Yine Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın konu ile ilgili olarak vermiş olduğu bir başka özelden<sup>4</sup>;

“..... adı geçen şirketin ... Organize Sanayi Bölgesi .... adresindeki imalathane ve idare binası inşaatının 04.11.2004 tarihinde bitirilerek aynı tarih itibariyle kullanılmaya başlandığının .... Vergi Dairesi Müdürlüğünce düzenlenen 26.11.2004 tarihli yoklama fişi ile tespit edildi-

ğinden bahisle;

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e bendinde yer alan “en az iki tam yıl süreyle aktifte yer alma” şartının uygulanmasında söz konusu yoklama fişi ile yapılan tespitin iki yıllık sürenin başlangıcı olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği,

-01.01.2006 tarihi itibariyle 252-Binalar hesabına alınarak aktifleştirilen imalathane ve idare binasının satışı dolayısıyla istisnadan faydalanabilmesi için fiilen kullanılmaya başlandığı 04.11.2004 tarihi itibariyle aynı hesaba alınmış olması gerekip gerekmediği,

.....

hususlarında bilgi talep edildiği anlaşılmıştır.

.....

21.02.2008 tarih ve .... sayılı yazınızın birinci sayfasının son paragrafında, .... Vergi Dairesi Müdürlüğünce düzenlenen 26.11.2004 tarih ve ... nolu yoklama fişi ile mükellef kurumun 04.11.2004 tarihi itibariyle imalathane için adres değişikliğinin yapılarak aynı tarih itibariyle özeldemizde konu edilen binanın kullanılmaya başlandığının tespit edildiği, ayrıca söz konusu binanın 01.01.2006 tarihinde 258- Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabından 252-Binalar Hesabına alındığı, ancak binalar ve arsanın 04.12.2006 tarihinde satıldığı belirtilmiştir.

Adı geçen şirketin İlimiz .... Vergi Dairesi Müdürlüğü'ne 06.02.2007 tarihinde verdiği 2 Nolu Harç Beyannamesinin incelenmesinden, .... Organize Sanayi Bölgesi ..... adresindeki fabrika ve idari binaya ait inşaatın 04.11.2004 tarihinde bitirildiği; aynı tarih itibariyle de üretime başlandığı ilgili şirket tarafından ibraz edilen 10.11.2004 tarihli Türkiye Ticaret Sicil Gazetesi-

4 Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 25/03/2008 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.16.01.KV.06.49/1236 sayılı özeldesi

nin tetkikinden anlaşılmıştır.

Ayrıca, anılan şirket tarafından Başkanlığıma verilen 17.03.2008 tarihli dilekçede, daha evvel görüş talebinde buldukları 29.11.2006 tarihli dilekçelerinde fabrika binasının fiilen kullanım tarihinin sehven 18.05.2005 olarak yazıldığı belirtilerek anılan tarihin ... adresindeki şirket merkezinin terk edilerek .... Organize Sanayi Bölgesi ..... adresine nakledildiği tarih olduğu, şirket merkezinin nakledildiği adresteki üretim faaliyetine ise 04.11.2004 tarihinden itibaren 45 işçi ile birlikte fiilen tam kapasite ile başladığı ve bu durumun .... Vergi Dairesi Müdürlüğüne tanzim edilen 26.11.2004 tarih ve ..... nolu yoklama fişinin yanı sıra Türkiye Ticaret Sicil Gazetesinin 10.11.2004 tarih ve .... sayılı nüshasının ...'ncü sayfasında yayımlanan ortaklar kurulu kararı ve .... Organize Sanayi Bölgesi Müdürlüğü'nün 12.03.2008 tarih ve ... sayılı yazısı ile teyit edildiği bildirilmiştir.

Yukarıda belirtilen yeni bilgi ve belgelerin birlikte değerlendirilmesi sonucunda, **idari ve fabrika binası yapımının 04.11.2004 tarihinde tamamlandığı ve işyeri olarak kullanıldığının** gerek ... Vergi Dairesi Müdürlüğüne yapılan 26.11.2004 tarih ve ... nolu yoklama fişiyle tespit edilmiş olması, gerekse 10.11.2004 tarihli Türkiye Ticaret Sicil Gazetesi ve .... Organize Sanayi Bölgesi Müdürlüğü'nün 12.03.2008 tarih ve ... sayılı yazısı ile teyit edilmiş olması nedenleriyle, **04.11.2004 tarihinin söz konusu binaların aktife alınması gerektiği tarih olarak kabul edilmesi** ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin (1)'inci fıkrasının uygulanmasında iki yıllık sürenin hesabında bu tarihin esas alınması gerekmekte olup, gerekli muha-

sebe kaydının 01.01.2006 tarihinde yapılmış olması istisnanın uygulanmasına engel teşkil etmemektedir." Şeklinde açıklamada bulunulmuştur.

Vergi idaresi tarafından verilen bir başka özelgede<sup>5</sup> ise;

".....

Dolayısıyla, gayrimenkulün tapuda cins tashihi yapılmamış olması da söz konusu istisnanın şartlarını etkilemeyecektir. Ancak, tapu sicilinde gayrimenkulün **cins tashihinin yapılmamış olması durumunda, binanın bittiği ve fiilen kullanıldığının tevsik edilmesi ve tevsik edildiği tarihten sonra da iki tam yıl geçmesi** gerekmektedir. Tevsik işlemi duruma göre, fiilen işletme tarafından iki yıldan fazla süreyle sahip olunduğu yapı inşaatı ruhsatı veya vergi dairesi tespiti yahut da resmi kurum kayıtlarından birisi ile yapılabilir.

Buna göre; 18.01.2005 tarihinde bitirerek kullandığınızı beyan ettiğiniz idari ve fabrika binasına ilişkin iki yıllık süre tamamlanmamış olduğundan, söz konusu gayrimenkulün satışının katma değer vergisinden ve satıştan doğan kazancın kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmamaktadır." denilmektedir.

Yukarıda özetleri verilen özelgelerden de anlaşılacağı üzere kurumların aktifinde yer alan arsaları üzerine konut veya işyeri inşa etmeleri durumunda bu gayrimenkullerin satışında kurumlar vergisi istisnası uygulanabilmesi için aktifte en az iki yıl bulunma şartının hesabında temel olarak bunların tapuda tescilin yapıp aktife alındığı tarih esas alınacak olmakla birlikte, eğer bu gayrimenkuller tapu tescili ve aktife alınmadan önce inşaat tamamlanarak yapı izin belgesinin alınıp fiilen kullanılmaya başlanmış ise bu tarih aktife alınma tarihi olarak kabul edilecektir.

<sup>5</sup> Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 20/12/2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.16-02-300-06-/2236 sayılı özelgesi

### 3- KATMA DEĞER VERİSİ KANUNU AÇISINDAN KONUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun<sup>6</sup> 1/1'inci maddesine göre, Türkiye'de yapılan ticarî, sınaî, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisinin konusunu oluşturmaktadır.

Aynı Kanunun "Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalarla Diğer İstisnalar" başlıklı 17'nci maddesininin 4 numaralı fıkrasınının 5615 sayılı Kanununun 13'üncü maddesiyle değişen (r) bendinde;

*"Kurumların aktifinde veya belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde, en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile gayrimenkullerin satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler ile bankalara borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşılık gayrimenkul ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dahil) bankalara devir ve teslimleri.*

*İstisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdukları gayrimenkul ve iştirak hisselerinin 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."* hükmü yer almaktadır.

Görüleceği üzere Kurumların en az iki tam yıl süreyle mülkiyetinde bulunan gayri menkulleri satmaları halinde bu satışları KDV'den istisna

edilmiştir. Burada dikkat edilmesi gereken nokta, kurumlar vergisi istisnası uygulanabilmesi için kazancın 5 yıl süreyle işletmeden çekilmemesi ve bedelinin iki yıl içinde tahsil edilmesi gerekirken, KDV istisnası için böyle bir şart öngörülmemiştir.

Buna göre kurumların aktiflerinde kayıtlı arsaları üzerine konut ve/veya işyeri inşa etmeleri ve bu gayri menkulleri satmaları halinde en az iki tam yıl aktifte bulunmaları şartıyla bu satışlar KDV'den istisna olacaktır. Diğer taraftan yazımızın önceki bölümünde açıkladığımız aktife alınma tarihi konusunda uygulamada bazı tereddütler ile karşılaşmış ve konu hakkında mükelleflerce vergi idaresinden görüş istenilmiştir. Vergi İdaresinin konu hakkında vermiş olduğu bir özeltede<sup>7</sup> özetle;

"....."

*Yukarıdaki açıklamalar kapsamında; arsa veya arazi olarak satın alınan gayrimenkullerin binaya dönüştürülerek satışa sunulması halinde satışın katma değer vergisinden istisna edilebilmesi için anılan madde hükmü ile belirlenen sürenin hesaplanmasında, **arsa veya arazinin iktisap edildiği tarihin değil de inşa edilen binanın fiilen kullanıldığı veya yapı kullanma izni belgesinin alındığı tarihin dikkate alınarak**, en az iki tam yıl süre ile kurumların aktiflerinde bekletildikten sonra satışa sunulacak olan binaların katma değer vergisinden istisna edilmesi mümkün olmakla birlikte, satılması düşünülen söz konusu taşınmazın Kanununun 17/4-r maddesinde yer alan iki tam yıl süre ile aktifinde kayıtlı olma şartı yerine gelmediğinden, 11.09.2008 tarihinden önce sa-*

<sup>6</sup> 02/11/1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan Katma Değer Vergisi Kanunu

<sup>7</sup> Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 08/11/2007 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.16-02-300-07-/1771 sayılı özeltesi

ılması halinde şirketinizin anılan madde hükmünde yer alan katma değer vergisi istisnasından yararlanması mümkün bulunmamaktadır.” şeklinde açıklamada bulunulmuştur.

Yine konu hakkında verilen bir başka özeltede<sup>8</sup> de aşağıdaki şekilde, aynı doğrultuda, görüş bildirilmiştir.

“.....

*Bu itibarla; adı geçen şirket tarafından inşaatı 2004 Eylül ayında bitirilen ancak yapı kullanma izni bir takım sebeplerle 21.06.2006 tarihinde alınabilen soğuk hava deposunun 15.10.2004 tarihi itibarıyla fiilen kullanılmaya başlandığının Müdürlüğünüzce düzenlenen .....2004 tarih ve ..... Cilt /sıra numaralı yoklama fişi ile tespit edilmesi nedeniyle, satılması düşünülen söz konusu taşınmazın Kanununun 17/4-r maddesinde yer alan iki tam yıl süre ile aktifinde kayıtlı olma şartı yerine geldiğinden, şirketin anılan madde hükmünde yer alan katma değer vergisi istisnasından yararlanması mümkün bulunmaktadır.”* denilmektedir.

#### 4- DAMGA VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN KONUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ

5281 sayılı Kanun’un 8. maddesi ile Damga Vergisi Kanunu’nun, (2) sayılı tablosunun, “IV-Ticari ve medeni işlerle ilgili kağıtlar” bölümüne 01/01/2005 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere eklenen (35) numaralı fıkra ile, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 8. maddesinin 12 numaralı bendi kapsamındaki işlemler nedeniyle düzenlenen kağıtların damga vergisinden istisna edilmeleri sağlanmıştır.

5520 sayılı yeni K.V.K.’nın yürürlüğe girdiği tarihten itibaren Gider Vergileri Kanunu’nda ol-

duğu gibi Damga Vergisi Kanunu’nda da herhangi bir değişiklik yapılmamıştır. Dolayısıyla söz konusu Kanun’da 5422 sayılı K.V.K.’nın 8/12. Maddesine yapılan atıf devam etmektedir. Bu durum, akıllara, 5520 sayılı yeni K.V.K.’nın uygulamaya başlamasıyla birlikte istisna kapsamında yapılan satışlar nedeniyle düzenlenen kağıtların damga vergisine tabi tutulmasına gerek olup olmadığı sorusunu getirmektedir.

Ancak, 5520 sayılı yeni K.V.K.’nın geçici 1. Maddesinin (5) numaralı fıkrasında, diğer kanunlarla 5422 sayılı kanuna yapılmış olan atıfların, ilgili olduğu maddeler itibarıyla 5520 sayılı kanuna yapılmış sayılacağı belirtilmiştir.

Buna göre Damga Vergisi Kanunu ile 5422 sayılı eski K.V.K.’nın 8/12 maddesinde düzenlenen gayrimenkul ve iştirak hissesi satış kazancı istisnası ile bankalara borçlu durumda olanlar ile bunların kefillerinin bu borçlara karşılık bankalara devrettikleri gayrimenkul ve iştirak hisselerinden elde ettikleri kazançla ilişkin istisna hükümlerine atıf yapılmış olması dolayısıyla, Damga Vergisi Kanunu’nda yapılan bu atfın, 5520 sayılı yeni K.V.K.’nın geçici 1. Maddesine göre, aynı kanun’un 5. Maddesinin (1) numaralı fıkrasının e) ve f) bentlerinde düzenlenen istisnalara yapıldığının kabul edilmesi gerekmektedir.

Bu durumda, 5520 sayılı yeni K.V.K.’nın uygulandığı dönemde de Kanun’un 5. Maddesinin (1) numaralı fıkrasının e) ve f) bentlerinde belirlenen şartlara uygun gayrimenkul ve iştirak hissesi teslimleri nedeniyle düzenlenen kağıtların damga vergisine tabi tutulmaması gerekmektedir. Bu çerçevede yazımızın önceki bölümünde açıklanan şartlar ile kurumların aktifinde kayıtlı arsası üzerine konut ve/veya işyeri inşa edip bunları

<sup>8</sup> Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 02/05/2007 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.16-02-300-07-/699 sayılı özeltesi

satmaları halinde bu satış nedeniyle düzenlenen kağıtlar damga vergisinden istisna olacaktır.

#### **5- SONUÇ**

Bu yazımızda şirketlerin aktifinde kayıtlı arsa üzerine konut ve/veya işyeri inşa etmeleri ve bu şekilde edindikleri gayrimenkulleri satmaları halinde vergi istisnası uygulamalarını Kurumlar Vergisi, KDV ve Damga Vergisi açısından inceledik.

Özetle kurumların aktifinde yer alan arsaları üzerine konut ve/veya işyeri inşa etmeleri durumunda bu gayrimenkullerin satışında gerek kurumlar vergisi gerekse katma değer vergisi istisnası uygulanabilmesi için temelde bunların tapuda tescilin yapıpı aktifte alınması ve bu tarihten itibaren en az iki tam yıl aktifte bulunması gerekmekte ise de, eğer bu gayri menkuller tapu tescilli ve aktifte alınmadan önce inşaat tamamlanarak yapı izin belgesinin alınıp fiilen kullanılmaya başlanmış ise bu tarih aktifte alınma tarihi olarak kabul edilecek ve bu tarihten itibaren en az iki tam yıl süreyle aktifte bulunması şartıyla istisna uygulanabilecektir. Diğer yandan bu şartlara hazır gayrimenkul teslimleri nedeniyle düzenlenen kağıtlar ise damga vergisine tabi tutulmayacaktır.