



24.06.2010

S İ R K Ü L E R : 2010/19

Taşınmaz ve Taşınmaz Niteliği Taşıyan Mal ve Hakların Satışında Katma Değer Vergisi Uygulaması

Gelir İdaresi Başkanlığınca yayınlanan 23.6.2010 tarih ve 58 no.lu Katma Değer Vergisi Sirküleri ile taşınmaz ve taşınmaz niteliği taşıyan mal ve hakların satışında katma değer vergisi uygulaması konusunda açıklamalarda bulunulmuştur. Sirküler ile özellikle, müzayede yoluyla yapılan satışlar, konut yapı kooperatiflerinin üyelerine konut teslimleri, hazine tarafından yapılan taşınmaz satışları, iki tam yıl süreyle sahip olunan taşınmazların satışında istisna uygulaması gibi konularda açıklamalarda bulunulmuştur.

İlgili Sirküler bilgilerinize sunulmuştur.

**T.C.
MALİYE BAKANLIĞI
Gelir İdaresi Başkanlığı**

KATMA DEĞER VERGİSİ SİRKÜLERİ/58

Konusu : Taşınmaz ve taşınmaz niteliği taşıyan mal ve hakların satışında katma değer vergisi uygulaması.
Tarihi : 23/6 /2010
Sayısı : KDVK-58/ 2010-6
İlgili Olduğu Maddeler ve Tebliğle : KDV Kanunu 1/1, 1/3-d, 17/4-r, 17/4-p, geçici 28 nci maddeler

1-Giriş

Başkanlığımıza intikal eden olaylardan, taşınmaz teslimlerinde KDV uygulamalarına ilişkin bazı tereddütlerin olduğu anlaşılmış ve aşağıdaki hususların açıklanmasına gerek duyulmuştur.

2- Konuyla İlgili Yasal Hüküm ve Düzenlemeler

KDV Kanununun 1 inci maddesine göre taşınmazların;

- ticari, zirai, mesleki faaliyet kapsamındaki teslimleri,

19/ 1

- bu faaliyetler kapsamına girmese dahi müzayede mahallerindeki satışları,

KDV nin konusuna girmektedir.

Bu hükümler çerçevesinde, ticari nitelik taşımayan veya en az iki isteklinin katılımı suretiyle müzayede yoluyla yapılmayan taşınmaz satışları KDV nin konusuna girmediğinden 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.

KDV oranları, KDV Kanununun 28 inci maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak 30/12/2007 tarih ve 26742 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesi ile Kararnameye ekli I sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için %1, II sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için % 8, bu listelerde yer almayan vergiye tabi işlemler için % 18 olarak tespit edilmiştir. Söz konusu Kararname Eki I sayılı listenin 11 inci sırasında "Net alanı 150 m² ye kadar konut teslimleri" ibaresi yer almaktadır. Bu itibarla, KDV ye tabi taşınmaz teslimlerinde KDV oranı; net alanı 150 m²'yi aşmayan konutlar için % 1, 150 m²'yi aşan konutlar ile m² sınırlaması olmaksızın diğer bütün taşınmazlar için % 18 dir.

Öte yandan, KDV Kanununun 17 nci maddesinin 4 numaralı fıkrasının;

-(p) bendinde, Hazinece yapılan taşınmaz teslimi ve kiralamaları, irtifak hakkı tesisi, kullanma izni ve ön izin verilmesi işlemleri,

-(r) bendinde, 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 istisna edilmiştir. Ancak, Kanunun 17/4-r maddesindeki istisna hükmü, istisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdıkları taşınmaz ve iştirak hissesi teslimleri için geçerli değildir.

Ayrıca, 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.

3. Uygulamada Ortaya Çıkan Tereddütlerle İlgili Açıklamalar

3.1. Müzayede Yoluyla Yapılan Taşınmaz Satışları

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 KDV Kanununun 1/3-d maddesine göre KDV ye tabidir.

Müzayede yoluyla satılan net alanı 150 m² ye kadar konutlar % 1 oranında KDV ye tabidir. 150 m² lik alanın hesabında 30 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (E) bölümünde açıklandığı gibi, 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 dişleri; 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.

Örnek 1:

İzale-i şüyu (paydaşlığın giderilmesi) talebiyle açılan bir davada, görevli ve yetkili mahkeme tarafından 145 m² toplam alanı olan 650 m² bahçesi bulunan 2 katlı ahşap evin satılmasına karar verilmiştir. Satışa konu evin her bir katının bağımsız bölüm olarak kullanılma imkanı yoktur.

Mahkemenin kararına göre yapılacak bu satış işlemi, KDV Kanununun 1/3-d maddesi uyarınca katma değer vergisine tabidir. Mahkeme satış memurluğunca 650 m² bahçenin mahalli örf ve âdete göre evle birlikte değerlendirilmesi halinde, evin net alanı da 150 m² yi geçmediğinden satış bedeli üzerinden % 1 oranında KDV hesaplanıp, beyan edilecektir. Söz konusu bahçenin bu kapsamda değerlendirilmemesi ve ev ile bahçe bedelinin ayrıştırılması halinde, ev ve bahçe ayrı ayrı dikkate alınarak vergilendirilecektir. Bu ayrıştırmanın yapılmaması halinde ise satılan taşınmaza % 18 oranında KDV uygulanacaktır.

Diğer taraftan, bu tür satışlarda, alıcının paydaşlardan birisi olması halinde, bu kişiye düşen pay bakımından teslimin olmadığı dikkate alınarak, söz konusu paya düşen bedelin toplam satış bedelinden düşülmesi gerekmektedir.

Örnek 2:

Bir mahkeme tarafından, tapu sicilinde 120 m² kagir ev olarak kayıtlı bulunan kullanılamaz haldeki taşınmazın açık artırma yoluyla satılacağı duyurulmuştur. Taşınmaz teslimlerinde teslim konu taşınmazın işlem tarihi itibarıyla geçerli fiili durumunun dikkate alınması gerekmektedir. Yukarıdaki örnekte belirtilen taşınmaz tapuda "kagir ev" olarak görünmekle birlikte, evin teslim tarihi itibarıyla kullanılamaz halde olması nedeniyle, müzayede yoluyla yapılan bu satış konut değil, arsa teslimi olarak kabul edilecek ve genel oranda vergiye tabii tutulacaktır. Diğer taraftan, konut olarak projelendirilen, inşaat ruhsatı da konut olarak alınan inşaatların henüz tamamlanmadan arsa payı veya kat irtifakı üzerinden satışları, konut sayılacak ve net alanı dikkate alınarak yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde KDV ye tabii tutulacaktır.

3.2. Konut Yapı Kooperatiflerinin Üyelerine Konut Teslimi

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 önce bina inşaat ruhsatı almış olan konut yapı kooperatiflerince, üyelerine yapılan konut teslimleri katma değer vergisinden müstesnadır.” hükmüne yer verilmiştir. Konuya ilişkin olarak 113 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin 4 üncü bölümünde gerekli açıklamalar yapılmıştır.

Bu çerçevede, 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.

Öte yandan, 3/7/2009 dan önce bina inşaat ruhsatı almış olan konut yapı kooperatiflerinin üyeleri dışındaki kişilere yapacakları konut dahil taşınmaz satışları Kanunun istisna ve oran hükümleri de dikkate alınarak KDV ye tabi tutulacaktır.

3.3. Hazine Tarafından Yapılan Taşınmaz Satışları

KDV Kanununun 17/4-p maddesi ile Hazinece yapılan taşınmaz teslimleri ve kiralamaları, irtifak hakkı tesisi, kullanma izni ve ön izin verilmesi işlemleri KDV den istisna edilmiştir. Bu hükümdeki "Hazine" ibaresi genel bütçeli kamu idareleri açısından devlet tüzel kişiliğini ifade etmekte ve 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun eki I sayılı cetvelde yer alan kurum ve kuruluşları kapsamaktadır.

Buna göre, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun eki I sayılı cetvelde yer alan kamu idareleri tarafından yapılacak taşınmaz satış ve kiralamaları ile irtifak hakkı tesisi, kullanma izni ve ön izin verilmesi işlemleri KDV den istisna olacaktır. Bu çerçevede Maliye Bakanlığı Milli Emlak Genel Müdürlüğü tarafından müzayede suretiyle yapılacak taşınmaz satışları da bu madde kapsamında değerlendirilecektir. Buna karşılık aynı Kanunun eki II sayılı cetveldeki özel bütçeli idarelerin, III sayılı cetveldeki düzenleyici ve denetleyici kurumların ve IV sayılı cetveldeki sosyal güvenlik kurumlarının müzayede yoluyla gerçekleştirecekleri taşınmaz satışları ise KDV Kanununun 17/4-p maddesi kapsamında değerlendirilmeyecek ve genel hükümler dahilinde KDV ye tabi tutulacaktır.

Hazinenin taşınmaz satışlarının yanısıra irtifak hakkı tesisi, kullanma izni ve ön izin verilmesi işlemleri de KDV den istisnadır.

Örnek 3:

Maliye Bakanlığı Milli Emlak Genel Müdürlüğü, tapu sicilinde Maliye Hazinesi adına kayıtlı beş adet taşınmazı ihale yoluyla satışa çıkarmıştır.

Bu satış işlemi, KDV Kanununun 17/4-p maddesine göre vergiden müstesnadır.

Örnek 4:

Orman Genel Müdürlüğü, Çanakkale'nin Ayvacık ilçesindeki bir taşınmazı, ihale yoluyla satacaktır. Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun eki II sayılı cetveldeki özel bütçeli idareler arasında sayılan ve madde metnindeki Hazine kapsamına girmeyen Orman Genel Müdürlüğü tarafından yapılan bu satış işlemi, Kanunun 17/4-p maddesi kapsamında değerlendirilmeyecek ve KDV Kanununun oran ve diğer istisna hükümleri de dikkate alınarak işlem yapılacaktır.

3.4. İki Tam Yıl Süreyle Sahip Olunan Taşınmazların Satışı

KDV Kanununun 17/4-r maddesine göre, 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 müstesnadır.

Bu hüküm uyarınca, kurumların aktiflerinde, belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde en az iki tam yıl süreyle bulunan taşınmazların (arsa, arazi, bina) satışı KDV den istisna olup, bu satışların müzayede suretiyle gerçekleşmesinin belirtilen duruma etkisi yoktur.

Ancak, istisna hükmü, istisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdıkları taşınmaz teslimleri için geçerli olmadığından, taşınmazların ticaretini yapan kurumlar ile mülkiyetlerindeki taşınmazları ticari bir organizasyon içinde satan belediyeler ve il özel idarelerinin bu istisnadan faydalanmaları mümkün değildir.

Örnek 5:

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 istisnadır.

Örnek 6:

İl Özel İdaresi, 1975 yılında inşa ettirdiği ve o tarihten bu yana da bölümler halinde kiraya verdiği bir iş hanının sinema, düğün 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 yapılacak satışlar, müzayede yoluyla yapılırsa dahi Kanunun 17/4-r maddesindeki istisna hükmü kapsamında değerlendirilemeyeceğinden genel hükümler çerçevesinde KDV ye tabi olacaktır.

3- Değerlendirme ve Sonuç

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar gereğince;

-İcra daireleri ile mahkeme satış memurlukları tarafından müzayede yoluyla yapılan taşınmaz satışları KDV ye tabidir. Bu satışlarda KDV Kanununun istisna ve oranlara ilişkin hükümleri geçerlidir. Dolayısıyla müzayede yoluyla 150 m² ye kadar konut satışları % 1 oranında KDV ye tabi tutulacaktır. 150 m² nin üzerindeki konutlar ile m² sınırlaması olmaksızın işyeri, arsa ve arazi gibi diğer taşınmaz satışları ise genel (% 18) oranda KDV ye tabi olacaktır.

-5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun eki I sayılı cetvelde yer alan kamu idareleri tarafından yapılacak taşınmaz satış ve kiralama ile irtifak hakkı tesisi, kullanma izni ve ön izin verilmesi işlemleri KDV Kanununun 17/4-p maddesi kapsamında KDV den müstesnadır.

-3/7/2009 tarihinden önce bina inşaat ruhsatı alan konut yapı kooperatiflerinin, m² büyüklüğüne bakılmaksızın üyelerine yapacakları konut teslimleri KDV Kanununun geçici 28 inci maddesine göre KDV den müstesnadır. 3/7/2009 tarihinden sonra bina inşaat ruhsatı alan konut yapı kooperatiflerinin net alanı 150 m² ye kadar konut teslimleri % 1, diğer tüm taşınmaz teslimleri ile 150 m² nin üzerindeki konut teslimleri ise % 18 oranında KDV ye tabi tutulacaktır.

-İki tam yıl süreyle kurumların aktifinde, belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde bulunan taşınmazların yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde satışı da KDV Kanununun 17/4-r maddesi kapsamında KDV ye tabi değildir. Ancak, bu kapsamdaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumlar, bu amaçla aktiflerinde bulundurdıkları taşınmazlar için bu istisnadan faydalanamayacaklardır.