

DENET DUYURU

Vergi

AUDIT | TAX | ADVISORY

For the latest from BDO Turkey, follow us



Duyuru Tarihi : 04.10.2022
Duyuru No : 2022/098
Yayımlandığı Yer : LEBİB YALKIN DERGİSİ -
EKİM 2022 - SAYI : 226)

Mehmet MAÇ
Yeminli Mali Müşavir

KDV ORANI AÇISINDAN TAŞINMAZIN KONUT MU İŞYERİ Mİ OLDUĞU NASIL TESPİT EDİLİR ?

Özet :

Bilindiği üzere taşınmazlar konut sayıldığında veya işyeri olarak kabul edildiğinde farklı KDV oranlarına tabi olabilmektedir.

Halen geçerli mevzuata göre ;

- İşyerleri genel oranda (%18) KDV'ye tabidir.
- Konutlarda ise YAPI RUHSATININ ALINDIĞI GÜN İÇİN GEÇERLİ MEVZUATA GÖRE, %1, %8 veya %18 oranda KDV hesaplanması gerekebilmektedir.

BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14
Park Plaza Kat:4
34398 Maslak/İstanbul
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00
Fax: +90 212 365 62 02
e-mail: bdo@bdo.com.tr
www.bdo.com.tr

Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited'in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağıının toplam gelirleri 2021 yılında 11,8 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 167'dan fazla ülkede bulunan 1.728 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 97.292 kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlara ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.

- Şayet konutun inşaat ruhsatı 1 Nisan 2022 tarihinde veya daha sonra alınmış ise, konut net alanının¹ 150 m²'lik kısmına tekabül eden matrah için %8, 150 m²'yi aşan net alana isabet eden matrah kısmı %18 oranında KDV'ye tabidir. (Konut 6306 sayılı Kanun kapsamında ise, 150 m²'lik net alan kısmına isabet eden matraha %8 değil, %1 oranında KDV uygulanacaktır.)
- İnşaat ruhsatı 1 Nisan 2022 tarihinden önce alınmış konutlarda ise, KDV oranı inşaat ruhsatının alındığı tarih itibarıyla geçerli kurallara göre belirlenmektedir.²

Bir taşınmazın KDV oranı açısından konut mu yoksa işyeri mi olduğu konusunda yapı ruhsatında yazılı yapı niteliğinin mi, yoksa satıştaki fiili durumunun mu dikkate alınacağı konusunda Maliye İdaresi önceleri fiili kullanım durumunu esas almakta iken 2015 yılında bu görüşünü değiştirerek, inşaat ruhsatında yazılı yapı türüne itibar etmeye başlamıştır.

Danıştay'ın görüşü de fiili kullanım şekline değil, tapu kayıtlarında bu taşınmazın konut mu yoksa işyeri mi olarak görüldüğü kriterine göre belirleme yapılması gerektiği yönündedir.

Bizim görüşümüz, her iki anlayışın haklı yönleri bulunabileceği ve farklı yorumlara sebebiyet vermeyecek şekilde bu konunun yasal düzenleme ile netleştirilmesine ihtiyaç bulunduğu şeklindedir.

Anahtar Kelimeler :

Konut, işyeri, KDV oranı, fiili kullanım şekli, inşaat ruhsatı, tapu kaydı, mesken, imar barışı, yapı türünün değiştirilmesi.

¹ Yaklaşım Dergisi'nin Haziran 2022 sayısında yayımlanan "KDV ORANI AÇISINDAN KONUTUN NET ALANININ NASIL TESPİT EDİLECEĞİ" başlıklı yazımıza bakınız.
(www.denet.com.tr/yayinlarimiz/makalelerimiz/mehmetmac/2022)

² İnşaat ruhsatı 1 Nisan 2022'den önce alınmış konutlarda KDV oranının nasıl tespit edileceği konusunda Yaklaşım Dergisi'nin Eylül 2021 sayısında yayımlanan "2022 YILINDA KONUT KDV ORANLARI YÜKSELEBİLİR" başlıklı yazımıza bakınız.
(www.denet.com.tr/yayinlarimiz/makalelerimiz/mehmetmac/2021)

1. MALİYE İDARESİ'NİN BENİMSEDİĞİ YENİ KRİTER :

Maliye İdaresi önceleri KDV oranının tespiti açısından yapı ruhsatını değil, fiili sunum veya kullanım şeklini esas almakta idi.^{3 4 5 6}

Bu kabul tarzının KDV oranı açısından sorun yarattığını fark eden Maliye İdaresi, 2015 yılında görüş değiştirerek taşınmazın yapı ruhsatı işyeri olarak verilmiş ise fiiliyatta konut olarak satış veya konut olarak kullanım durumu olsa bile KDV oranı açısından bu taşınmazın işyeri sayılması gerektiği yönünde özelge vermeye başlamıştır.

Örnek olarak bir özelgede⁷

“.....yapı ruhsatında ofis (işyeri) olarak görünen taşınmazların her ne kadar konut olarak teslim edileceği beyan edilmiş olsa da;

-İnşaat ruhsatının konut olarak değil, ofis (işyeri) olarak verildiği,

-Söz konusu taşınmazların fiili durumda işyeri olarak kullanılabilceği, verilen inşaat ruhsatının da bu taşınmazların işyeri olarak kullanılmasını mümkün kıldığı,

-Söz konusu taşınmazların işyeri olarak kullanılmak üzere satın alınabileceği,

hususları dikkate alındığında, söz konusu taşınmaz teslimlerinin % 18 oranında KDV'ye tabi tutulması gerekmektedir”

denilmek suretiyle, konut olarak satılsa ve satın alanlar da konut olarak kullansa dahi taşınmazın yapı ruhsatında işyeri olduğu yazılı ise fiili duruma bakılmayarak bu taşınmazın KDV oranı açısından işyeri sayılması gerektiği belirtilmiştir.

³ Ankara VDB'nin 03.07.2013 tarih ve 20361 sayılı özelgesi.

⁴ İstanbul VDB'nin 04.10.2013 tarih ve 1652 sayılı özelgesi.

⁵ Ankara VDB'nin 05.09.2013 tarih ve 2851 sayılı özelgesi.

⁶ Kocaeli VDB'nin 21.08.2013 tarih ve 160 sayılı özelgesi.

⁷ Sivas Defterdarlık Gelir Müdürlüğü'nün 16.03.2015 tarih ve 67630374-130(2014-41)-1 sayılı özelgesi.

2. DANIŞTAY KARARLARI DA MALİYE İDARESİ'NİN YENİ GÖRÜŞÜNE PARALELDİR :

Sayın Abdullah Tolu tarafından verilen bir haberde ⁸ ,

“Danıştay 4. Dairesi, satışı yapılan taşınmazın iş yeri mi yoksa konut mu olduğuna tapu kayıtları esas alınarak karar verilmesi ve KDV oranının da buna göre belirlenmesi gerektiğine hükmetti (Danıştay 4. Dairesi'nin 08.06.2021 tarihli ve E.2021/2180, K.2021/3054 sayılı Kararı). Yani, Danıştay 4. Dairesi bu Kararı ile, satışı yapılan taşınmazın iş yeri mi yoksa konut mu olduğunun nasıl tespit edileceği hususuna açıklık getirerek, yaşanan tartışmalara son noktayı koydu!

.....

Bu defa Danıştay 9. Dairesi benzer bir karar verdi!

Danıştay 9. Dairesi aynı konuda açılan bir dava ile ilgili olarak verdiği kararda, ruhsatta ve tapuda ofis olarak gösterilen bağımsız bölümlerin konut olarak satılmasının söz konusu olamayacağını, kat yönetim planında ofislerin konut olarak kullanılmasına karar verilmesinin herhangi bir öneminin bulunmadığını, bu konuda resmi tapu kayıtlarının esas alınması gerektiğini, konut olarak yüzde 1 KDV uygulanarak satılan taşınmaz nedeniyle tarh edilen yüzde 17'lik KDV'de kanuna ve hukuka aykırılık bulunmadığını belirtti (Danıştay 9. Dairesi'nin 07.10.2021 tarihli ve E.2018/2060, K.2021/4580 sayılı Kararı).”

şeklinde açıklama yapmak suretiyle, Danıştay'ın KDV oranı açısından tapu kayıtlarının esas alınması yönündeki görüşünü ortaya koymuştur.

Keza başka bir Danıştay Kararında ⁹ taşınmazın tapuya konut olarak kaydedildiği net alanının 150 m²'nin altında olduğu hususları dikkate alınarak bu taşınmaz için %1 oranda KDV hesaplanması gerektiği, İdare'nin söz konusu taşınmazın işyeri olarak kullanılmak üzere düzenlendiği gerekçesine dayanan %18 oranındaki KDV talebinin hukuka uygun olmadığı yönünde karar verilmiştir.

Her ne kadar bu kararlarda tapu kayıtlarına bakılması öngörülmüş ise de, taşınmazlarla ilgili inşai durumların tapuya intikalinde gecikmeler olabileceğini dikkate alarak, tapu kaydı yerine inşaat ruhsatında yazılı resmi niteliğin de Danıştay tarafından kabul edileceğine inanıyoruz.

⁸ Bu haber lebibyalkin.com.tr'de 03.12.2021'de yayımlanmıştır.

⁹ Danıştay 3. Dairesi'nin 29.12.2015 tarih ve E.2013/4491, K.2015/10226 sayılı Kararı.

3. YAPI RUHSATINDA KONUT OLARAK GÖRÜNEN TAŞINMAZIN FİİLİYATTA İŞYERİ OLARAK KULLANILYOR OLMASI HALİNDE KDV ORANI :

Bir özelgede ¹⁰, yapı ruhsatında mesken olarak görünen konutların %1 KDV hesaplanarak satıldığı, alıcıların toplu halde binadaki tüm konutları Yüksek Öğretim Kredi ve Yurtlar Kurumu'na 15 yıllığına kiraya verdiği olayda, bu bağımsız bölümlerin konut olarak kullanılmadığı gerekçesiyle KDV oranının %18 olması icap ettiği görüşüne yer vermiştir.

Bu özelgenin tarihi Maliye İdaresi'nin görüş değiştirdiği tarihten sonraya rastlamasına rağmen, eski görüşe uyarlı olan yukarıdaki görüşü çelişkili buluyoruz.

4. YAPI RUHSATINDA İŞYERİ VEYA TURİSTİK TESİS OLDUĞU YAZAN TAŞINMAZIN KONUT OLARAK SATIŞINDA KDV ORANI :

Maliye İdaresinin yeni görüşüne göre yapı ruhsatı işyeri olarak verilmiş taşınmazlar konut olarak inşa edilip satılsa ve alıcılar konut olarak kullansa dahi bu taşınmaz KDV oranı açısından işyeri sayılmaktadır.

Bu konudaki özelgelerden biri Sivas Defterdarlık Gelir Müdürlüğü tarafından verilen ve yukarıda bahsi geçen özelgedir.

Başka bir özelgede ise ¹¹ TURİZM TESİSİ olarak yapı ruhsatı verilmiş bağımsız bölümlerin konut olarak yapıлып satılsa bile işyeri sayılması gerektiği belirtilmiş olup özelgenin son cümlesinde şöyle denilmiştir;

“..... inşaat yapı ruhsatlarında turistik tesis olarak kayıtlı bulunan ve turizm tesisi olarak projelendirilen taşınmazların konut olarak teslim edilmesi mümkün bulunmadığından, bu teslimlerde net alanına bakılmaksızın genel oranda (%18) KDV hesaplanması gerekmektedir.”

Başta belediyeler ve tapu idaresi olmak üzere ilgili kamu kuruluşlarının turizm alanı olarak planlanmış yerlerde konut oluşumlarını önlemeye çalıştıkları görülmektedir.

¹⁰ Konya VDB tarafından verilen 03.11.2015 tarih ve 23058 sayılı özelge.

¹¹ İstanbul VDB tarafından verilen 08.09.2015 tarih ve 39044742-010-79410 sayılı özelge.

5. İŞYERİ OLARAK YAPI RUHSATINA BAĞLANMIŞ OLAN TAŞINMAZLARIN İMAR AFFI KAPSAMINDA KONUTA DÖNÜŞTÜKDEN SONRA TESLİMİNDE KDV ORANI :

İşyeri olarak ruhsatlandırılmış bulunan bağımsız bölümün İMAR BARIŞINDAN ¹² FAYDALANARAK konuta dönüştürüldüğü ve bu bölümlerin yapı kayıt belgesi ile tapuya mesken olarak kayıt edildiği belirtilerek, net 150 m2 altındaki söz konusu bağımsız bölümlerin KDV oranı açısından konut sayılıp sayılmayacağı sorusu üzerine verilen özelgede ¹³,

“..... İmar Barışı ile konuta dönüşse dahi; inşaat ruhsatının konut olarak değil, ofis ve işyeri olarak verildiği, bu taşınmazların fiili durumda işyeri olarak kullanılabilmesi, verilen inşaat ruhsatının da bu taşınmazların işyeri olarak kullanılmasını mümkün kıldığı ve işyeri olarak kullanılmak üzere satın alınabileceği hususları dikkate alındığında, KDV oran uygulaması bakımından ilgili taşınmazların konut olarak değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.”

denilmiştir.

Görüldüğü gibi bu özelgede imar barışı yoluyla resmi niteliği konut haline gelmiş olmasına rağmen inşaat ruhsatındaki işyeri ifadesi ön planda tutularak konuta dönüşüm olayı KDV oranı açısından yok sayılmıştır. Bu özelgeye katılmıyoruz.

6. YENİ YÖNETMELİK KAPSAMINDA KONUTA DÖNÜŞTÜRÜLECEK İŞYERLERİ İÇİN GEÇERLİ OLACAK KDV ORANI :

“PLANLI ALANLAR İMAR YÖNETMELİĞİNDE DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR YÖNETMELİK” ¹⁴ kapsamında işyeri iken konuta dönüştürülecek olan bağımsız bölümlerin KDV oranı açısından işyeri mi, konut mu sayılacağı hakkındaki idari görüş henüz belli değildir. ¹⁵

¹² 3194 sayılı İmar Kanunu'nun Geçici 16 ıncı maddesi.

¹³ Ankara VDB tarafından verilen 19.06.2020 tarih ve 162142 sayılı özelge.

¹⁴ 18.08.2022 tarih ve 31927 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

¹⁵ Sayın Abdullah TOLU'nun 22.08.2022 tarihli Dünya Gazetesinde yayımlanan “OFİSİN KONUTA DÖNÜŞÜMÜ TAMAM, PEKİ HARC VE KDV'Sİ NE OLACAK” başlıklı yazısında bahsi geçen konuta dönüşüm işleminin vergisel boyutu hakkında geniş açıklama yapılmıştır.

Söz konusu Yönetmeliğinin Geçici 5 inci maddesi şöyledir;

“GEÇİCİ MADDE 5- (1) Uygulama İmar Planlarında “Ticaret + Konut” olarak belirlenmiş alanlarda, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce ofis/büro amaçlı yapı ruhsatı düzenlenerek yapımına başlanmış veya yapı kullanma izni düzenlenmiş olan yapılarda, 1/7/2023 tarihine kadar sonuçlanmak kaydı ile konut kullanım oranı %80’i geçmeyecek şekilde kullanım amacı değişikliğine yönelik tadilat ruhsatı düzenlenebilir.”

Bu hüküm uyarınca işyeri olarak yapı ruhsatı verilmiş hatta yapı kullanma iznine bağlanmış bağımsız bölümlerin 01.07.2023 tarihine kadar tadilat ruhsatı alınmak suretiyle konuta dönüştürülmesi halinde, resmen konut haline gelen bağımsız bölümlerin KDV oranının tespiti açısından bunların işyeri mi konut mu sayılacağı hakkında idari açıklama beklenmektedir.

Bizim anlayışımıza göre söz konusu Yönetmelik kapsamında işyerinden konuta dönüşecek ve resmen konut niteliği kazanacak olan taşınmazların KDV oranı açısından konut sayılması gerekir. Bu görüşümüzü destekleyen bir Danıştay kararı mevcuttur.¹⁶

7. MALİYE İDARESİNİN YENİ GÖRÜŞÜNE UYMAYAN SİRKÜLER HÜKMÜ YÜRÜRLÜKTEN KALDIRILMALIDIR :

60 nolu KDV Sirkülerinin 8.2.1. nolu bölümündeki 2 nolu örnekte Maliye İdaresinin eski görüşünün devam ettiği zamanlarda yazılmış olan;

“Taşınmaz teslimlerinde teslim konu taşınmazın işlem tarihi itibarıyla geçerli fiili durumunun dikkate alınması gerekmektedir.”

cümlesi yeni idari görüşe uymadığı için yanıltıcı nitelik taşımakta ve bu nedenle yürürlükten kaldırılması gerekmektedir.

8. SONUÇ :

Maliye İdaresinin halen benimsediği ve Danıştay tarafından da kabul gören KDV oranı açısından taşınmazın konut mu işyeri mi olduğu konusundaki anlayış, taşınmazın tapu kayıtlarında veya tapuya intikal etmemiş olsa bile inşaat ruhsatında yazılı niteliğinin esas alınması gerektiği (fiili sunum ve kullanım şeklinin KDV oranı belirleme açısından önemi bulunmadığı) yönündedir.

¹⁶ Danıştay 9 uncu Dairesinin 09.10.2010 tarih ve E.2009/4451, K.2010/511 sayılı kararında apart otel yapıldıktan sonra konuta çevrilerek kat mülkiyetine geçirilen bağımsız bölümün konut sayılması gerektiği kabul edilmiştir.

Bu görüş haklı yönleri bulunmakla ile beraber Vergi Usul Kanunu 3 üncü maddesindeki, VERGİLENDİRMEDE GERÇEK MAHİYETİN ESAS OLDUĞU hükmüne uymamaktadır.

Taşınmazlara ilişkin KDV oranı belirleme dışındaki vergisel uygulamalarda tapudaki veya resmi kayıtlardaki görünüm farklı olsa bile taşınmazın fiili durumu esas alınmaktadır. Örnek vermek gerekirse tapuda halen arsa olarak görünen bir taşınmazın fiiliyatta konuta veya işyerine dönüşmüş olması halinde bu taşınmaz vergisel açıdan konut veya işyeri olarak kabul edilmektedir.¹⁷

Bu nedenle KDV ORANI AÇISINDAN, taşınmazın konut mu işyeri mi sayılacağı hakkında hangi kriterin geçerli olacağı geçerli olacağı ile ilgili kanun çıkarılmasına ihtiyaç vardır.

¹⁷ Yaklaşım Dergisinin Temmuz 2000 sayısında yayımlanan “*TOPRAKTAN KONUT YA DA İŞYERİ SATIŞLARINDA VERGİYİ DOĞURAN OLAY VE MATRAH*” başlıklı yazımızda fiilen konut veya işyeri haline gelmiş olan ve tapuda arsa olarak görülen taşınmazların vergisel açıdan arsa değil konut ve işyeri olarak kabul edilmekte olduğu hakkındaki bilgilere yer verilmiştir. (www.denet.com.tr/yayinlarimiz/makaleler/mehmetmac/2000)