

TAŞINMAZ SATIŞLARINDA KDV İSTİSNASI KONUSUNDA KDV GUT'NDE YAPILAN DÜZENLEME VE AÇIKLAMALARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

1. KONU:

Bilindiği üzere, Katma Değer Vergisi Kanununun (KDVK) 17/4-r maddesinde; *“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 ile bankalara borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına taşınmaz ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dahil) bankalara devir ve teslimleri”* KDV’den istisna edilmiştir. Yine aynı maddede yapılan düzenlemeye göre;

“İstisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdıkları taşınmaz ve iştirak hisselerinin teslimleri istisna kapsamı dışındadır.

İstisna kapsamında teslim edilen kıymetlerin 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”

Kısaca “taşınmaz ve iştirak hissesi satışı istisnası” olarak adlandırılan bu uygulamanın benzeri Kurumlar Verisi Kanununun (KVK) 5/1-e maddesinde de yer almakta ve anılan işlemlerden sağlanan kazancın %75’i, söz konusu maddede yer alan düzenlemeyle kurumlar vergisinden de istisna edilmiş bulunmaktadır.

26 Nisan 2014 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan ve 1 Mayıs 2014 tarihinden itibaren yürürlüğe giren Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği (KDV GUT) ile daha önce yayımlanmış olan 123 adet KDV Genel Tebliği yürürlükten kaldırılmış ve KDV uygulaması ile ilgili açıklamalar tek bir tebliğde toplanmıştır.

Söz konusu Genel Tebliğin (II/F-4.16) numaralı bölümünde, yukarıda bahsedilen istisnanın uygulaması ile ilgili olarak bazı açıklamalar yapılmış ve konuyla ilgili örneklere yer verilmiştir. Bu açıklamaların bir kısmı daha önceki açıklama ve düzenlemelerin tekrarı mahiyetinde iken, bir kısmı ise tamamen yeni veya önceki açıklamaları değiştiren mahiyettedir. Bu çalışmamızda konuyla ilgili olarak anılan Tebliğde yapılan açıklamalar ele alınacak ve değerlendirilecektir.

2. KONU İLE İLGİLİ OLARAK KDV GUT'NDE YAPILAN BAZI AÇIKLAMALAR VE BU AÇIKLAMALARIN TARTIŞILMASI:

2.1. Kiralama Faaliyetinde Bulunanların, İstisna Uygulaması Karşısındaki Durumu İle İlgili Düzenlemeler:

Konuyla ilgili olarak, Tebliğde yapılan açıklama ve verilen örnek şu şekildedir:

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

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

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.”

Görüldüğü üzere, Tebliğde yapılan açıklama ve verilen örnekte, istisna kapsamındaki kıymetlerin (taşınmaz ve iştirak hissesi) ticaretini yapanların yanında kiraya verilmesi işi ile iştirak edenlerin de anılan istisnadan yararlanamayacağı belirtilmiştir.

Platformda yapılan değerlendirme sonucunda; anılan açıklamanın ilgili yasal düzenlemeye aykırı olduğu ve doğru olmadığı görüşü ağırlıklı olarak kabul edilmiştir. Şöyle ki;

Yukarıda da bahsedildiği üzere, KDVK’nda yer alan taşınmaz ve iştirak hissesi satışı ile ilgili istisnanın benzeri KVK’nda da yer almaktadır. Anılan Kanunun 5/1-e maddesinde istisna uygulaması ile ilgili hükümlere yer verildikten sonra, “Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdıkları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır” denilmiştir. Oysa KDVK’nun 17/4-r maddesinde istisnadan faydalanmayacak kurumlar sayılırken, “İstisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdıkları taşınmaz ve iştirak hisselerinin teslimleri istisna kapsamı dışındadır” şeklinde ifade kullanılmış ve konuyla ilgili olarak da daha önceki düzenlemelerin aksine KVK’nda yer alan istisna düzenlemesine herhangi bir atıfta bulunulmamıştır.

Dolayısıyla, iki farklı Kanunda konuyla ilgili olarak yer alan düzenlemelerde Kanun Koyucu açık bir şekilde iradesini ortaya koymuş ve anılan kıymetlerin kiralanması faaliyeti ile uğraşanların bu kıymetlerin satışı durumunda istisnadan faydalanıp faydalanmayacakları hususunda iki kanunda farklı düzenleme yapmak suretiyle, anılan kıymetlerin kiralanması faaliyeti ile uğraşanların KDV istisnasından faydalanmalarına engel bir durum olmadığı net bir şekilde ifade edilmiştir.

Durum böyle iken; Maliye Bakanlığı’nın, kanunda kendisine verilmiş bir yetki olmamasına (ayrıca, Maliye Bakanlığına böyle bir yetkinin verilmesi de mümkün değildir) rağmen, istisna kapsamındaki kıymetlerin kiraya verilmesi ile uğraşanların bu amaçla elde ettikleri kıymetleri satmaları durumunda KDV istisnasından da faydalanamayacaklarını ifade eden yönde açıklama yapması, açıkça kanuna aykırılık oluşturmaktadır. Eğer bu

doğrultuda bir düzenleme yapılacaksa, bu düzenleme ancak Kanunda yapılacak değişikliklerle mümkün olabilecektir. Kanunu değiştirmeden yapılan söz konusu yorum, verginin yasallığı ilkesi ile de bağdaşmayacaktır.

2.2. Bu İşlemler Nedeniyle Yüklenilen Ancak İndirilemeyen Vergilerin Düzeltmesi Konusunda Yapılan Açıklama:

Kanunun 17/4-r maddesinde, *İstisna kapsamında teslim edilen kıymetlerin 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*” denilmek suretiyle, vergiden istisna edilen işlemler nedeniyle ödenen vergilerin indirim konusu yapılamayacağı şeklindeki Kanunun 30/a maddesinde yer alan genel hükme kısmi bir istisna getirilmiştir.

Anılan hükmün uygulaması ile ilgili olarak Tebliğde;

“Diğer taraftan madde hükmüne göre, istisna kapsamında teslim edilen kıymetlerin 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.

3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesi uyarınca yapılan teslimlerle ilgili alış ve giderlere ait KDV’nin indiriminde ise aşağıdaki şekilde hareket edilir:

- İşlemin yapıldığı tarihe kadar indirim yoluyla telafi edilen kısım için herhangi bir düzeltme yapılması gerekmez.

- Satış tarihine kadar indirilemeyen kısım ise indirilecek KDV hesaplarından çıkarılarak “İlave Edilecek KDV” olarak beyan edilir ve teslimin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider veya maliyet olarak dikkate alınır”

Şeklinde açıklama yapılmıştır.

Söz konusu açıklama ile kastedilmek istenen amaç açıktır ve satışın yapıldığı döneme kadar indirim konusu yapılamayan vergilerin, indirilecek vergiden çıkarılarak gider veya maliyet hesaplarına dahil edilmesi gerektiği vurgulanmaktadır. Ancak açıklamada yer alan, “indirilecek KDV hesaplarından çıkarılarak “İlave Edilecek KDV” olarak beyan edilir” iadesi, bu konuda yanlış anlaşılma ve yorumlamaya açık bir ifadedir.

2.3. Taşınmazların İki Tam Yıl Aktifte Bulunma Süresi Konusundaki Açıklamalar:

Bu konuda, örnekler de verilmek suretiyle istisna uygulaması için gerekli olan taşınmazın iki tam yıl aktifte bulunması zorunluluğu açıklanmıştır. Bu açıklamaların bir kısmı, eski uygulamada da aynen bulunmakta iken, bir kısmı ise yeni gündeme getirilmiştir. Buna göre;

➤ Sahip olunan arsa üzerine inşa edilen binaların iktisap tarihi, Tapuda cins tashihiinin yapıldığı tarihtir. Bu konuda, genel olarak da kabul gören eski uygulama devam ettirilmiştir.

➤ Kamulaştırma işlemi sonucunda, kamulaştırılan taşınmaz yerine verilen yeni taşınmazın iktisap tarihi, kamulaştırılan taşınmazın iktisap tarihi olacaktır. Daha önceki tebliğlerde yer almayan bu açıklama, konuya farklı bir boyut getirmekle birlikte, bu görüşün sadece kamulaştırma işlemleri açısından kabul edilmiş olması bakımından eleştiriye de açıktır.

➤ Üst birlik tarafından kooperatife tahsisi edilen arsanın kooperatif adına tapuya tescil işleminin, üst birlik ile Hazine arasındaki ihtilaf nedeniyle geç yapılması halinde, anılan taşınmazın kooperatif tarafından iktisap tarihi, üst birlik tarafından tahsisin yapıldığı tarih olacaktır. Olumlu bir yaklaşım olan bu açıklamanın; önceki düzenlemelerde yer alan, “organize sanayi bölgelerinde kendilerine tahsis edilen arsa üzerine fabrika binası inşa edilmesine rağmen, tapunun çeşitli nedenlerle ve daha çok da yasal sıkıntılardan dolayı geç alınması durumunda iktisap tarihinin tapu tarihi olacağı” şeklindeki açıklamalar hakkında da uygulanıp uygulanmayacağı netleştirilmeli ve bu işlemlerde de aynı yaklaşım benimsenmelidir.

2.4. Maddede Geçen “Kurum” Kavramı Tanımlanmıştır:

Tebliğde, maddede geçen “kurum” kavramı tanımlanmış ve “kurum” ibaresinin, “5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde sayılan kurumlar vergisi mükelleflerini ifade etmekte” olduğu ifade edilerek, KV mükellefi olmayan meslek odasının hizmet binası olarak kullandığı taşınmazların müzayede yoluyla satışında, satışa konu taşınmazlar iki yıldan fazla süredir Odanın mülkiyetinde bulunsada dahi istisna uygulanmasının mümkün bulunmadığı vurgulanmak suretiyle, uygulamada yaşanan tereddütler giderilmiştir.

2.5. Finansal Kiralama Sonunda Mülkiyeti Alınan Taşınmazlarda İktisap Tarihinin, Mülkiyetin İntikal Tarih Olduğu Belirtilmiştir:

Tebliğde, finansal kiralamaya konu edilen ve finansal kiralama süresi sonunda şirketin mülkiyetine geçerek aktife kaydolunacak taşınmazın iktisap tarihinin, finansal kiralama tarihi değil, taşınmazın finansal kiralama sonunda şirket adına tapuda tescil işleminin yapıldığı tarih olacağı ifade edilmiştir. Bu yorumla da yine taşınmazlarda fiili kullanım yerine resmi tescil işlemi esas alınmış olmaktadır.

2.6. Taşınmazların Ticari Bir Organizasyon Çerçevesinde ve Devamlılık Arz Edecek Şekilde Satışı Halinde İstisna Uygulanmayacağı Belirtilmiştir.

Tebliğde yapılan açıklama ile “Belediyeler ve il özel idarelerinin mülkiyetinde bulunan taşınmazların ticari bir organizasyon çerçevesinde ve devamlılık arz edecek şekilde satışı, genel hükümler gereğince KDV’ye tabidir. Dolayısıyla 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” denilmiştir.

Anılan düzenleme, her ne kadar belediyeler ve il özel idareleri ile ilgili olarak görünüyorsa da, bu açıklamanın genelleştirilmesi ve dolayısıyla da bir yılda birden fazla

taşınmaz ya da iştirak hissesi satışı yapan işletmelerin de istisnadan yararlandırılmaması gibi bir sonuç doğurma risk ve ihtimal de bulunmaktadır.

3. DEĞERLENDİRME VE SONUÇ:

Bu çalışmamızda, KDVK'nun 17/4-r maddesinde yer alan taşınmaz ve iştirak hissesi satışı istisnası konusunda KDVGUT ile yapılan bazı düzenlemeler ele alınmış ve değerlendirilmiştir.

Yukarıda da değinildiği üzere, anılan düzenlemelerin bir kısmı geçmiş açıklama ve düzenlemelerin tekrarı mahiyetinde olmakla birlikte, bir kısmı ise tamamen yeni veya daha önceki uygulamaları değiştiren mahiyettedir.

Bu açıklama ve düzenlemeler arasında olumlu olarak değerlendirebileceklerimizin yanında, özellikle yasal düzenlemelere açıkça aykırı olduğunu düşündüklerimiz de bulunmaktadır. Bu nedenle yukarıda da vurguladığımız bu hususların ya yeni bir tebliğle değiştirilmesi ya da gerekli düzenlemelerin Kanun hükmü ile yapılmasında fayda görülmektedir ve Platformumuz bu konuda görüş birliği içindedir.