



## Sabri Arpaç

✉ [sabriarpacymm@gmail.com](mailto:sabriarpacymm@gmail.com) 🐦 <https://twitter.com/sabriarpac>

13 Aralık 2018

# Arsasını kat karşılığı müteahhite verenler de KDV ödeyecek

Sabri Arpaç - Yeminli Mali Müşavir - Bağımsız Denetçi

İşletmelerin ya da şahısların arsalarını bağımsız bölümler (kat, daire veya işyeri) karşılığında müteahhitlere vermesi yaygın bir uygulamadır. Müteahhitler arsaya verecekleri parayı inşaatın maliyet harcamalarında kullanmaktadırlar. Mükellefler ile vergi idaresi arasında bu faaliyetlerin vergilenip vergilenmeyeceği hakkında uyuşmazlıklar bulunmaktaydı. Vergi idaresi arsa karşılığında bağımsız bölümler edinmeyi tranpa kapsamında katma değer vergisine tabi tutarken mükellefler de bu tarhiyatları dava konusu etmekteydiler. Yargı ise, tranpa olarak değil de gayrimenkulün nitelik değiştirmesi olarak değerlendirilerek vergi konusuna girmediği yönünde kararlar veriyordu.

Uyuşmazlıkları sona erdirmek için; katma Değer Vergisi Kanununun 2. maddesinin (5) numaralı fıkrasına, 7104 sayılı Kanunun 1 nci maddesiyle eklenen hükümlerle arsa karşılığı inşaat işlerinde; arsa sahibi tarafından konut veya işyerine karşılık müteahhide arsa payı teslimi, müteahhit tarafından arsa payına karşılık arsa sahibine konut veya işyeri teslimi yapılmış sayılacağı hükme bağlandı.

Böylece yapılan düzenlemeyle arsa sahipleri de arsa teslimlerinden dolayı katma değer vergisi ödeyeceklerdir. Yasal düzenleme esas alınarak vergileme uygulaması aşağıdaki gibi açıklanmıştır.

### **ARSA BİR İŞLETMEYE KAYITLI VEYA ARSA SAHİBİ ARSA ALIM SATIM İŞİ YAPIYORSA**

Arsanın bir iktisadi işletmenin aktifine, bilançosuna yani defterine kayıtlı ise veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutat (alışılmış) ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi halinde, konut veya işyeri karşılığı müteahhide yapılan arsa payı teslimi katma değer vergisine tabidir.

Bu durumda matrah yani verginin üzerinden hesaplandığı miktar, tranpa edilen arsa payı ve diğer malların her birinin emsal bedelidir. Kısmi trampada yani tranpa edilen mala karşılık bu malla birlikte başka şeyler veya para alınıyorsa, emsal bedel bu değerlerinin toplamından oluşur. Yani arsasını müteahhide veren mükellef

karşılığında kat, daire ya da işyeri alabileceği gibi bir miktar para ya da başka bir eşya da alabilir. Bu takdirde emsal bedel bu şeylerin tamamının toplam bedeli üzerinden hesaplanacaktır.

Malın tasarruf hakkının mutlaka bir bedel karşılığı devredilmesi de şart değildir. Bedelsiz teslimler için de (hibe gibi) emsal bedel tespit edilecektir. Emsal bedel konusunda aşağıda ayrıca açıklama yapılacaktır.

### **ARIZI (SÜREKLİ OLMAYAN) ARSA PAYI KARŞILIĞI BAĞIMSIZ BÖLÜM EDİNİMİ KDV'YE TABİ DEĞİLDİR**

Bir şahsı işletmesinde veya herhangi bir işletmenin bilançosunda yani aktifinde bulunmayan ve arsa sahibinin gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde, arızı (sürekli olmayan) bir faaliyet olarak arsa payını konut veya işyeri karşılığında müteahhide verilmesinde katma değer vergisi uygulanmayacaktır.

### **ARSA SAHİBİNE KALAN BAĞIMSIZ BÖLÜMLERİN DEĞERİ**

Müteahhit arsa payı karşılığında inşa ettiği ve arsa sahibine vereceği bağımsız bölümlerin (konut ya da işyeri) katma değer vergisine esas olacak değeri nasıl hesaplanacak?

Bu konuda Katma Değer Vergisi Kanununun 27/6 ve Vergi Usul Kanununun 267 nci maddesinin ikinci fıkrasındaki maliyet bedeli esasına göre değer tespiti yapılacaktır. Maliyet hesaplaması müteahhidin defter, kayıt ve belgeleri üzerinden tespit edilecektir. Maliyet müteahhidin inşaat için yaptığı giderlerden oluşmaktadır. Müteahhidin defter, kayıt ve belgelerinden tespit edilen değere toptan satışlar için %5, perakende satışlar için %10 ilave etmek suretiyle emsal bedel tespit edilecektir. Müteahhidin arsa sahibine teslim edeceği bağımsız bölümlere toptan satışlar için % 5 oranında eklenerek eş zamanlı fatura düzenlenmektedir.

Ayrıca, arsa sahibine kalacak konut veya işyerlerine ilişkin arsa payının müteahhide devri söz konusu olmadığından, arsa sahibine bırakılacak konut veya işyerlerinin maliyet bedelinin tespitinde arsa payı da dikkate alınmayacaktır.

**ÖRNEK 1:** (A) İşletmesi aktifinde bulunan arsası için müteahhit (M) ile 20/06/2018 tarihinde kat karşılığı inşaat sözleşmesi imzalamıştır. Sözleşmeye göre arsa sahibi (A)'ya İnşa edilecek 200 konuttan 80'i, 50 işyerinin ise 20'si verilecektir. Müteahhit (M)'nin defter kayıt ve belgelerinde 80 konut için 10.000.000 TL, 20 işyeri için ise 5.000.000 TL maliyet yaptığı defter, belge ve kayıtlarında tespit etmiştir. Vergi Usul Kanununun 267/2 nci maddesini uygulayarak konutlar için  $10.000.000 + (10.000.000 * \%5 = 500.000) = 10.500.000$  TL, işyerleri için ise,  $5.000.000 + (5.000.000 * \%5 = 250.000) = 5.250.000$  TL maliyet hesaplamıştır. Konutların tamamı 150 m2'den küçük ve arsa bedeli %1'lik katma değer vergisi dilimi alanındadır. İnşaatın 2018 yılının Kasım ayında iskanı alınarak fiilen de kullanılmaya başladığı için işyerlerinin katma değer vergisi %18 yerine % 8 olarak uygulanacaktır.

Buna göre; konutlar için  $10.500.000 * \%1 = 105.000$  TL, işyerleri için ise,  $5.250.000 * \%8 = 420.000$  TL katma değer vergisi hesaplayacaktır. Toplam olarak ( $105.000 + 420.000$  TL ) olmak üzere  $525.000$  TL katma değer vergisi hesaplayacaktır.

Ekonomik kriz nedeniyle indirilen vergiler eski düzene döndüğünde ise konutlar için  $10.500.000 * \%1 = 105.000$  TL, işyerleri için ise,  $5.250.000 * \%18 = 945.000$  TL toplam  $1.050.000$  TL katma değer vergisi hesaplayacaktır. Taraflar bu meblağlar üzerinde hesapladıkları katma değer vergilerini düzenleyecekleri faturalarında göstereceklerdir.

**ÖRNEK 2:** Örnek 1'deki iktisadi işletme yerine Bay (B), iktisadi işletmesine dahil olmayan arsası için müteahhit (C) ile 30/05/2018 tarihinde kat karşılığı inşaat sözleşmesi imzalamıştır. Sözleşmeye göre arsa sahibi Bay (B)'ye inşa edilecek 20 konutun 8'ini ve 5 işyerinin ise 2'sini arsa payına karşı verecektir.

Müteahhit (C) 80 konut için  $10.000.000$  TL, 20 işyeri için ise  $5.000.000$  TL maliyet yaptığını defter belge ve kayıtlarında tespit etmiştir. Vergi Usul Kanununun 267/2 nci maddesini uygulayarak konutlar için  $10.000.000 + (10.000.000 * \%5 = 500.000) = 10.500.000$  TL, işyerleri için ise,  $5.000.000 + (5.000.000 * \%5 = 250.000) = 5.250.000$  TL maliyet hesaplamıştır. Hesapladığı maliyetler üzerinden; konutlar için  $10.500.000 * \%1 = 105.000$  TL, işyerleri için ise,  $5.250.000 * \%18 = 945.000$  TL toplam  $1.050.000$  TL katma değer vergisi hesaplayıp faturasını düzenleyecektir.

Bay (B)'nin müteahhit (C)'ye arsa tesliminde ise vergi hesaplanmayacaktır.

### **İNŞAATIN NE ZAMAN BİTMİŞ SAYILACAK?**

Katma Değer Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinde vergiyi doğuran olayın hukuki şartları, vergiye tabi işlemlerin özelliklerine göre ayrı ayrı tayin ve tespit edilmiştir. Arsa karşılığı inşaat işlerinde vergiyi doğuran olay, müteahhidin arsa payı karşılığı konut, işyeri gibi bağımsız birimleri inşaatlarının bittiği itibariyle arsa sahibine teslim edilmesiyle gerçekleşir. Genel esas bu olmakla birlikte aşağıdaki özellikli durumlar da bulunmaktadır.

Resmi gazete'nin 3 Temmuz 2017 tarih ve 30113 sayısında yayınlanan Planlı Alanlar İmar Yönetmeliği'nin 64 ncü ve izleyen maddelerinde yapı kullanma izin belgesi ile ilgili işlemler hükme bağlanmıştır. Buna göre; fen ve sağlık kurallarına uygun olarak yapılıp yapılmadığını, mevzuata uygun malzeme kullanılıp kullanılmadığını belirten raporlara istinaden yapı kullanma izni verileceği, yapı izin belgesinin verildiği tarih inşaatın bitim tarihi olduğu açıklanmıştır.

Ancak, Ülkemizde yapı kullanma belgesi alınmayan bina sayısının çok olması, kanunlara aykırı işlemlerle de olsa gelirin elde edilmesi vergileme için yeterlidir. Vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmayacağına dair Vergi Usul kanununun 9 ncü maddesi

hükmüne göre; yapı kullanma belgesi alınmadan oturulan yerlerde elde edilen gelirin vergilendirilmesi için gelirin kanunla yasaklanmış veya kanuna aykırı işlemde kaynaklanması vergilendirmesine engel değildir.

Duraksamaya neden olan uygulamalardan birisi de; bağımsız bölüm tesliminde önce kurulan kat irtifakı ile vergiyi doğuran olayın meydana gelip gelmediğidir. Bilindiği Medeni Kanunumuzda tanımı yapılan kat irtifakı, herhangi bir arsa üzerinden yapılmakta veya ilerde yapılacak olan bir veya birden çok yapının kat, daire, iş yeri benzeri gibi ayrı ayrı ve başlı başına kullanmaya elverişli bölümleri üzerinde , yapı tamamlandıktan sonra geçilecek kat mülkiyetine esas olmak üzere , o arsanın maliki veya paydaşları tarafından arsa payına bağlı olarak kurulan kullanma hakkı olup , bu hak resmi senetle ve tapu siciline tescil ile doğmaktadır.

Günümüzdeki kimi mevcut uygulamalarda , henüz inşaatı bitmemiş konutlar için fiili teslim tarihinden önce kat irtifakı tesis edilmektedir . Bu uygulamadan hareketle kat irtifakının düzenlenmesi , tek başına vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi için yeterli olmamaktadır . Ancak, kat irtifakının tesis edilmesi ve fatura veya benzeri belge düzenlenmesinde vergi hesaplanacaktır. Kat irtifakı tesis edilmiş olmakla birlikte, fatura düzenlenmemiş, ise vergiyi doğuran olayın tespiti için gayrimenkulün fiili tesliminin gerçekleşip gerçekleşmediğine bakılacaktır.

#### **EŞ ZAMANLI FATURA DÜZENLEMESİ**

İnşaat bitirilip inşaat yapı kullanma izni veya fiili kullanım gerçekleştiğinde Vergi Usul Kanununun ile ilgili hükümler de işlemeye başlar. Vergi Usul Kanununun 229 uncu maddesinde fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müs terinin borçlandığı meblağı g östermek üzere emtiayı satan veya iş i yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika olarak tanımlanmıştır . Kanunun 231 inci maddesinin 5 numaralı bendinde de , faturanın malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenleneceği , bu süre ic erisinde düzenlenmemiş , faturaların hiç düzenlenmemiş sayılacağı hükme bağlanmıştır.

Öte yandan, KDV Kanununun 29/2 nci maddesi uyarınca indirimli orana tabi konut teslimlerinden dolayı yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergisinin iadesi ise konutun fiilen teslim edildiği tarihte talep edilebilecektir . Dolayısıyla kat irtifakı veya kat mülkiyeti tesis edilse ve fatura düzenlense dahi , konutun fiili tesliminden önce katma değer vergisinin iade edilmesi mümkün değildir.

Konutların fiilen teslim edildiği dönemin tespitinde yapı kullanma izin belgesinin düzenlendiği tarih önemli bir karene olmakla birlikte vergiyi doğuran olayın tespitinde tek başına yeterli bir kriter olmadığını yukarıda açıklamıştım. Dolayısıyla yapı kullanım izin belgesinden önce konutların fiili teslim edilmesi halinde , fiili teslim tarihi esas alınarak yedi gün ic erisinde teslim ilişkili fatura düzenlenmeli ve KDV hesaplanması gerekmektedir.

**Kat karşılığı inşaat sözleşmelerine istinaden , arsa sahibine kalan bağımsız bölümler için arsa sahibinin göstereceği üç üncü kişilere tesliminde , müteahhit firma üç üncü kişilere fatura düzenlemesi söz konusu değildir . Arsa sahipleri vergi mükellefi iseler hisselerine ait bağımsız bölümler için müşterilerine fatura düzenleyeceklerdir.**

Müteahhit ile arsa sahibi arasında yukarıdaki esaslar doğrultusunda kullanma izni ya da fiili teslimin yapıldığı tarihi izleyen 7 gün içinde eş zamanlı olarak fatura düzenleyeceklerdir. (Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 06/06/2014 gün ve 84974990-130(1-2012-34)-571 sayılı, 28/07/ 2016 gün ve 2867854564-010-380 ve 17/08/2017 gün ve 64597866-105[267-2016]-15442 sayılı özelgeleri).