



**GAYRİMENKULLERİN ELDEN ÇIKARILMASINDA
VERGİSEL YÜKÜMLÜLÜKLER REHBERİ**

2014

Bu rehber sadece pdf formatında hazırlanmıştır.

Ayrıntılı bilgi almak için
Vergi İletişim Merkezinin (VİMER) 444 0 189 telefon hattına
başvurabilirsiniz.

www.gib.gov.tr

Bu rehber, yayım tarihinde yürürlükte olan mevzuat dikkate alınarak hazırlanmıştır. Güncel mevzuat bilgilerine ücretsiz olarak ulaşmak için Başkanlığımızın internet sayfası aracılığıyla e-posta bilgilendirme hizmetine abone olabilirsiniz.

Bu rehber elektronik ortamda www.gib.gov.tr internet sayfasından ulaşabilirsiniz.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı

Yayın No: 186

Nisan: 2014

MÜKELLEF HAKLARI BİLDİRGESİ

Bu bildirge, Türk Gelir İdaresinin mükellef odaklı, kaliteli hizmet sunma anlayışı içerisinde, saygılı ve dürüst olma temel ilkesiyle çalışmaya, vergi ödemenin sadece bir yükümlülük değil vatandaş olma ve sorgulama hakkı olduğu bilinciyle kendisinden hizmet alan herkesi memnun etmeye ve sorunları çözmeye olan bağlılığını onaylar.

Bu nedenle;

- Açık, güvenilir, zamanında ve yeterli bilgi ile hizmet vereceğiz.
- Bilgi Edinme Hakkı Kanunu çerçevesinde öğrenmek istediğiniz her bilgi için doğru insanlarla temasa geçmeniz konusunda sizleri yönlendireceğiz.
- Vergi konusundaki gelişmeleri sürekli güncellenen internet sayfamızla ve basılı yayınlarla sizlere en kısa zamanda duyuracağız.
- Ücretsiz e-posta sistemimize kaydolmanız durumunda vergisel gelişmeleri kaynağından ve anında öğrenmiş olacaksınız.
- Şahsi ve gizli bilgilerinize saygılıyız. Bu bilgileri Vergi Usul Kanunu'nun öngördüğü haller dışında açıklamayacağız ve kullanmayacağız.
- Vergi ile ilgili yükümlülüklerinizin yerine getirilmesinde sizlere her türlü kolaylığı sağlayacağız.
- Yaptığımız işlemlerde ve gerçekleştirdiğimiz düzenlemelerde vergi kanunlarının adil, hukuksal, tarafsız ve rekabeti koruyucu bir şekilde uygulanmasını esas alacağız.
- Vergi incelemelerinde kanunları doğru, tarafsız ve tutarlı bir şekilde uygulayacağız. İncelemenin her aşamasında sizi bilgilendireceğiz.
- Şikayetlerinizi gerçek kimlik ve iletişim bilgilerinizle iletmeniz halinde, en kısa sürede sonuç ile beraber size döneceğiz.
- Sürekli olarak kendimizi yenileyecek, daha iyi hizmet sunmanın arayışı içinde olacağız.

MİSYONUMUZ

Toplumsal refahın artırılmasına destek sağlamak üzere yeterli geliri adalet, tarafsızlık, verimlilik ilkeleri çerçevesinde toplamak, vergi sisteminin basitleştirilmesi ve uyumun artırılmasına katkıda bulunmak ve mükellefe kaliteli hizmet sunmaktır.

VİZYONUMUZ

Her türlü ekonomik yapı ve aktiviteyi geliştiren, kavrayan; güvenilir, etkin, şeffaf, küresel boyutta öncü ve örnek bir idare olmaktır.

TEMEL DEĞERLERİMİZ

Güvenilirlik
Adalet
Tarafsızlık
Etkinlik (Hız, esneklik ve verimlilik)
Saydamlık
Sorumluluk Bilinci
Çözüm Odaklılık
Yetkinlik
Sürekli Gelişim
Katılımcılık

İÇİNDEKİLER

Giriş

- 1. Gelir Vergisinin Konusu ve Unsurları**
- 2. Gayrimenkul Alım-Satım İşlerinde 'Ticari Kazanç - Değer Artış Kazancı' Ayrımı**
- 3. Gayrimenkulün Tanımı ve Elden Çıkarılması**
 - a. Mal ve Hakların İktisap Şekli**
 - b. Mal ve Hakların Elden Çıkarılma Süresi**
- 4. Safi Değer Artışının Tespiti**
- 5. Değer Artış Kazancının Beyanı**
- 6. Gayrimenkul Alım - Satım İşlerinde Katma Değer Vergisi Uygulaması**
- 7. Gayrimenkul Alım - Satım İşlerinde Tapu Harcı Yükümlülüğü**
- 8. Gayrimenkul Alım - Satım İşlerinde Emlak Vergisi Kanunundan Kaynaklanan Yükümlülükler**

GİRİŞ

Bu rehber, gayrimenkul alım-satımı sırasında vergisel yükümlülüklerin eksiksiz yerine getirilmesi için, mükelleflerimizin doğru yönlendirilmelerini sağlamak amacıyla hazırlanmıştır.

Rehberde, gelir vergisinin konusu ve unsurları, gayrimenkul alım-satım işlerinde 'ticari kazanç - değer artış kazancı' ayrımı, gayrimenkul olarak tanımlanan mal ve hakların neler olduğu ve bu mal ve hakların elden çıkarılması sırasında elde edilen kazancın niteliği, safi değer artışının tespiti ve kazancın hangi hallerde beyan edileceğine dair açıklamalara ve gayrimenkul alım-satımında katma değer vergisi, gayrimenkul alım-satımında tapu harcı yükümlülüğü ve emlak vergisi yükümlülüğü konularına yer verilmektedir.

1-GELİR VERGİSİNİN KONUSU VE UNSURLARI

Gelir Vergisi Kanununda gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı olarak tanımlanmış, hangi tür kazanç ve iratların gelire dahil olduğuna ve gelirin nelerden oluştuğuna yer verilmiştir. Söz konusu kazanç ve iratlar aşağıdaki gibidir:

1. Ticari kazançlar,
2. Zirai kazançlar,
3. Ücretler,
4. Serbest meslek kazançları,
5. Gayrimenkul sermaye iratları,
6. Menkul sermaye iratları,
7. Diğer kazanç ve iratlar.

Bir gelirin vergiye tabi olabilmesi için sayılan bu gelir türlerinden birine girmesi gerekmektedir. Her gelir unsuru için farklı vergileme teknikleri öngörüldüğünden, kazanç ve iratların hangi gelir unsurunun kapsamına girdiğinin tespiti son derece önemlidir.

Gerçek kişilerin sahip oldukları gayrimenkulleri elden çıkarmalarından doğan kazancın niteliği ve vergilendirilmesi hakkında, Gelir Vergisi Kanununda iki ayrı gelir türünde düzenlemeye yer verilmiştir. Bunlardan ilki "ticari kazanç", diğeri ise "diğer kazanç ve iratlar" hükümlerinde yer alan düzenlemedir.

(Amortismanına tabi iktisadi kıymet olarak gayrimenkullerin elden çıkarılması halinde elde edilen kazancın serbest meslek kazancı veya zirai kazanç olarak dikkate alınmasına ilişkin hükümlere, bu rehberin konusu dışında kalmaları nedeniyle yer verilmemiştir.)

a) *Ticari kazanç*: Her türlü ticari ve sınai faaliyetten doğan kazançtır. Ticari kazancı belirleyen temel unsur faaliyetin sermaye ve emekten oluşan bir organizasyona dayanması ve bu organizasyonun işlemlerindeki devamlılıktır. Gelir Vergisi Kanununda "gayrimenkullerin alım satımı ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerden elde ettikleri kazançlar"ın ticari kazanç olarak vergilendirileceği belirtilmiştir.

b) *Diğer kazanç ve iratlar*: Belirli kaynaklara bağlanması mümkün olmayan, belirli dönemlerde (periyodik olarak) meydana gelmeyen, devamlı değil arızı olan ve çoğu zaman bir teşebbüs sonucu olmaksızın, kişilerin bazı mal varlıklarında kendiliğinden meydana gelen kazanç ve iratlardır. Bu gelir türünü diğerlerinden ayıran en önemli özellik, devamlılık göstermeyen gelirlerin bu kapsamda değerlendirilmiş olmasıdır. Diğer kazanç ve iratlar, "değer artış kazançları" ve "arızı kazançlar" olmak üzere iki alt ayrıma tabi tutulmuştur.

2-GAYRİMENKUL ALIM-SATIM İŞLERİNDE 'TİCARİ KAZANÇ DEĞER ARTIŞ KAZANCI' AYRIMI

Gayrimenkullerin elden çıkarılmalarından doğan kazancın niteliğinin belirlenmesi, yani kazancın diğer kazanç ve iratlar gelir türündeki "değer artış kazancı" olarak mı, yoksa ticari kazanç mı olarak vergilendirilmesi gerektiğinin belirlenmesi önem arz etmektedir.

Gayrimenkul alım satım işinden elde edilen gelirin niteliğinin belirlenmesinde ilk önemli unsur "**faaliyetteki devamlılık**"tır.

Gayrimenkul alım satım işleri devamlı olarak, bir meslek halinde sürdürülüyorsa elde edilen kazanç ticari kazançtır. Burada devamlılık unsurunu belirleyen en belirleyici ölçüt 'kazanç doğuran işlem sayısındaki çokluktur. İşlem sayısındaki çokluk gayrimenkullerin aynı takvim yılı içerisinde birden fazla veya takip eden birden fazla takvim yılında art arda satılmış olmasına göre belirlenir.

Alım satım işlemlerinin birden fazla olması halinde kazanç şeklinin belirlenebilmesi için ikinci önemli unsur olan "**satışın hangi amaçla yapıldığı**"nın tespit edilmesi gerekmektedir.

Gayrimenkul alım satımı kazanç elde etmek için yapılıyorsa söz konusu alım-satım işlemi ticari kazanç kapsamında değerlendirilir.

Gayrimenkul alım satımında ticari bir amaç yoksa şahsi ihtiyacın karşılanması ya da servetin korunması amacıyla yapılıyorsa elde edilen kazanç değer artış kazancı olarak değerlendirilir.

Gayrimenkul alım satım işinden elde edilen gelirin niteliğinin belirlenmesinde üçüncü önemli unsur ise "**ticari bir organizasyonun varlığı**"dır.

Gayrimenkul alım satımı, şekli ve maddi şartları ile kurulmuş bir ticari organizasyon içinde yapılıyorsa elde edilen kazanç ticari kazançtır. Ticari organizasyonun şekli ve maddi unsurları ile açıkça belli olmadığı hallerde ise kazanç türü "faaliyetteki devamlılık" ve "satışın hangi amaçla yapıldığı" unsurlarına göre tespit edilir.

Gayrimenkul alım satım işlemi "ticari kazanç" hükümleri kapsamında değilse, elde edilen kazanç "değer artış kazancı" hükümlerine göre tespit edilir.

3-GAYRİMENKULÜN TANIMI VE ELDEN ÇIKARILMASI

Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80 inci maddesinin 6 ıncı bendi uyarınca, aşağıda belirtilen mal ve hakların 5 yıl içerisinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artış kazancının konusunu oluşturmaktadır.

- Arazi, bina, maden suları, memba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatı,
- Voli mahalleri ve dalyanlar,
- Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar,
- Gemi ve gemi payları ile bilimum motorlu tahmil ve tahliye vasıtaları,

Elden çıkarmadan maksat, yukarıda yazılı mal ve hakların satılması, bir bedel karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasıdır.

Burada öncelikle dikkat edilmesi gereken husus mal ve hakların iktisap şekli ve elden çıkarılma süresidir.

a. Mal ve Hakların İktisap Şekli

Söz konusu mal ve haklar bedelsiz olarak edinilmişse bu mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artış kazancı olarak vergilendirilmeyecektir. Bunun dışında, iktisap şekli ne olursa olsun söz konusu mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artış kazancı olarak vergilendirilecektir.

Örnek 1: Bayan (A) 10.07.2013 tarihinde kendisine miras yoluyla intikal eden apartman dairesini, 16.09.2013 tarihinde satmıştır. Satışa konu apartman dairesinin bedelsiz olarak (veraset yoluyla) intikal etmesi nedeniyle, Bayan (A)'nın bu satıştan elde ettiği gelir, değer artış kazancı olarak vergilendirilmeyecektir.

b. Mal ve Hakların Elden Çıkarılma Süresi

Söz konusu mal ve haklar, **01.01.2007 ve sonrasında elde edilmiş ise** iktisap tarihinden başlayarak *beş yıl* içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar, değer artış kazancı olarak değerlendirilecektir. Eğer elden çıkarma, iktisap tarihinden başlayarak beş yıldan daha fazla bir süre sonra gerçekleşmişse, elde edilen kazanç değer artışı kazancı olarak vergilendirilmeyecektir.

Söz konusu mal ve haklar, **01.01.2007 tarihinden önce elde edilmiş ise** iktisap tarihinden başlayarak *dört yıl* içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar, değer artış kazancı olarak değerlendirilecektir. Eğer elden çıkarma, iktisap tarihinden başlayarak dört yıldan daha fazla bir süre sonra gerçekleşmişse, elde edilen kazanç değer artışı kazancı olarak vergilendirilmeyecektir.

Söz konusu mal ve hakların iktisap tarihlerinin belirlenmesi için gerekli olan açıklamalara 25.03.2011 tarih ve 76 Seri Nolu Gelir Vergisi Kanunu Sirkülerinde yer verilmiştir.

Örnek 2: Bay (B), 15.05.2011 tarihinde satın almış olduğu bir konutu 09.03.2013 tarihinde satmış ve 150.000 TL kazanç elde etmiştir. Buna göre, Bay (B) konutu 01.01.2007 sonrasında satın aldığı ve alış tarihinden itibaren beş tam yıl geçmeden sattığı için elde edilen kazanç değer artış kazancı olarak vergilendirilecektir.

Örnek 3: Bayan (C), 08.04.2006 tarihinde satın almış olduğu bir konutu 17.05.2013 tarihinde satmış ve 100.000 TL kazanç elde etmiştir. Buna göre, Bayan (C) konutu 01.01.2007 öncesinde satın aldığı ve alış tarihinden itibaren dört tam yıl geçtikten sonra sattığı için elde edilen kazanç değer artış kazancı olarak vergilendirilmeyecektir. Bayan (C), konutunu alış tarihinden itibaren dört tam yıl

geçmeden (08.04.2010 tarihine kadar) satmış olsaydı elde ettiği kazanç değer artış kazancı olarak vergiye tabi olacaktır.

4-SAFİ DEĞER ARTIŞININ TESPİTİ

Değer artış kazancında vergilendirilecek kazanç "safi değer artışı" denilmektedir. Değer artışında safi kazanç, elden çıkarma karşılığında alınan para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaatlerin tutarından aşağıdaki indirimlerin düşülmesi suretiyle bulunmaktadır.

Mal ve hakların elden çıkarılması sonucunda elde edilen değer artış kazancından indirilebilecek giderler;

- Elden çıkarılan mal ve hakların maliyet bedeli,
- Elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve satıcının üzerinde kalan giderler ve ödenen vergi ve harçlar.

Maliyet bedelinin tespit edilememesi halinde maliyet bedeli yerine; Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre Takdir Komisyonunca tespit edilecek bedel esas alınacaktır.

Mal ve hakların elden çıkarılmasında iktisap bedeli, elden çıkarılan mal ve hakların, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Türkiye İstatistik Kurumu'nca belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranında arttırılarak tespit edilecektir.

Mal ve hakların elden çıkarılmasında iktisap bedelinin üretici fiyat endeksindeki artış oranında arttırılabilmesi için, alış ve satış tarihleri arasındaki sürede endeksteki artış oranının %10 veya üzerinde olması gerekmektedir.

2006 yılının Ocak ayından itibaren toptan eşya fiyat endeksi yerine, üretici fiyat endeksi (ÜFE) yayımlanmaktadır. Bu nedenle 01.01.2006 tarihinden sonra yapılan endekslemelerde toptan eşya fiyat endeksi yerine, üretici fiyat endeksi (ÜFE) dikkate alınacaktır. (2003 Temel Yıllı Üretici Fiyatları Endeks Rakamlarını gösterir tablo rehberin sonunda yer almaktadır.)

Örnek 4: Bay (D), 16.04.2006 tarihinde 5.000 TL'ye satın aldığı bir araziye Bay (E)'ye 24.12.2010 tarihinde 15.000 TL'ye satmıştır. Buna göre, Bay (D) araziye 01.01.2007 öncesinde satın aldığı ve alış tarihinden itibaren dört tam yıl geçmeden satmış olduğundan dolayı, elde ettiği kazanç değer artış kazancı olarak vergiye tabi olacaktır.

Arazinin satın alındığı aydan bir önceki ay olan **Mart 2006'da ÜFE endeksi 125,33**, elden çıkarıldığı aydan önceki ay olan **Ocak 2010'da ÜFE endeksi 166,52'dir**. Endeksleme oranının ilgili dönemde %10'un üzerinde artmış olduğu görülmektedir.

$$(166,52 - 125,33 / 125,33 = \%32,86)$$

Arazinin endekslenmiş maliyet bedeli (5.000 x 166,52 / 125,3 =) 6.643,26 TL olarak hesaplanmaktadır. Bay (D) arazisini elden çıkarma karşılığında toplam 15.000 TL hasılat elde etmiştir. Bu durumda elde edilen değer artış kazancı (15.000 - 6.643,26 =) 8.356,74 TL'dir. 2010 yılında elde edilen bu kazancın 7.700 TL tutarı gelir vergisinden istisna olduğundan dolayı beyan edilecek değer artış kazancı (8.356,74 - 7.700 =) 656,74 TL'dir.

5-DEĞER ARTIŞ KAZANCININ BEYANI

Değer artış kazançlarının beyan konusu edilip edilmeyeceği, elde edilen iradın istisna haddinin altında kalıp kalmadığına bağlıdır. İstisna haddini aşan tutarda gelir elde edilmesi halinde yıllık beyanname verilecektir.

Gayrimenkullerin elden çıkarılmasından doğan değer artış kazancınının 2013 yılı için 9.400 Türk Lirası gelir vergisinden istisnadır.

Elde edilen değer artış kazancınının safi miktarı, açıklanan istisna sınırını aşması durumunda, elde edilen gelir satışın yapıldığı yılı takip eden yılın Mart ayının 1 inci gününden 25 inci günü akşamına kadar Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi ile beyan edilecektir. Beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisi, Mart ve Temmuz aylarında olmak üzere 2 eşit taksitte ödenecektir.

2013 yılında elde edilen gelirlere aşağıda yer alan vergi tarifesi uygulanarak gelir vergisi hesaplanır. (Gelir Vergisi Kanunu 103 üncü madde)

10.700 TL'ye kadar	% 15
26.000 TL'nin 10.700 TL'si için 1.605 TL, fazlası	% 20
60.000 TL'nin 26.000 TL'si için 4.665 TL, (ücret gelirlerinde 94.000 TL'nin 26.000 TL'si için 4.665 TL), fazlası	% 27
60.000 TL'den fazlasının 60.000 TL'si için 13.845 TL, (ücret gelirlerinde 94.000 TL'den fazlasının 94.000 TL'si için 23.025 TL), fazlası	% 35

Gelir vergisi hesaplaması, www.gib.gov.tr internet adresinden (internet vergi dairesi /hesaplamalar /gelir vergisi hesaplama) otomatik olarak yapılabilmektedir.

Örnek 5: Bayan (E), 10.07.2010 tarihinde 200.000 TL'ye satın almış olduğu konutu

15.04.2013 tarihinde 300.000 TL'ye satmıştır. Buna göre, Bayan (E) konutu 01.01.2007 sonrasında satın aldığı ve alış tarihinden itibaren beş tam yıl geçmeden satmış olduğundan dolayı, elde ettiği kazanç değer artış kazancı olarak vergiye tabi olacaktır.

Bu durumda Bayan (E)'nin elde ettiği değer artış kazancı gayrimenkulün alış bedelinin, ÜFE artış oranında artırılması ile bulunacak tutarın, hasıllattan indirilmesi ile bulunacaktır. Gayrimenkulün iktisap tarihinden önceki ay olan **Haziran 2010'da ÜFE 173,73**, elden çıkarıldığı aydan önceki ay olan **Mart 2013'de ÜFE 210,33**'dür. Bu durumda endeksleme oranının ilgili dönemde %10'un üzerinde artmış olduğu görülmektedir.

$$(210,33 - 173,73 / 173,73 = \%21,29)$$

Dolayısıyla Bayan (E)'nin elden çıkardığı gayrimenkulün endekslenmiş maliyet bedeli olarak; $200.000 \text{ TL} \times (210,33 / 173,73) = 242.693,13 \text{ TL}$ dikkate alınacaktır.

Buna göre Bayan (E), satmış olduğu gayrimenkulden dolayı $(300.000 - 242.693,13 =) 57.306,87 \text{ TL}$ tutarında istisna öncesi değer artış kazancı elde etmiş olacaktır.

Söz konusu kazançta 2013 yılı için belirlenen 9.400 TL tutarında istisna uygulanarak bulunacak $(57.306,87 - 9.400 =) 47.906,87 \text{ TL}'ye$ Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesindeki vergi oranları uygulanarak mükellefin 2013 yılı için ödeyeceği gelir vergisi hesaplanacaktır.

Vergiye Tabi Gelir 47.906,87 TL

Hesaplanan Gelir Vergisi 10.579,85 TL

Bulunan bu miktar, 2014 yılının Mart ayının 1 inci gününden 25 inci günü akşamına kadar Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi ile beyan edilip, Mart ve Temmuz aylarında 2 eşit taksitte ödenecektir.

6-GAYRİMENKUL ALIM - SATIM İŞLEMİNDE KATMA DEĞER VERGİSİ UYGULAMASI

6.1.Genel Uygulama

KDV Kanununun 1 inci maddesine göre taşınmazların;

-Ticari, sınai, zirai, mesleki faaliyet kapsamındaki teslimleri,

-Bu faaliyetler kapsamına girmese dahi müzayede mahallerindeki satışlar,

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.

KDV oranları, KDV Kanununun 28 inci maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak 30/12/2007 tarih ve 26742 sayılı Resmi Gazete'de 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 (2007/13033 sayılı BKK'nın 1 inci maddesinin (6) numaralı fıkrasındaki hüküm saklı kalmak kaydıyla) %1, 150m²'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 müstesnadır. Ancak, Kanununun 17/4-r maddesindeki istisna hükmü, istisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundukları taşınmaz ve iştirak hissesi teslimleri için geçerli değildir.

Ayrıca, 5904 sayılı Kanununun 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 Kanununun 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 KDV’den müstesnadır.” hükmüne yer verilmiştir.

6.2. 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, iş yeri, arsa, arazi) satışları ile taşınmaz niteliğine 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 dışları, 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 dışındaki 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 6:

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 KDV ye tabidir. Mahkeme satış memurluğunca 650 m² bahçenin mahalli örf ve adete göre evle birlikte değerlendirilmesi halinde, evin net alanında 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 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 7: Bir mahkeme tarafından, tapu sicilinde 120 m² kargir ev olarak kayıtlı bulunan kullanılmaz haldeki taşınmazın açık artırma yoluyla satılacağı duyurulmuştur.

Taşınmaz teslimlerinde teslim konu taşınmazın işlem tarihi itibariyle geçerli fiili durumun dikkate alınması gerekmektedir. Yukarıdaki örnekte belirtilen taşınmaz tapuda “kargir ev” olarak görünmekle birlikte, evin teslim tarihi itibariyle kullanılamaz halde olması nedeniyle, müzayede yoluyla yapılan bu satış konut değil, arsa teslimi olarak kabul edilecek ve genel oranda vergiye tabi tutulacaktır.

Diğer taraftan, konut olarak projelendirilen, inşaat ruhsatıda 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 tabi tutulacaktır.

6.3.Konut Yapı Kooperatiflerinin Üyelerine Konut Teslimi

5904 sayılı Kanununun 13 üncü maddesinin (b) bendi ile KDV Kanununun 17/4-k maddesinde yer alan 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 KDV’den 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 03/07/2009 dan önce bina inşaat ruhsatı almış olan konut yapı kooperatiflerinin üyelerine yapacakları konut teslimleri, m² büyüklüğüne

bakılmaksızın KDV den istisna olacaktır. Ancak, 03/07/2009 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, 03/07/2009 tarihinden 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.

6.4.Hazine Tarafından Yapılan Taşınmaz Satışları

KDV Kanununun 17/4-p maddesine göre, Hazinece yapılan taşınmaz teslimleri ve kiralamaları, irtifak hakkı tesisi, kullanma izni ve ön izin verilmesi işlemler KDV'den müstesnadır. Bu hükümdeki "Hazine" ibaresi, 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 kurum ve kuruluşlar tarafından yapılacak taşınmaz satış ve kiralamaları ile irtifak hakkı tesisi, kullanma izni ve ön izin verilme işlemleri KDV den istisna olacaktır. Bu çerçevede, Maliye Bakanlığı Milli Emlak Genel Müdürlüğü tarafından müzayede suretiyle yapılacak taşınmaz satışlarında 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, KDV Kanununun 17/4-p maddesi kapsamında değerlendirilmeyecek ve genel hükümler dahilinde KDV ye tabi tutulacaktır. Hazinesinin taşınmaz satışlarının yanı sıra taşınmaz kiralaları, irtifak hakkı tesisi, kullanma izni ve ön izin verilmesi işlemleri de KDV den müstesnadır.

Örnek 8:

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 9: Orman Genel Müdürlüğü, Çanakkale'nin Ayvacık ilçesindeki bir taşınmazı ihale yoluyla satacaktır. 5018 sayılı Kanunun eki (II) sayılı cetveldeki özel bütçeli idareler arasında sayılan ve madde metnindeki Hazine kapsamına girmeyen Orman Genel Müdürlüğü tarafından yapılacak bu satış işlemi, Kanunun 17/4-p maddesi kapsamında değerlendirilmeyecek ve KDV Kanununun oran ve diğer istisna hükümleri de dikkate alınarak işlem yapılacaktır.

6.5.İki Tam Yıl Süreyle Sahip Olunan Taşınmazların Satışları

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 müstesnadır. Bu satışların müzayede suretiyle yapılması halinde de istisna uygulanacaktır. Ancak, istisna hükmü, istisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdukları 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 10: 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 11: İl Özel İdaresi, 1975 yılında inşaa ettirdiği ve o tarihten bu yana da bölümler halinde kiraya verdiği bir işhanının 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 iş özel idaresine bağlı iktisadi işletme oluşacaktır. Bu iktisadi işletme tarafından ticareti yapılan taşınmazların satışı, müzayede yoluyla yapılırsa 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.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar gereğince;

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

-5018 sayılı Kanunun 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 Kanununun 17/4-p maddesi kapsamında KDV den müstesnadır.

-03/07/2009 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. 03/07/2009 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 KDV Kanununun 17/4-r maddesi kapsamında KDV den müstesnadır. Ancak bu kapsamdaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumlar, bu amaçla aktiflerinde bulundurdukları taşınmazlar için bu istisnadan faydalanmayacaklardır.

7- GAYRİMENKUL ALIM-SATIMINDA TAPU HARCİ YÜKÜMLÜLÜĞÜ

Gayrimenkul alım-satımı ile ilgili tapu işlemleri harca tabidir. Harçlar Kanunu uyarınca, gayrimenkul satış işleminde tapu harcı alıcı ve satıcıdan ayrı ayrı % 20 (binde yirmi) oranında tahsil edilir.

Gayrimenkul alım-satımında tapu harcı, gayrimenkulün gerçek alım-satım bedeli üzerinden hesaplanır. Gayrimenkulün gerçek alım-satım bedelinin belediyelerce tespit olunan emlak vergisi değerinden az olması halinde harç emlak vergisi değeri üzerinden hesaplanır. Tapu harcı, tapu işlemi sırasında taraflarca beyan edilen değer üzerinden hesaplanarak peşin olarak tahsil edilir.

Tapuda işlem yapıldıktan sonra, mükellefler tarafından gerçek alım-satım bedelinden daha düşük bir bedel beyan edildiğinin idarece tespit edilmesi halinde, aradaki farka isabet eden harç %25 oranında vergi ziyası cezası ile birlikte tahsil edilecektir.

Örnek 12: Bay F, 16.03.2013 tarihinde 100.000 TL ödeyerek Bay (G)'den bir gayrimenkul satın almıştır. Söz konusu gayrimenkulün emlak vergisi değeri 50.000 TL dir. Taraflar, tapuda alım satım bedelini 60.000 TL olarak beyan ederek, bu tutar üzerinden tapu harcı ödemişlerdir. Tarafların tapuda ödedikleri harç miktarı, beyan edilen 60.000 TL üzerinden hesaplanmış, alıcı ve satıcı tarafından ayrı ayrı $(60.000 \times \% 20) = 1.200$ TL olmak üzere toplam 2.400 TL tapu harcı ödenmiştir. Alım-satım işlemi için beyan edilmiş olan 60.000 TL, emlak vergisi değerinin üzerinde olmakla birlikte, gerçek alım-satım bedeli olmadığından, gerçek alım-satım bedeli idarece tespit edilerek aradaki fark matrah $(100.000 \text{ TL} - 60.000 \text{ TL} = 40.000 \text{ TL})$ üzerinden alıcı ve satıcı adına cezalı harç tarhiyatı yapılacaktır.

Buna göre, gerçek alım-satım bedeli üzerinden tapu harcı ödemediği tespit edilen alıcı ve satıcı adına ayrı ayrı olmak üzere fark matrah üzerinden $(40.000 \text{ TL} \times \% 20 =) 800$ TL tapu harcı ve $(800 \text{ TL} \times \% 25) = 200$ TL vergi ziyası

cezası tarh edilecek ve ayrıca hesaplanacak gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

Bu nedenle, gayrimenkul devir ve iktisap eden kişilerin cezalı vergi tarhiyatlarıyla karşılaşmamaları için gayrimenkul alım-satım bedeli olarak işlemi gerçekleştirdikleri gerçek değeri beyan etmeleri yararlarına olacaktır.

8-GAYRİMENKUL ALIM-SATIM İŞLERİNDE EMLAK VERGİSİ KANUNUNDAN KAYNAKLANAN YÜKÜMLÜLÜKLER

Emlak vergisi bina, arsa ve arazi üzerinden alınan bir vergidir. Emlak vergisinin mükellefi, bina, arsa ve arazinin maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa bina, arsa ve araziye malik gibi tasarruf edenlerdir.

Yeni bina inşa edilmesi, asansör ve kalorifer tesisatı konulması, binanın kullanım tarzının (işyeri, mesken vs.) değişmesi, arazinin parsellenerek arsa haline getirilmesi, bina ve arazinin ifraz ve tevhit edilmesi, bina, arsa ve arazinin mükellefinin değişmesi gibi durumlarda ilgili belediyeye bildirim verilecektir. Devlete ait arazi hariç olmak üzere emlak vergisinden istisna olan taşınmazlar için de bildirim verilecektir.

Bildirimler, bildirim verilmesi gereken hallerin meydana geldiği tarihten başlayarak yıl sonuna kadar verilecektir. Bildirim verilmesi gereken hallerin yılın son üç ayı içinde gerçekleşmesi durumunda bildirim üç ay içinde verilmesi gerekir.

Devir (satış) ve ferağı yapılan taşınmazın devir ve ferağın yapıldığı yıl ile geçmiş yıllara ait ödenmemiş emlak vergisinin ödenmesinden, alan ve satan birlikte sorumludur. Devralanın (satın alanın), satışı yapan mükellefe rücu hakkı her zaman saklıdır.

Taşınmaz mal satın alanların emlak vergisi mükellefiyeti, satışın yapıldığı yılı izleyen yılın başından itibaren başlayacaktır. Taşınmaz mal satın alanların sorumluluğu, süresinde emlak vergisi bildirimini vermek ve geçmiş yıllara ait emlak vergisinin ödendiğini satan kişiden aramak olacaktır. Taşınmaz mal satışında bulunanların emlak vergisi mükellefiyeti satışın yapıldığı yıl sonu itibarıyla sona erecektir. Taşınmaz mal satanların, devir ve ferağı nedeniyle emlak vergisine ilişkin olarak herhangi bir bildirim veya bilgi verme sorumluluğu bulunmamaktadır.

Ancak, taşınmaz malı satanların, satışın yapıldığı yıl ile geçmiş yıllara ait ödenmemiş emlak vergisinin ödenmesi hususunda mükellefiyeti bulunmaktadır.

2003 Temel Yıllı Üretici Fiyatları Endeks Rakamları

Yıl/Ay	Ocak	Şubat	Mart	Nisan	Mayıs	Haziran	Temmuz	Ağustos	Eylül	Ekim	Kasım	Aralık
2003	96,99	99,12	100,84	100,02	99,04	98,80	99,16	99,70	99,61	100,66	102,80	103,28
2004	107,17	107,40	108,03	110,49	115,50	116,43	115,56	116,69	117,53	120,43	120,43	119,13
2005	118,64	118,77	120,27	121,72	121,96	121,38	120,48	121,73	122,68	123,52	122,35	122,30
2006	124,70	125,02	125,33	127,76	131,30	136,58	137,76	136,73	136,41	137,03	136,63	136,46
2007	136,39	137,68	139,02	140,13	140,68	140,53	140,62	141,82	143,26	143,07	144,35	144,57
2008	145,18	148,90	153,62	160,53	163,93	164,46	166,51	162,62	161,16	162,08	162,03	156,29
2009	156,65	158,48	158,94	159,97	159,89	161,40	160,26	160,93	161,92	162,38	164,48	165,56
2010	166,52	169,29	172,58	176,64	174,61	173,73	173,46	175,46	176,35	178,48	177,92	180,25
2011	184,51	187,69	189,98	191,14	191,43	191,44	191,39	194,76	197,77	200,94	202,24	204,27
2012	205,05	204,86	205,60	205,77	206,86	203,77	203,13	203,65	205,75	206,11	209,53	209,28
2013	208,90	208,63	210,33	209,26	211,35	214,43	216,56	216,65	218,56	220,06	221,42	223,87

Gelecek dönemlerdeki üretici fiyat endekslerine www.tuik.gov.tr adresinden ulaşabilirsiniz.