

MDERGI/8793A.018

(Nisan 2015 Sayı 136)

TAŞINMAZ SATIŞINDA KATMA DEĞER VERGİSİ İSTİSNASI

Seyhan KANDEMİR

Universal&Partners Vergi Direktörü

Özet

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun (17/4-r) maddesi uyarınca, kurumların aktifinde veya belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde en az iki tam yıl süreyle bulunan taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler KDV'den müstesna olup, istisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdıkları taşınmazların teslimleri ise istisna kapsamı dışındadır. İstisna kapsamında teslim edilen taşınmazın 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.

Anahtar Kelimeler: Taşınmaz, aktif, istisna, taşınmaz satışı.

1. Giriş

Kurumların aktifine kayıtlı bulunan taşınmazların satışı konusunda yapılan düzenlemeler ile kurumların likiditesini artırmak ve öz sermayelerinin daha güçlü hale gelmesini teşvik etmek amacıyla vergisel anlamda bazı avantajlar sağlanmıştır. Düşük değerlerle satın alınan taşınmazların enflasyonun yüksek olduğu dönemlerde yüksek değerlere ulaştığı gibi son yıllardaki şehir planlamaları ve çevresel gelişmeler sonucunda da aşırı değerlenmişlerdir. Bunun sonucunda da firmalar satış esnasında yüksek tutarlı kazançlar sağlamaktadırlar. Bu kazançlar belli şartlarda kurumlar vergisi ve katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

İstisna uygulaması 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17'nci maddesinin dördüncü fıkrasının (r) bendi ile hüküm altına alınmıştır.

Bu yazımız taşınmaz satışına ait katma değer vergisi istisnası hakkında olacaktır.

2.İstisnaya Konu Olan Taşınmazlar (Gayrimenkuller)

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 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.

Örneğin; organize sanayi bölgeleri tarafından verilen tahsis belgesine istinaden veya çeşitli nedenlerle iki yıldan fazla süreyle fiilen kullanılan ancak, tapuda kurum adına henüz tescil edilmemiş bir taşınmazın tahsis belgesine dayanılarak veya ziyetliğin devri suretiyle satılması durumunda bir taşınmaz satışından bahsedilemeyeceğinden istisna uygulanmayacak, ancak, iki tam yıl kullanıldığı yukarıda yer alan açıklamalar çerçevesinde tevsik edilen taşınmazın tapuda kurum adına tescil edildikten sonra satılması halinde, satıştan elde edilen kazançlar bu istisna kapsamında değerlendirilecektir.

Taşınmaz tanımına, taşınmazın bütünüleyici parçası niteliğinde olan unsurları da girecektir.

Bütünüleyici parça, Türk Medeni Kanununun 684'üncü maddesinde, "Bir şeye malik olan kimse, o şeyin bütünüleyici parçalarına da malik olur. Bütünüleyici parça, yerel âdetlere göre asıl şeyin temel unsuru olan ve o şey yok edilmedikçe, zarara uğratılmadıkça veya yapısı değiştirilmedikçe ondan ayrılmasına olanak bulunmayan parçadır." şeklinde tanımlanmıştır.

Taşınmaz tanımına, taşınmazın eklentisi niteliğinde olan unsurlar girmeyecektir.

Eklenti, Türk Medeni Kanununun 686'ncı maddesinde; "Bir şeye ilişkin tasarruflar, aksi belirtilmedikçe onun eklentisini de kapsar. Eklenti, asıl şey malikinin anlaşılabilen arzusuna veya yerel âdetlere göre, işletilmesi, korunması veya yarar sağlaması için asıl şeye sürekli olarak özgülünen ve kullanılmasında birleştirme, takma veya başka bir biçimde asıl şeye bağlı kılınan taşınır maldır. Eklenti, asıl şeyden geçici olarak ayrılmakla bu niteliğini kaybetmez." şeklinde tanımlanmıştır.

İstisna uygulaması sabit üretim vasıtası niteliğindeki makineler açısından değerlendirildiğinde, makinelerin sökülmesi gerektiği zaman bina tahrip olacak veya zarar görecektir ise bu makineler binanın bütünüleyici parçası olarak kabul edilecektir.

Aynı şekilde, bina ile birlikte bir bütün oluşturan ve birbirinden ayrılmaları halinde istenilen faydayı sağlamayacak durumda olan makineler de binanın bütünüleyici parçasıdır.

Bunlara örnek olarak transformatörler, kazanlar, zemine raptedilen türbinler sayılabilir.

Taşınmazlarla birlikte satışa konu olan ve o taşınmazın bütünüleyici parçası sayılan şeylerin satışından elde edilen kazançlar da istisna kapsamında değerlendirilecektir.

Ancak, taşınmazın zeminine veya duvara sabitlenmiş olmakla birlikte münferiden veya toplu olarak sökülüp satılması mümkün olan ve bu takdirde işletmenin sınaî olma vasfını değiştirmeyen ve üretimi de aksatmayan makine ve benzeri aletler bütünüleyici parça niteliğinde değerlendirilemeyeceğinden bunların satışından doğan kazanç, istisnadan yararlanamayacaktır.

Öte yandan, makinelerin taşınmazdan bağımsız olarak satılması halinde, mütemmim cüz olma vasıfları kalmayacağından, bunların satışı menkul mal satışı olarak kabul edilecektir.

3.İki Tam Yıl Süreyle Sahip Olunan Taşınmazların Satışı

3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesi uyarınca, kurumların aktifinde veya belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler KDV'den müstesna olup, istisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdıkları taşınmaz ve iştirak hisselerinin teslimleri ise istisna kapsamı dışındadır. İstisna kapsamında teslim edilen taşınmazların 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.

3.1. İstisna Kapsamında Yapılan Teslimlerle İlgili Alış ve Giderlere Ait KDV'nin İndirimi

3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesi uyarınca yapılan teslimlerle ilgili alış ve giderlere ait KDV'nin indiriminde, işlemin yapıldığı tarihe kadar indirim yoluyla telafi edilen kısım için herhangi bir düzeltme yapılması gerekmez.

Satış tarihine kadar indirilemeyen kısım ise "İlave Edilecek KDV" olarak beyan edilir ve teslimin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider veya maliyet olarak dikkate alınır.

3.2. Taşınmaz Satışlarında İstisna Uygulaması

Satışa konu edilecek taşınmazlar (arsa, arazi, bina) ile iştirak hisselerinin satışında istisna uygulanabilmesi için kurumların aktiflerinde, belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde asgari 2 tam yıl (730 gün) kayıtlı bulunmuş olması gerekmektedir.

İstisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan (taşınmazların mutat olarak alım satımının yapılması veya kiraya verilmesi) kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdıkları taşınmazların tesliminde istisna hükmü uygulanmaz.

İstisna, satış yoluyla gerçekleştirilen devir ve teslimlerde uygulanır. Bağış, hibe şeklinde yapılan devir ve teslimler istisna kapsamı dışındadır.

Konuyla ilgili örneklere aşağıda yer verilmiştir.

Örnek 1:

Gayrimenkul kiralaması faaliyeti ile iştirak eden (M) Ltd. Şti. aktifinde iki tam yıl süre ile bulunan taşınmazı satışa çıkarmıştır.

Söz konusu satış işlemi şirket faaliyetlerinin yürütülmesine tahsis edilmiş bir taşınmaz olması kaydıyla 3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesi kapsamında KDV'den istisnadır. Ancak taşınmazın şirket faaliyetlerinin yürütülmesine tahsis edilmiş bir taşınmaz olmayıp şirketin faaliyet konusu olan kiralamalarda kullanılan taşınmazlardan olması halinde, taşınmazın satışı genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabidir.

Örnek 2:

Bilgisayar parçalarının alım-satım faaliyeti ile iştirak eden (A) firması, İzmir'de 2006/Temmuz ayında bir arsa satın almıştır.

Söz konusu arsa üzerinde 2007/Haziran ayında ofis ve depodan oluşan tek binanın inşaatına başlamış, 2011/Kasım ayında yapı kullanma izin belgesini almış, 14/12/2011 tarihinde tapuda cins tashihi yapılmıştır.

Tapuda cins tashihi yapılan binanın satış işleminin 3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesi kapsamında KDV'den istisna tutulabilmesi için söz konusu binanın kurum adına tapuya tescil edilmiş olması yanında, en az iki tam yıl şirket aktifine kayıtlı olması gerekmekte olup, aktifte kayıtlı bulundurma süresinin başlangıç tarihi olarak da bütün

bölümleri ile birlikte inşaatın tamamlanıp bina olarak aktife alındığı tarihin (14/12/2011) esas alınması gerekmektedir.

Örnek 3:

(K) Şirketinin 15/10/2003 tarihinde satın almış olduğu 5.000 m2'lik arsanın (L) Belediyesince kamulaştırılması işlemi sonucu söz konusu arsa yerine 13/4/2009 tarihinde verilen 3.000 m2'lik başka bir arsa şirket tarafından satılacaktır.

Satışı yapılacak 3.000 m2'lik arsanın satışında (17/4-r) maddesindeki istisnadan yararlanılabilmesi için gereken "en az iki tam yıl süreyle aktifte bulunma" şartının tespitinde, kamulaştırılan taşınmazın iktisap tarihi esas alınacaktır.

Örnek 4:

Tarım ürünleri ticareti ile iştigal eden (Ş) işletmesi aktifinde kayıtlı olan (A) Bankasından satın aldığı antreponun deposunu satışa çıkarmıştır.

Kanunun (17/4-r) maddesinde yer alan istisna kurumlar, belediyeler ve il özel idarelerine yönelik olup şahsi işletmelerin aktifinde kayıtlı taşınmazların satışında istisna uygulaması mümkün değildir.

Örnek 5:

(P) Kooperatifine 9/7/1998 tarihinde tahsis edilen ancak üst birlik ile Hazine arasındaki ihtilaftan dolayı 4/5/2011 tarihinde Kooperatif adına tapuya tescil edilen arsanın satışı yapılacaktır.

Satışı yapılacak arsanın en az iki yıl aktifte kalma süresi hesaplanırken kooperatifin üst birlik tarafından tahsisin yapıldığı tarih (9/7/1998) esas alınacak ve bu satış işlemi 3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesine göre KDV'den istisna olacaktır.

Örnek 6:

İki tam yıldan fazla süredir (Z) şirketinin aktifinde yer alan arsa, bina, taşıtlar, makine ve teçhizatlarından ibaret üretim tesisinin komple tek bir bedelle satışı gerçekleştirilecektir.

3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesindeki istisnaya 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.

İki tam yıldan fazla bir süredir şirketin aktifinde yer alan arsa, fabrika binası ve mütemmim cüzlerinin birlikte tek bir bedelle satışı, 3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesi uyarınca KDV'den istisna olacaktır.

Ancak, eklenti olarak kabul edilen demirbaş ve teçhizatın satılması halinde bunların bedeli üzerinden demirbaş ve teçhizatın tabi olduğu oranda KDV hesaplanacaktır.

Örnek 7:

5910 sayılı Kanun ile kurulan (A) Ticaret ve Sanayi Odasının mülkiyetinde bulunan, hizmet binası olarak kullandığı taşınmazın 5. ve 6. katlarının kapalı zarf usulü ile satışı yapılacaktır.

3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesinde bahsi geçen "kurum" ibaresi, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 1'inci maddesinde sayılan kurumlar vergisi mükelleflerini ifade etmektedir. Bu itibarla, Odanın hizmet binası olarak kullandığı taşınmazların müzayede yoluyla satışında, satışa konu taşınmazlar iki yıldan fazla süredir Odanın mülkiyetinde bulursa dahi 3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesi kapsamında istisna uygulanması mümkün bulunmamaktadır.

Örnek 8:

(Y) şirketince 09/10/2008 tarihinde alınıp ilgili dönemde şirket aktifine kaydedilen 2.000 m2'lik arsa ile 11/11/2010 tarihinde alınıp ilgili dönemde şirket aktifine kaydedilen 450 m2'lik bitişik arsa tevhit edilmiş(tek tapuya dönüştürülmüş) ve satışa sunulmuştur.

Taşınmazlar üzerinde tevhit yoluyla yapılan değişiklikler sonrasında yeni oluşan birimin tapuya tescil edilmesi ve daha sonra elden çıkarılmasında 3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesinde düzenlenen istisnanın uygulanması bakımından tevhit tarihinin esas alınması gerekmektedir.

Ancak her iki taşınmazın da tevhit öncesi iktisap tarihleri ispat edilebiliyorsa ve satış bedeli ayrıştırılabiliyorsa, iktisap tarihlerinin ayrı ayrı dikkate alınması ve bu suretle iki yıllık sürenin hesaplanması mümkündür.

Örnek 9:

(Z) Kolektif şirketinin aktifinde kayıtlı ve bir akaryakıt şirketince akaryakıt istasyonu olarak kullanılan binaların, şirketin nev'i değiştirerek limited şirkete dönüşmesi sonrasında satışı yapılacaktır.

Söz konusu satış işleminde iki tam yıllık sürenin hesabında, bu binaların limited şirkete dönüşen kolektif şirketin bilançosunun aktifine kaydedildiği tarihin başlangıç tarihi olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Örnek 10:

Altından ve gümüşten mamul mücevherat imalatı ve satışı faaliyetinde bulunan (M) şirketi 2005 yılının Ağustos ayında finansal kiralama yoluyla satın aldığı ve ödemeleri halen devam eden aktifinde kayıtlı arsayı, 2010 yılı içerisinde kalan borç bakiyesini leasing şirketine ödeyerek şirket adına tapuya tescil ettirmiştir.

2005 yılında finansal kiralamaya konu edilen arsa, finansal kiralama süresi sonunda şirketin mülkiyetine geçerek aktife kaydolacağından ve şirket adına tapuda tescil işlemi 2010 yılında yapıldığından, 2010 yılındaki tescil tarihinden itibaren en az iki tam yılı geçmeden satılması halinde, 3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesindeki istisna hükmünden yararlanılması mümkün değildir.

Örnek 11:

(F) Bankasının borçlularından (A) Ltd. Şti.'ye ait taşının, icra yoluyla satışı yapılacaktır.

Taşınmaz olarak değerlendirilmeyen taşının satışının 3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesi kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

Belediyeler ve il özel idarelerinin mülkiyetlerinde bulunan taşınmazların, iktisadi bir işletme oluşturmayacak, bir başka deyişle, bu kıymetlerin ticaretini yapma kapsamında değerlendirilmeyecek şekilde satışı, verginin konusuna girmemektedir.

Söz konusu taşınmazların açık arttırma suretiyle satışı ise bu satışın ticari kapsamda yapıp yapılmadığına bakılmaksızın KDV'ye tabidir.

Ancak, bu durumda satışa konu taşınmazların (arsa, arazi, bina) belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde asgari iki tam yıl (730 gün) bulunmuş olması kaydıyla satış işlemi KDV'den istisnadır. Aksi takdirde genel hükümler çerçevesinde KDV hesaplanır.

Belediyeler ve il özel idarelerinin mülkiyetinde bulunan taşınmazların ticari bir organizasyon çerçevesinde ve devamlılık arz edecek şekilde satışı, genel hükümler gereğince KDV'ye tabidir.

Delayısıyla satışa konu gayrimenkuller iki tam yıldan fazla süredir belediyeler ve il özel idarelerinin mülkiyetinde bulunsada dahi ticari bir organizasyon çerçevesinde ve devamlılık arz edecek şekilde yapılan bu satışlarda, KDV istisnası uygulanmaz.

Örnek 12:

Bir Belediye yirmi beş yıl önce iktisap ettiği bir arsayı açık artırma yoluyla satışa çıkarmıştır. Belediyenin bu satış işlemi KDV Kanununun 17/4-r maddesi kapsamında KDV' den müstesnadır.

Örnek 13:

İl Özel İdaresi, 1975 yılında inşa ettirdiği ve o tarihten bu yana da bölümler halinde kiraya verdiği bir işhanının sinema, düşün ve konferans salonları ile büro olarak kullanılan yirmi ayrı bölümünü ihale yoluyla satışa çıkarmıştır.

İl Özel İdaresi adına kayıtlı bulunan muhtelif sayıda taşınmazın devamlılık arz edecek şekilde satışı ticari faaliyet sayılacağından, bu faaliyetler nedeniyle adı geçen il özel idaresine bağlı iktisadi işletme oluşacaktır. Bu iktisadi işletme tarafından ticareti yapılan taşınmazların satışı, müzayede yoluyla yapılsa dahi Kanunun 17/4-r maddesindeki istisna hükmü kapsamında değerlendirilmeyecek ve genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabi olacaktır.

Finansal kiralamaya konu taşınmazların mülkiyetinin, sözleşme süresi sonunda kiracı şirket tarafından iktisap edilmesinin öngörülmüş olması halinde, bu taşınmazın kiracı şirket tarafından satışında Kanunun (17/4-r) maddesindeki "kurumların aktifinde iki tam yıl süreyle bulunma" koşulunun gerçekleşmesinde taşınmazın kiracı şirket tarafından iktisap edildiği tarih esas alınacaktır.

3.3. İstisnadan Yararlanacak Olanlar

Söz konusu istisna hükmünden, ancak kurumlar ile belediyeler ve il özel idareleri yararlanabilecektir. İstisnadan yararlanacak kurumun tam ve dar mükellef olması istisna uygulaması bakımından önem taşımamaktadır.

3.4. İstisna Uygulamasına İlişkin Şartlar**3.4.1. İki Tam Yıl Süre ile Aktifte Bulundurulma**

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.

Örneğin; 2 Şubat 2005 tarihinde iktisap edilmiş ve aktife alınmış bir taşınmazın, 2 Şubat 2007 tarihinden sonra (bu tarih dahil) satılması ve diğer şartların da gerçekleşmesi halinde bu satıştan doğan kazanç kurumlar vergisinden istisna edilecektir.

3.4.2. Devir ve Bölünme Hallerinde İktisap Tarihi

Kurumlar Vergisi Kanununun 19 ve 20'nci maddeleri kapsamında gerçekleştirilen devir, tam ve kısmi bölünme hallerinde, devir veya bölünme suretiyle devralınan taşınmazların iktisap tarihi olarak, devir alınan veya bölünen kurumdaki iktisap tarihi esas alınacaktır.

3.4.3. İnşa Halindeki Binalarda 2 Yıllık Sürenin Tespiti

Kurumlar tarafından, inşaatı henüz tamamlanmayan, fiilen kullanma imkânı da bulunmayan binaların satılması halinde; kurum aktifinde iki tam yıl kayıtlı olması koşuluyla, sadece binanın arsasının satış kazancına tekabül eden kısmı katma değer vergisinden istisna olacaktır.

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.

3.4.4. Taşınmaz Ticareti ile Uğraşılması

Taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları istisna kapsamındaki değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır.

İstisna uygulaması esas itibarıyla bütün kurumlar için geçerlidir. Ancak, faaliyet konusu taşınmaz ticareti ve kiralanması olan kurumların bu amaçla iktisap ettikleri ve ellerinde tuttukları kıymetlerin satışından elde ettikleri kazançlar için istisnadan yararlanmaları mümkün değildir.

Satışa konu edilen kıymetlerin iki tam yıl kurum aktifinde kayıtlı olması da durumu değiştirmeyecektir. Aynı durum, satmak üzere taşınmaz inşaatı ile uğraşan mükellefler açısından da geçerlidir. Ancak, taşınmaz ticareti ile uğraşan mükelleflerin faaliyetlerinin yürütülmesine tahsis ettikleri taşınmazların satışından elde ettikleri kazançlara istisna uygulanabilecek; taşınmaz ticaretine konu edilen veya kiralama ya da başka surette değerlendirilen taşınmazların satış kazancı ise istisnaya konu edilmeyecektir.

Örnek 1:

Bir inşaat şirketinin şirket merkezi olarak kullanılmak üzere inşa etmiş olduğu bir binayı, en az iki tam yıl süre ile kullandıktan sonra satması halinde, bu satıştan doğan kazanç için istisna uygulanabilecektir. Şirketin satmak amacıyla inşa etmiş olduğu veya satın aldığı binaların satışından elde ettiği kazançlar için söz konusu istisna uygulanmayacaktır.

Örnek 2:

İnşaat faaliyetinde bulunan bir şirketin satın aldığı arsayı iki tam yıl geçtikten sonra satması halinde ya da faaliyet konusu alışveriş merkezleri inşaa etmek veya kiraya vermek olan şirketin bu amaçla inşa ettiği taşınmazları iki tam yıl geçtikten sonra satması halinde, şirketin bu istisnadan yararlanması söz konusu olmayacaktır.

Örnek 3:

Bir inşaat şirketinin inşa etmiş olduğu binanın bir kısmını otopark olarak, diğer bir kısmını işyeri olarak kiraya vermesi, kalan kısmını ise şirket faaliyetlerinde kullanması halinde, şirket faaliyetinde kullandığı kısmın satılmasından elde edilen kazanç istisnaya konu olabilecek, diğer kısımlar istisnadan yararlanamayacaktır.

Örnek 4:

Esas faaliyeti taşınmaz ticareti ve kiralaması olmayan bir şirketin, atıl olarak durmakta olan bir taşınmazını kiraya verdikten iki tam yıl sonra söz konusu taşınmazı satması halinde taşınmazın elden çıkarılmasından doğan kazancın istisnadan yararlanması mümkün bulunmaktadır.

3.5. Diğer Hususlar

3.5.1. Taşınmazların Para Karşılığı Olmaksızın Devir ve Temlik, Trampası ve Kamulaştırılması

İstisna uygulanabilmesi için taşınmazların 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.

3.5.2. Satış Vaadi Sözleşmesi ile Satış Öngörülen Taşınmazların Durumu

Taşınmazlar, satış vaadi sözleşmesi suretiyle ileride alım satıma konu olabilmektedir. Taşınmazlarda, mülkiyetin devri tapuya tescil ile gerçekleşeceğinden satış vaadi sözleşmeleri ile tahsil olunan bedeller dolayısıyla istisnanın uygulanması mümkün değildir.

3.5.3. Grup Şirketleri Arasındaki İşlemlerin Durumu

Grup şirketlerinin her birinin ayrı tüzel kişilikleri bulunduğundan, her bir şirketin söz konusu istisnadan yararlanabilmesi mümkündür.

Ancak bağlı ortaklığın yapacağı sermaye artırımı sonucu doğacak sermaye taahhüdüne karşılık olmak üzere taşınmazların aynı sermaye olarak bağlı ortaklığa devredilmesi halinde, bağlı değer başka bir bağlı değere (iştirak hissesine) dönüşmüş olacağından söz konusu istisnadan yararlanılamayacaktır.

3.5.4. Özellikli Durumlar

3.5.4.1. Tahsis işlemi yapılan ancak tapuda tescil işlemi yapılmamış arsaların satılması durumunda, söz konusu satış işleminin KDV Kanununun 17/4-r maddesi kapsamında istisna edilmesi mümkün bulunmamaktadır. Diğer taraftan, tahsis işlemi yapılmış gayrimenkullerin tapuya tescil edilmesi ve daha sonra elden çıkarılması işleminde, KDV Kanununun 17/4-r maddesinde düzenlenen istisnanın uygulanması bakımından, tahsis işlemi yapılan gayrimenkullerin ilk iktisap tarihinin esas alınması gerekmektedir.

3.5.4.2. Gelir vergisi mükelleflerinin iki tam yıl süreden fazla işletmesine kayıtlı olsa dahi taşınmaz satışı KDV ye tabi olacaktır.

3.5.4.3. Şirket aktifinde iki tam yıldan fazla süredir bulunan gayrimenkullerin Büyükşehir Belediyesi adına kamulaştırılmak suretiyle devri, şirketin faaliyet konuları arasında gayrimenkul alım ve satımının da bulunması durumunda Kanunun (17/4-r) maddesine göre vergiden istisna tutulması mümkün olmayıp, kamulaştırma bedeli üzerinden genel oranda (%18) KDV hesaplanması gerekmektedir.

3.5.4.4. Turizm ve seyahat acenteliği faaliyetinde bulunan bir şirketin iki yıldan fazla aktifinde kayıtlı bulunan gayrimenkulün (şubesinin bünyesinde yer alan Özel Konaklama Belgeli Turistik Otelin) teslimi, KDV den istisna bulunmaktadır.

3.5.4.5. Satışa konu gayrimenkullerin alıcılar adına tapuda tescil edilip edilmediğine bakılmaksızın, KDV uygulaması bakımından vergiyi doğuran olay gayrimenkullerin alıcının fiili kullanımına sunulması ile gerçekleştiğinden, fiili kullanıma bırakılma tarihi itibarıyla iki tam yıldan fazla süredir şirket aktifinde kayıtlı bulunan gayrimenkullerin teslimi, Kanunun (17/4-r) maddesi uyarınca KDV den istisna tutulacaktır.

3.5.4.6. Kooperatif tarafından üyelerine devredilen arsa, en az iki tam yıl süreyle kooperatifin aktifinde bulunmuş olması kaydıyla KDV'den istisna olacaktır.

3.5.4.7. Satışa konu edilen gayrimenkulün en az iki tam yıl süreyle şirket aktifinde yer alması şartıyla, şirketin satmak amacıyla almadığı ve faaliyetin yürütülmesine tahsis edilen aktifinde kayıtlı bulunan gayrimenkulün satışı işlemi katma değer vergisinden istisna olacaktır.

3.5.4.8. Taşınmaz ticareti ile uğraşan firmanın başka bir şirket ile birleşmesi sonucu aktifine geçen arsanın teslimi genel oranda (%18) KDV ye tabi olacaktır.

4.Sonuç

KDV Kanunu'nun (17/4-r) Maddesine göre kurumların aktifinde en az iki tam yıl süreyle tutulmuş olan taşınmazların satışı KDV'den istisna edilmiş olup, taşınmaz ticareti yapan kurumların bu amaçla aktiflerinde buldukları taşınmaz teslimleri istisna kapsamı dışında tutulmuştur.

Başka bir deyişle taşınmaz ticareti yapan şirketin bu amaçla elinde bulundurduğu taşınmazın satışında istisna uygulamayacak, ancak bunun dışında kalan taşınmazların satışında istisna uygulayabilecektir.

Mülga Türk Ticaret Kanununun 271'inci maddesinde şirketin faaliyet konularının sınırlarının ana sözleşmesinde açıkça gösterilmesi zorunluluğu birçok şirketin fiilen başka faaliyet konuları ile uğraşmalar da ileriki dönemlerde belki taşınmaz alım-satımı, ticareti, kiralanması faaliyeti ile de uğraşabileceklerini düşünerek ana sözleşmelerine bu yönde hükümler ilave ettirmelerine neden olmuştur.

Taşınmaz alım-satımı, taşınmaz inşaatı ve ticareti, taşınmaz kiraya verilmesi faaliyeti gibi ana sözleşmelerde geçen ifadeleri de bu çerçevede değerlendirmek gerekir.

Ancak gerek vergi idaresince verilen bazı özgelelerde ve gerekse bazı vergi müfettişlerinin inceleme raporlarında; şirket fiilen taşınmaz ticareti ya da taşınmaz kiralanması faaliyeti yapmasa da sırf ana sözleşmesinde taşınmaz alım-satımı, taşınmaz ticareti, kiralanması gibi faaliyet konularına da yer verildiği gerekçesiyle taşınmaz satışlarında KDV istisnasından yararlanamayacağı görüşleri ileri sürülmektedir.

Taşınmaz ticareti yapan şirketlerde bile istisnanın sadece "bu amaçla elde tutulan" taşınmazların satışında uygulanmayacağı kanunda açıkça yazılı olduğuna göre, fiilen taşınmaz ticareti yapmayan başka faaliyetlerle uğraşan bir kurumun sattığı taşınmazın bu amaçla yani taşınmaz ticareti amacıyla elde tutulduğu bu nedenle de istisnadan yararlanmayacağını söylemek kanaatimizce doğru değildir.

Bununla birlikte ileride ihtilafli durumlara düşmemek ve Kanundan kaynaklanan bu istisna hakkından mahrum kalmamak için şirketlerin ana sözleşmelerini gözden geçirerek, gerekirse bu tür ifadeleri ana sözleşmeden çıkarmaları da akla gelen bir çözüm önerisidir.

Kaynakça

-KDV Genel uygulama Tebliği

-60 no.lu KDV Sirküleri

-Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı'nın, 13.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.41.15.01-KVK-2010/12-66 sayılı Özelgesi

-Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 5.9.2011 tarihli B.07.1.GİB.4.38.15.01-KV-20-185-102 sayılı özelgesi,

-İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 20/12/2011 tarihli B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.17-2234 sayılı özelgesi

-İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 9.3.2012 tarihli B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 5-962 sayılı özelgesi)

- "Aktife Kayıtlı Taşınmazların Satışının KV ve KDV Açısından Değerlendirilmesi"; Secattin MARAŞLIOĞLU E-Yaklaşım/Şubat 2012/Sayı:230

-<http://nexiatrkey.com.tr/content/tasinmaz-satisinda-kurumlar-vergisi-ve-kdv-istisnasi-uygulamasinda-yeni-gorusler>

-http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?HBR_KOD=80248&ForArsiv=1

-----o-----