

Gayrimenkul Satışlarında Gelir, Kurum Ve KDV İstisnaları

Uygulamada hem şirketlerin hem de gerçek kişilerin gayrimenkul satışlarında vergileme açısından çeşitli problemlerle karşılaştıkları gözlemlenmektedir. Özellikle, arsaların müteahhitlere kat karşılığında devri, daha sonra müteahhitlerce arsa sahibine verilen daireler ve bunların satışları sık sık problemlere neden olmaktadır.

Diğer taraftan, gayrimenkulün alış tarihinden itibaren daha sonra 5 yıl geçtikten sonra tek tek veya toplu halde satışı da ayrı bir vergileme problemi olarak karşımıza çıkmaktadır.

Aşağıda özet olarak bireylerin kişisel gayrimenkullerinin satışı, şirketlerin aktifinde kayıtlı gayrimenkullerin satışı, kooperatiflerin üyelerine konut satışları gibi konuları vergileme açısından tartışılacaktır.

Şahısların kendi şahsi servetleri kapsamında yer alan, bir başka deyişle bir ticari, zirai işletmeye dahil olmayan taşınmazlarını satmaları halinde, satış kazancının vergiye tabi olması için iktisap tarihi ile satış tarihi arasında geçen sürenin beş yıldan az olması gerekmektedir. Şayet, beş yıllık süre geçmemişse satış kazancı "değer artış kazancı" olarak gelir vergisine tabi tutulur.[1]Eğer iki tarih arasındaki süre beş yıldan fazla ise satış kazancı gelir vergisinin konusuna girmemekte, dolayısıyla vergi dışı olmaktadır. Ancak bu beş yıllık süre, 1.1.2007 tarihinden önce iktisap edilmiş taşınmazlar için dört yıl olarak uygulanmaktadır.[2]

Öte yandan şahısların şahsî servetleri kapsamındaki taşınmazlarını, en az iki isteklinin katılımı şeklindeki müzayede yolu dışındaki satışları KDV nin konusuna girmediğinden bu vergiye tabi bulunmamaktadır. Örneğin, bir kişinin özel mülkiyetine konu bir taşınmazı, başka bir kişi veya kuruma satması, ticari faaliyet kapsamında bir işlem olmadığından KDV ye tabi tutulmayacaktır.

İcra daireleri, mahkeme satış memurlukları, belediyeler ve diğer kamu veya özel hukuk tüzel kişileri tarafından müzayede yoluyla yapılan taşınmaz (konut veya daire, işyeri, arsa, arazi) satışları ile taşınmaz niteliğini haiz diğer mal ve hakların satışı ise KDV Kanununun 1/3-d maddesine göre KDV ye tabidir. Müzayede yolu ile yapılan 150 m² yi aşmayan konut teslimlerinde KDV oranı %1, diğer hallerde ve diğer taşınmazlarda KDV oranı % 18'dir.

Kurumların taşınmaz satışları ise kural olarak kurumlar vergisine tâbidir. Ancak kurumlar, iki tam yıl aktiflerinde tuttıkları taşınmazların satışında, diğer koşullarını da yerine getirmek suretiyle Kurumlar Vergisi Kanununun 5. maddesinin 1/e bendinde yer alan istisnadan yararlanmak suretiyle satış kazançlarının % 75'ini vergiden istisna tutabilirler. Bu durumda taşınmaz satış kazancının % 25'i vergiye tâbi olacaktır. Ancak anılan istisna hükmü, taşınmaz ticareti (alım satımını veya kiralama yoluyla değerlendirme) yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundukları taşınmazların satışlarında uygulanmaz.[3]

Kurumların ellerinde bulundukları gayrimenkulleri, şirketin faaliyet konuları arasında taşınmaz mal alım satımı sayılması, istisnaya konu taşınmazın şirket faaliyetinin yürütülmesi amacıyla kullanılmaması, tasarruf amacıyla alınıp satılması nedeniyle, 5520 sayılı KVK'nun 5/1-e maddesinin son ben ve tebliğin ilgili bölümleri uyarınca söz konusu istisna hükümlerinden yararlanması mümkün bulunmamaktadır.[4]

Söz konusu kurumların aktifinde yer alan gayrimenkullerin satışında istisna sadece katma değer vergisi ve kurumlar vergisi ile ilgilidir. Tapu harcı ile ilgili bu tür satışlarda istisna söz konusu değildir.

Kurumların taşınmaz satışları kural olarak katma değer vergisine de tabidir. Ancak KDV Kanununun 17. maddesinin 4 numaralı fıkrasının (r) bendinde, kurumların aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler, KDV den istisna edilmiştir. Ancak, Kanunun 17/4-r maddesindeki istisna hükmü, istisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini (alım satımını veya kiralama yoluyla değerlendirme) yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde buldukları taşınmaz teslimleri için geçerli değildir. Öte yandan bu istisnanın uygulanması açısından, satıcı kurumun aynı zamanda Kurumlar Vergisi Kanununda yazılı ve yukarıda sözünü ettiğimiz istisnadan da yararlanmış olması koşulu aranmamaktadır. İki istisna arasında, önceki 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununu zamanında var olan bağ, daha sonra koparılmıştır.[5]

Yukarıda açıkladığımız olduğumuz istisna düzenlemesi dolayısıyla, kurumların aktiflerinde en az iki tam yıl süreyle bulunan taşınmazların (arsa, arazi, bina) satışı KDV den istisna olduğundan, bu satışların müzayede suretiyle gerçekleşmesinin de istisna üzerinde olumsuz bir etkisi bulunmamaktadır.

Kurumların 150 m² yi aşmayan konut teslimlerinde KDV oranı %1, diğer hallerde ve diğer taşınmazlarda KDV oranı % 18'dir.

Yapı kooperatifleri tarafından üyelerine yapılan konut teslimlerine gelince, 5904 sayılı Kanunun 13 üncü maddesinin (b) bendi ile KDV Kanununun 17/4-k maddesinde yer alan "konut yapı kooperatiflerinin üyelerine konut teslimleri" ibaresi madde metninden çıkarılmış; 5904 sayılı Kanunun 16 ncı maddesiyle KDV Kanununa eklenen geçici 28 inci maddede de, "Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten (3/7/2009) önce bina inşaat ruhsatı almış olan konut yapı kooperatiflerince, üyelerine yapılan konut teslimleri katma değer vergisinden müstesnadır." hükmüne yer verilmiştir.

5904 sayılı Kanunun yürürlük tarihi olan 3/7/2009 dan önce bina inşaat ruhsatı almış olan konut yapı kooperatiflerinin üyelerine yapacakları konut teslimleri m² büyüklüğüne bakılmaksızın KDV den istisna olacaktır. Ancak, 3/7/2009 tarihinden sonra inşaat ruhsatı alan konut yapı kooperatiflerinin net alanı 150 m² ye kadar konut teslimleri % 1, diğer taşınmaz teslimleri ile 150 m² nin üzerindeki konut teslimleri ise % 18 oranında KDV ye tabi tutulacaktır.

Konutların alanlarının hesaplama şekline gelince; 150 m² lik alanın hesabı, Maliye Bakanlığınca Genel tebliği Seri No:9 ve ayrıca KDV Sirkülerinde yapılan açıklamalar aşağıda olduğu gibidir:[6]

"Genel olarak duvar yüzlerinde 2,5 cm sıva bulunduğu kabul edilerek, proje üzerinde gösterilmiş bulunan kaba yapı boyutlarının her birinden 5 er cm. düşülecektir.

Ancak, konutlarda kapı ve pencere şeritleri, duman ve çöp bacası çıkıntıları, ışıklıklar ve hava bacaları; karkas binalardaki kolonların duvarlardan taşan dışları; bir konuttaki balkonların veya arsa zemininden 0,75 m den yüksek terasların toplamının 2 m² si; çok katlı binalarda yapılan çekme katların etrafında kalan ve ticaret bölgelerinde zemin katların komşu hududuna kadar uzaması ile meydana gelen teraslar; çok katlı binalarda genel giriş, merdiven, sahanlıklar ve asansörler; iki katlı tek ev olarak yapılan konutlarda iç merdivenlerin altında 1,75 m yüksekliğinden az olan yerler; bodrumlarda konut başına bir adet, konutun bulunduğu bina dışında konut başına 4 m² den büyük olmamak üzere yapılan kömürlük veya depo; kalorifer dairesi, yakıt deposu, sığınak, kapıcı ve

kalorifer dairesi, müşterek hizmete ayrılan depo, çamaşırılık; bina içindeki garajlar ile bina dışında konut başına 18 m2 den büyük olmamak üzere yapılan garajlar, net alan dışında kalacaktır.

Bina dışındaki kömürlük ve depoların 4 m2 yi, garajların 18 m2 yi aşan kısmı, ait oldukları konutun net alanına dahil edilecektir.

Satılan konutun bahçeli olması halinde 150 m2 lik alanın hesabında ilke olarak bahçe göz önünde bulundurulmayacak, konutun bağımsız olarak kullanılmaya esas her bir bölümü tek başına dikkate alınacaktır. Konutu çevreleyen arsa ve arazi, bu konutla birlikte değerlendirilecek ve konutun tabii olduğu oranda KDV ye tabii olacaktır. Konutla birlikte değerlendirilecek arsa ve arazinin büyüklüğü ise mahalli örf ve adete göre tespit edilecektir.

Tapu sicilinde bahçeli ev, bahçeli konut gibi ibarelerle kayıtlı taşınmazların üzerinde fiilen ve kullanılabilir halde konut bulunmaması halinde, bu taşınmazların konut olarak nitelendirilmesi mümkün olmadığından, arsa veya arazi sayılmak suretiyle genel oranda (%18) KDV ye tabii tutulması gerekmektedir. Öte yandan, tapu sicilinde arsa ve arazi olarak kayıtlı bulunan taşınmazların üzerinde, kullanılabilir halde konut olduğu takdirde de bu satışın yukarıdaki açıklamalara göre konut sayılacağı tabiidir.”

Nazlı Gaye Alpaslan