

Arsa üzerine inşa ettirilecek gayrimenkullerin elden çıkarılmasının vergilendirilmesi hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU
Özelge no	B.07.1.GİB.4.35.17.01-35-02-484
Tarih	27.09.2011

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İZMİR VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri KDV ve Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü

Sayı : B.07.1.GİB.4.35.17.01-35-02-484 27/09/2011

Konu : Arsa üzerine inşa ettirilecek gayrimenkullerin elden çıkarılmasının vergilendirilmesi

İlgi (a) da kayıtlı özelge talep formunuz ve eki 24/02/2011 tarihli dilekçenizde, 04/04/2005 tarihinde satın aldığınız 7656 m2 büyüklüğündeki arsayı aynı yıl içerisinde (22/12/2005 tarihinde) 90 adet mesken yapımı için kat irtifakı tesis ettirdiğiniz, anılan tarihten bugüne kadar hiçbir işlem yaptırılmayan gayrimenkulünüzü kat karşılığı satmak istediğiniz, imar durumu nedeniyle içerisinde işyeri olmayan ve tamamı 150m2 nin altında olan konutların satılması durumunda vergilemenin ne şekilde olacağı ile söz konusu gayrimenkullerin tek seferde ya da farklı tarihlerde aynı kişilere satılmasının durumu değiştirip değiştirmeyeceği hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmiş, daha sonra Başkanlığımıza verilen ilgi (b) de kayıtlı ek dilekçenizde ise ilgi (a) da kayıtlı özelge talep formunuz ve eki 24/02/2011 tarihli dilekçenizde "kat karşılığı" ifadesinin sehven yazıldığı (kullanıldığı) belirtilmiştir.

Konuya ilişkin Başkanlığımız görüşü aşağıda açıklanmıştır.

GELİR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 37 nci maddesinin 1 inci fıkrasında, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu hükme bağlanmış ve aynı maddenin ikinci fıkrasının (4) numaralı bendinde gayrimenkullerin alım, satım ve inşaa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden elde ettikleri kazançlar ticari kazanç olarak sayılmıştır.

Aynı Kanunun "Değer Artışı Kazançları" başlıklı mükerrer 80 inci maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinde, iktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) 70 inci maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal (gerçek usulde vergiye tâbi çiftçilerin ziraî istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dahil) ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak (5615 sayılı kanunun 5 inci maddesiyle değişen ibare Yürürlük;1/1/2007) beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançların (Kooperatiflerin ortaklarına bu sıfatları dolayısıyla tahsis ettikleri gayrimenkulleri tahsis tarihinde ortak tarafından satın alınmış sayılır.) değer artış kazancı olarak vergiye tabi tutulacağı hüküm altına alınmış, aynı maddenin ikinci fıkrasında da bu maddede geçen "elden çıkarma" deyiminin, bu mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade ettiği açıklanmıştır. ,

Diğer taraftan aynı Kanunun Geçici 71 inci maddesinde, "Bu Kanunun mükerrer 80 inci maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin uygulanmasına ilişkin olarak, 70 inci maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde sayılan ve 01/01/2007 tarihinden önce iktisap edilmiş olan mal (gerçek usulde vergilendirilen çiftçilerin zirai istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dahil) ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançların vergilendirilmesinde dört yıllık süre esas alınır." hükmü yer almıştır.

Öte yandan, 4721 sayılı Türk Medeni Kanununun 704 ve 705 inci maddelerine göre taşınmaz mülkiyetinin konusuna giren gayrimenkulün mülkiyetinin kazanılması, tapuya tescille doğacağından "iktisap tarihi" olarak, tapu tescil tarihinin esas alınması gerekir. Ancak, gayrimenkulün fiilen kullanım hakkının tapu tescil tarihinden önce alıcıya bırakılmış olması halinde ise bu tarih, iktisap tarihi olarak dikkate alınacaktır.

Buna göre; söz konusu gayrimenkullerin,

- İnşaatlar tamamlanmadan, kat irtifakının devri şeklinde satışı durumunda iktisap tarihi olarak, kat irtifakı tesis tarihinin (22/12/2005) dikkate alınması,

- İnşaatlar tamamlandıktan sonra hissenize düşen dairelerin satışı halinde ise iktisap tarihi olarak, söz konusu dairelerin tapuda adınıza tescil edildiği tarihin,

dikkate alınması gerekmektedir.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar çerçevesinde; şahsınıza ait 7656 m2 lik arsaya 90 adet mesken yapımı için kat irtifakı tesis ettirilmesi sırasında vergiyi doğuran olay gerçekleşmediğinden vergilemeye ilişkin herhangi bir işlemten söz edilemeyecektir.

Ancak anılan gayrimenkullerin, iktisap tarihinden itibaren 4 yıl içinde bir defada aynı kişiye (topluca elden çıkarılması) satılması halinde elde edilen gelirin değer artışı kazancı olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, söz konusu gayrimenkullerin satışının ticari bir organizasyon içerisinde yürütülmesi veya bu tür bir organizasyon içinde yürütülmemekle beraber;

a) Aynı kişiye farklı tarihlerde,

b) Farklı kişi ve tüzel kişilere aynı tarihte,

c) Değişik kişi ve tüzel kişilere, değişik tarihlerde veya birbirini izleyen yıllarda,

d) Bir kısmının teslim alındığı takvim yılı içinde toplu olarak, diğer kısmının ise takip eden takvim yılı içinde,

satılması durumunda ise yapılan satışlar devamlı olarak gayrimenkul alım satım işiyle uğraşıldığına karine teşkil edeceğinden, elde edilen kazancın Gelir Vergisi Kanunu'nun 37 nci maddesi çerçevesinde ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

KDV Kanununun 1 inci maddesinde; Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV ye tabi olduğu, aynı maddede; ticari, sınai, zirai faaliyet ile serbest meslek faaliyetinin devamlılığı, kapsamı ve niteliğinin Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre; Gelir Vergisi Kanununda açıklık bulunmadığı hallerde, Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit edileceği hüküm altına alınmıştır.

Aynı Kanunun 2/1 inci maddesinde ise; teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesi olarak tanımlanmış, "Vergiyi Doğuran Olayın Meydana Gelmesi" başlıklı 10 uncu maddesinde de; vergiyi doğuran olayın; mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması, malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi, kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması, anında meydana geleceği hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan Kanunun 28 inci maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak yayımlanan 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesine ekli (I) sayılı listenin 11 inci sırasına göre net alanı 150m2 ye kadar konut teslimleri %1 oranında KDV ye tabi olup, söz konusu Bakanlar Kurulu Kararına ekli listelerde yer almayan 150 m2 nin üzerindeki konutlar ile diğer gayrimenkul (işyeri veya arsa) teslimleri için genel oranda (%18) KDV uygulanması gerekmektedir.

Yukarıda yer alan hükümler çerçevesinde; şahsınıza ait 7656 m2 lik arsaya 90 adet mesken yapımı için kat irtifakı tesis ettirilmesi işleminde, KDV yönünden vergiyi doğuran olay meydana gelmediğinden, bu işlemde KDV den söz etmek mümkün bulunmamaktadır.

Söz konusu konutların ilk iktisap tarihinden itibaren 4 yıl içinde bir defada aynı kişiye (topluca elden çıkarılması) satılması halinde elde edilen gelir ticari bir mahiyet arz etmeyip Gelir Vergisi Kanununa göre değer artış kazancı olarak değerlendirildiğinden, bu şekilde gerçekleşecek gayrimenkul satışı KDV nin konusuna girmeyecek ve sonuç olarak KDV ye tabi olmayacaktır.

Ancak söz konusu gayrimenkul satışının ticari bir organizasyon içinde yürütülmesi, bir başka deyişle;

- a) Aynı kişiye farklı tarihlerde,
- b) Farklı kişi ve tüzel kişilere aynı tarihte,
- c) Değişik kişi ve tüzel kişilere değişik tarihlerde veya birbirini izleyen yıllarda,
- d) Bir kısmının teslim alındığı takvim yılı içinde toplu olarak, diğer kısmının takip eden takvim yılı içinde,

satılması durumunda ise yapılan satışlar devamlı olarak gayrimenkul alım satım işiyle uğraşıldığına karine teşkil edeceğinden, yapılacak olan bu satışlar KDV ye tabi olacağından KDV Kanununun genel hükümleri çerçevesinde, net alanı 150 m2 ye kadar olan konut teslimlerinin %1 oranında; 150 m2 nin üzerinde konut ve diğer gayrimenkul (arsa, işyeri) teslimlerinin ise genel oranda (%18) KDV ye tabi tutulması gerekmektedir.

HARÇLAR KANUNU YÖNÜNDEN:

492 sayılı Harçlar Kanununun 57 nci maddesinde, "Tapu ve kadastro işlemlerinden bu kanuna bağlı (4) sayılı tarifede yazılı olanları, tapu ve kadastro harçlarına tabidir." hükmü bulunmaktadır.

Kanuna bağlı (4) sayılı tarifenin 20/a fıkrasında, gayrimenkullerin ivaz karşılığında veya ölünceye kadar bakma akdine dayanarak yahut trampa hükümlerine göre devir ve iktisabında gayrimenkulün beyan edilen devir ve iktisap bedelinden az olmamak üzere emlak vergisi değeri üzerinden (Cebri icra ve şuyunun izalesi hallerinde satış bedeli, istimlaklerde takdir edilen bedel üzerinden) devir eden ve devir

alan için ayrı ayrı harç aranılacağı hüküm altına alınmıştır. Söz konusu harcın oranı 29/12/2009 tarih ve 2009/15725 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 01/01/2010 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere binde 16,5 olarak belirlenmiştir.

Aynı Kanunun 63 üncü maddesinde ise; "Bu Kanunda sözü edilen "kayıtlı değer" veya "emlak vergisi değeri" deyimi; 1319 sayılı Emlâk Vergisi Kanununun 29 uncu maddesine göre belirlenen vergi değerini ifade eder.

Gayrimenkul devir ve iktisaplarında tapu ve kadastro harcı, emlak vergisi değerinden az olmamak üzere, beyan edilen devir ve iktisap bedeli üzerinden hesaplanır.

Kat irtifaklı gayrimenkul devir ve iktisaplarında harç, devir ve iktisap bedelinin tamamı üzerinden hesaplanır.

Tapuda yapılan işlemten sonra, emlak vergisi değerinden daha düşük bir bedel üzerinden harç ödendiğinin veya beyan edilen devir ve iktisap bedelinin gerçek durumu yansıtmadığının tespit edilmesi halinde, aradaki farka isabet eden harç ikmalen veya re'sen tarh edilir. Bu suretle tarh edilecek tapu ve kadastro harcı için, 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan vergi ziyai cezası % 25 nispetinde uygulanır. Takdir komisyonu kararlarına istinaden bu fıkra uyarınca tarhiyat yapılamaz." hükmü yer almaktadır.

Buna göre, kat irtifakı tesis edilmiş gayrimenkullerin satışına ilişkin tapuda yapılacak devir işleminde, gerçek alım satım bedeli üzerinden gayrimenkul devir alan ve devir eden için ayrı ayrı binde 16,5 oranında tapu harcı aranılması 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 özelveye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.