

DENET VERGİ DUYURU



Duyuru Tarihi : 07.06.2017
Duyuru No : 2017/078
Yayımlandığı Yer : LEBİB YALKIN DERGİSİ -
Haziran 2017 - Sayı No: 162

Mehmet MAÇ
Yeminli Mali Müşavir

mehmet.mac@bdo.com.tr

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

BİNALARIN KURUMLAR VERGİSİ VE KDV İSTİSNALI OLARAK SATIŞINDA CİNS TASHİHİ YAPTIRILMASI KONUSU

Özet:

Maliye İdaresi binaların kurumlar vergisi ve KDV istisnalları olarak satılabilmesi için bu binaların tapuda bina olarak görünüyorsa olmasını yani cins tashihi yoluyla binanın tapuda tescil edilmiş olmasını şart koşturmaktadır.

Cins tashihi yaptırılmamış haliyle satılan binalarda idarenin kurumlar vergisi ve KDV istisnası uygulamıyor oluşu nedeniyle, satıştan önce cins tashihi'nin yaptırılması önem arz etmektedir.

Kanunda aranmayan bu şartın idare tarafından ileri sürülmüş olması, tartışmaya açık bir husustur.

Anahtar Kelimeler :

Cins tashihi, bina, taşınmazlarda kurumlar vergisi istisnası, taşınmazlarda KDV istisnası, inşaatın tamamlanması.

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 ağına bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağına toplam gelirleri 2016 yılında 7,6 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 150'den fazla ülkede bulunan 1.401 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 67.000'nin üzerinde kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlarla 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.

1. TAŞINMAZ SATIŞLARINDA KURUMLAR VERGİSİ (KV) İSTİSNASI :

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e maddesine göre, kurumlar en az 2 tam yıl (730 gün) süre ile aktiflerinde tuttıkları taşınmazların satışından elde ettikleri kazancın %75 ini kurumlar vergisinden istisna edebilirler.

Bu istisnadan yararlanabilmek için satış kazancının %75'i pasifte özel bir fon hesabında, satışın yapıldığı yılı izleyen yılın başından itibaren 5 yıl boyunca tutulmalı ve ortaklara dağıtılmamalıdır. Bu fon sermayeye ilave dışında herhangi bir hesaba nakledilir veya dağıtılırsa istisna dolayısıyla tahakkuk ettirilmeyen vergi ziyaa uğramış sayılır.

Taşınmaz ticareti ve kiralanması ile uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları taşınmazlar istisna kapsamı dışındadır.

Söz konusu istisnanın tatbikine ilişkin detaylar 1 no.lu Kurumlar Vergisi Tebliği'nin 5.6. no.lu bölümünde yer almaktadır.

2. TAŞINMAZ SATIŞLARINDA KDV İSTİSNASI :

KDV Kanunu'nun 17/4-r maddesine göre kurumların en az 2 tam yıl süre ile aktiflerinde tuttıkları taşınmazların satışı KDV istisnasına tabidir.

Taşınmaz ticareti yapan kurumların bu amaçla aktiflerinde bulundurdukları taşınmazlar istisna kapsamı dışındadır.

En az 2 yıl aktifte tutulmuş taşınmaz satışlarına ilişkin KDV istisnası konusundaki detaylar, KDV Genel Uygulama Tebliği'nin II/F-4.16. ve 60 no.lu KDV Sirkülerinin 8.2.4. ve 8.2.5. no.lu bölümlerinde yer almaktadır.

3. BİNA NİTELİĞİNDEKİ TAŞINMAZ SATIŞLARINDA KV VE KDV İSTİSNASI İÇİN İLERİ SÜRÜLEN “CİNS TASHİHİ” ŞARTI:

3.1. Cins Tashihi Nedir ?

76 no.lu Gelir Vergisi Sirkülerinin 5 inci maddesinde;

“Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğünün 16.03.2010 gün ve 2010/4-1697 No.lu Genelgesinde, cins değişikliği (cins tashihi), bir taşınmaz malın cinsinin, yapısız iken yapılı veya yapılı iken yapısız hale; bağ, bahçe, tarla vb. iken arsa, arazi iken, bağ, bahçe vb. duruma dönüştürmek için paftasında ve tapu sicilinde yapılan işlem olarak tanımlanmıştır.”

Bir arsanın üzerine bina yapılması, taşınmazın “..... **yapısız iken yapılı....**” hale getirilmesi işlemidir.

İnşaat tamamlandığında gerekli belgelerle birlikte ilgili tapuya başvurulduğunda, tapu sicilinde arsa olarak görünen taşınmaz bina olarak görünür hale getirilmektedir.

Bir cins tashihi türü olan bu işlemin yaptırılması için belirlenmiş bir süre olmadığı gibi yaptırılmaması hali için herhangi bir müeyyide yoktur.

Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü’nün web sahifesinde (tkgm.gov.tr) yer alan “**TAPU İŞLEMLERİ REHBERİ**”nin cins değişikliği için aranan belgeler şöyle sıralanmıştır :

CİNS DEĞİŞİKLİĞİ

Gerekli Belgeler	Açıklama
Kimlik Belgesi	Taraflara ve varsa temsilcilerine ait
Fotoğraf	1 adet
İşlemden temsil var ise temsile ilişkin belge	Vekaletname, vasi kararı, vb.
Emlak Beyan değerini gösteren belge	Taşınmazın bulunduğu Belediyeden alınır.
İşleme konu taşınmaza ait Tapu senedi	Var olması halinde istenir
Değişiklik dosyası	Kadastro Müdürlüğünce kontrol edilerek onaylanmış ve üst yazıya bağlanmış üç takım birleştirme dosyası, tescil bildirimi ve kontrol raporu
Yapı Kullanma İzin Belgesi	Yapısız iken yapılı hale gelen taşınmaz malların cins değişikliği işlemlerinde, yapı kullanma izin belgesi veya işlemin yapılmasını talep eden Belediye/Valilik yazısı.

İşlemin Mali Yönü	
Tapu Harcı 1	492 HK/(IV)13-a İlgili Vergi Dairesi/Mal Müdürlüğünden harcın ödenmiş olduğuna dair belge alınarak işlemler gerçekleştirilecektir. Tapu Müdürlüğünce ayrıca bir harç tahakkuku yapılmayacaktır. NOT: 13-a maddesi uyarınca 2017 yılında uygulanan harç tutarı 203,20 TL'dir.
Tapu Harcı 2	492 HK/(IV)13-c Yukarıda yazılı 13-(a) fıkrası dışında kalan her nevi cins ve kayıt tashihiinde (yapılı iken yapısız hale gelme gibi) işlem başına maktu harç tahsil edilir. 2017 yılı için 101,50 TL
Döner Sermaye	6544 sayılı Kanun'a ekli tarifeye göre Döner Sermaye ücreti alınır.

Görüldüğü gibi cins tashih işlemi yapılabilmesi için tapu idareleri, halk arasında “*iskan*” olarak isimlendirilen “*yapı kullanma izin belgesi*” veya belediyenin veya valiliğin vereceği cins tashihiinin yapılabileceğine dair matbu yazı aramaktadır. Çeşitli nedenlerle bu belgelerin temin edilememesi veya ihmaller sonucunda Türkiye'deki pek çok bina tapuda arsa olarak görünür durumdadır.

Cins tashihiinin yaptırılmasına ait detaylar hakkında dipnotta¹ belirttiğimiz yazıya bakınız.

3.2. Maliye İdaresi Cins Tashihi Yapılmamış Binaların Satışında KV ve KDV İstisnası Uygulanmasını Kabul Etmemektedir :

Taşınmaz satışlarında KV istisnası uygulaması ile ilgili açıklamaların bulunduğu 1 no.lu KV Genel Tebliği'nin 5.6.2.2.1. no.lu bölümünde;

¹ Antalya Defterdarı Sayın Hidayet MAT tarafından hazırlanan ve Lebib YALKIN Mevzuat Dergisinin Ocak 2008 sayısında yayınlanan “*GAYRİMENKULLERDE CİNS DEĞİŞİKLİĞİ VE İŞLEMLERİN MALİ YÖNÜ*” başlıklı yazı.

*“Elden çıkarılacak taşınmazlardan doğacak kazancın, bu istisna uygulamasına konu olabilmesi için **taşınmazın** Türk Medeni Kanununun 705 inci maddesi gereğince kurum adına **tapuya tescil edilmiş olması gerekmektedir**. Bu nedenle, ilgili kurum adına **tapuya tescili yapılmamış bir binanın satışından doğan kazançta bu istisna uygulanmayacaktır.**”*

hükmü yer almaktadır.

Görüldüğü gibi Maliye İdaresi kurumlar vergisi istisnasının uygulanabilmesi için taşınmazın “**TAPUYA TESCİL EDİLMİŞ OLMASI**” şartını aramaktadır.

Bina şeklindeki taşınmazlarda, binanın yapıldığı arsa tapuya tescil edilmiş olsa bile, bu binanın cins tashihi yoluyla tapu kütüğüne işlenmiş olması (cins tashihiinin yaptırılmış olması) şartı ayrıca aranmaktadır.

Bu idari uygulama, KDV istisnası açısından da geçerlidir. Nitekim bir özelgede² KDV Kanunu’nun 17/4-r maddesi kapsamındaki KDV istisnasının binalar açısından cins tashihi yapıldıktan sonra uygulanabileceği belirtilmektedir.

3.3. Maliye İdaresi KV ve KDV İstisnası İçin Aranan 2 Yıllık Sürenin Başlama Tarihi Olarak, Cins Tashih Tarihini Değil İnşaatın Fiziken Bittiği Tarihi Esas Almaktadır:

Maliye İdaresi binalarda KV ve KDV istisnası için cins tashihi şartını aramakla beraber bu istisnalar için gerekli olan 2 yıl aktifte kalma şartı açısından cins tashihiinin yapıldığı tarihi değil inşaatın fiziken bittiği tarihi esas almaktadır.

Nitekim 1 no.lu Kurumlar Vergisi Tebliğinin 5.6.2.2.1. no.lu bölümünde;

*“**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.**”*

denilmiştir.

Keza, özelge bazında verilen görüşlerde de, cins tashihiinin yaptırılmasından sonra geçen süre 2 yıldan az olmakla beraber, binanın fiilen tamamlandığı süre

² İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 12.01.2011 tarih ve 17-31 sayılı özelge

ile satış tarihi arasında 2 yıldan fazla sürenin geçtiği tevsik olunabilen hallerde, süre açısından istisna şartlarının sağlanmış sayılacağı kabul edilmiştir. ³

İnşaatın tamamlanma tarihi bakımından kısım kısım kullanılmaya başlayan binalar açısından özellik bulunmaktadır. Maliye İdaresi bazı bölümleri tamamlanarak kullanılmaya başlanmış olan binalarda 2 yıllık sürenin hesabı açısından binanın tümüyle tamamlandığı tarihi esas almaktadır. Nitekim bir özelgede⁴ ; “..... her ne kadar kısım kısım kullanılsa da, bütün bölümleri ile birlikte inşaatın tamamlandığı ve bina olarak fiilen kullanılmaya başlandığı tarihin esas alınması gerekmektedir.” denilmiştir.

3.4. Bina Satışlarında KV ve KDV İstisnası İçin Cins Tashihi Şartı Aranıyor Olması İle İlgili Görüş Ve Eleştirilerimiz :

Vergi uygulamalarında en sık rastlanan sorunlardan biri de Maliye İdaresinin istisna uygulamalarında kanunda yazmayan şartları ileri sürerek, ihtilaf ve tereddütlere yol açmasıdır.

Yazımıza konu istisnalar ile ilgili Kanun hükümlerinde, satışı yapılan malın “TAŞINMAZ” niteliğinde olması yeterli görülmüştür.

Kaldı ki, “taşınmaz” tabirinin yasal tanımının yer aldığı 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu’nun 704 üncü maddesinde;

“Madde 704- Taşınmaz mülkiyetinin konusu şunlardır:

1. Arazi,
2. Tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar,
3. Kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler.”

ifadesi mevcut olup, bu tanımda “TAPULU OLMA” niteliğine yer verilmemiştir.

Görüldüğü gibi tapuya tescilli olma, kanunda aranan bir gereklilik değildir. Bu gereklilik kanuna aykırı olarak Maliye İdaresi tarafından ileri sürülmektedir.

Arsasının tapusu bulunsa dahi, bu arsa üzerinde fiziken mevcut olan binanın sırf cins tashihiinin yaptırılmamış olmasını istisna engeli olarak ileri sürmek ise, kanuna aykırı şart koşmanın daha ileri götürülmüş halidir.

³ Bursa Vergi Dairesi Başkanlığının 16.09.2009 tarihli özelgesinde, cins tashihi 28.08.2009 tarihinde yapılan, ancak 15.12.2016 tarihinde tamamlanarak kullanılmaya başlandığı tevsik edilen binanın istisna kapsamında satılabileceği belirtilmiştir.

⁴ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 20.06.2013 tarih ve 885 sayılı özelgesi.

Maliye İdaresinin bir yandan cins tashihi istisna şartı olarak ileri sürerken, diğer yandan 2 yıllık aktifte tutulma süresinin hesabı açısından binanın fiziken tamamlandığı tarihe itibar etmesi kendi içinde çelişki oluşturmaktadır.

1 no.lu Kurumlar Vergisi Tebliğinin 5.6.2.2.1. no.lu bölümünde 2 yıllık sürenin hesabı açısından cins tashihi değil binanın bitim tarihi dikkate alınırken, 76 no.lu Gelir Vergisi Sirkülerinin 5 inci maddesinde yine istisna için gerekli sürenin hesabı açısından cins tashihi tarihinin iktisap tarihi olarak kabul edilmesi ayrı bir çelişki konusudur.

İstisna uygulamaları açısından 2 yıllık sürenin hesabına ilişkin detaylı görüşlerimiz, yayınlanmış olan bir makalemizde⁵ ifade edilmiştir.

Bizim anlayışımıza göre, taşınmazın (arsanın) üzerinde bina var ise;

- Bu bina natamam bile olsa,
- Kısmen kullanıma müsait hale gelmiş de olsa,
- Bina bitim tarihinden itibaren 2 yıl geçmemiş de olsa,
- Bina cins tashihi yaptırılmamış da olsa,

bu taşınmaz (arsa) 2 yıldan fazla aktifte kalmış ise ve diğer istisna şartları da mevcut ise, üst yapı dahil arsa satış bedelinin tamamı KV ve KDV istisnasına konu edilebilmelidir. Çünkü Türk Medeni Kanunu'ndaki taşınmaz tanımı arsaya esas almaktadır. Arsanın üzerindeki herhangi bir üst yapı arsaya dahildir, yani arsanın mütemmimidir.

Türk Medeni Kanunu'nun 704 üncü maddesinde “*Kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler*” bir taşınmaz türü olarak zikredilmiştir.

Kat mülkiyetine konu bir bağımsız bölüm, alındığından itibaren 2 yıl geçtikten sonra satıldığında diğer istisna şartları da sağlanmışsa, KV ve KDV istisnalarının uygulanacağı tabiidir.

Buna mukabil, bir kurum sahibi olduğu arsa üzerinde inşaat yaparak kat mülkiyetine konu olacak şekilde bağımsız bölümler meydana getirmesi durumunda;

- İnşaatın herhangi bir safhasında,

⁵ Yaklaşım Dergisinin Ocak 2012 sayısında yayınlanan “2 VE 5 YILLIK SÜRELERİN HESABI AÇISINDAN GAYRİMENKULLERİN EDİNİM TARİHLERİNİN TESPİTİ” başlıklı yazımız.

- Kat mülkiyeti kurulmadan önce veya sonra,

İnşaatı topluca satarsa, kat irtifaklı arsa payı satışı yaparsa yahut kat mülkiyeti tapulu bağımsız bölüm satarsa, arsanın edinim tarihine itibar edilmek suretiyle ve diğer istisna şartlarının mevcut olduğu varsayımına göre istisnadan yararlanabilmelidir.

Başka bir anlatımla arsanın kat mülkiyetine tabi bağımsız bölümlere dönüştürülmesi durumunda 2 yıllık süren hesabı açısından, kat mülkiyetine dönüşüm tarihinin değil, arsanın edinim tarihine itibar edilmeli ve tapudaki görünüm istisnaya engel teşkil etmemelidir.

4. SONUÇ :

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e ve KDV Kanunu'nun 17/4-r maddeleri uyarınca, kurumlar tarafından en az 2 yıl süreyle aktifte tutulmuş taşınmazların satışını konu alan istisnaların tatbikinde, taşınmazın (arsanın) üzerindeki binanın tapuda cins tashih işlemine tabi tutulmamış olmasını istisnaya engel olarak ileri süren, 1 no.lu Kurumlar Vergisi Tebliğine ve buna paralel özelgelere katılmıyoruz.