

# **ÖZEL İNŞAAT İŞLERİNDE GÜNCEL VERGİ UYGULAMALARI**

**Abdullah TOLU  
YMM  
TOLUEN YMM DANIŞMANLIK**

# İNŞAAT KAVRAMI VE ÇEŞİTLERİ

## İnşaat;

*“Malzeme ve işçilik kullanmak suretiyle, meydana getirilen bir gayrimenkulün yapı kısmına ilişkin faaliyetlerin tümü”*

olarak tanımlanabilir. Gayrimenkul literatüründe inşaat;

- Menkul inşaat ve
  - Menkul olmayan (taşınmaz) inşaat
- olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

## Menkul İnşaat :

Sürekli kalmak amacı olmaksızın, belirli bir hizmete ayrılmak üzere meydana getirilen inşaatır. **Örneğin;** kulübeler, barakalar, yazlık sinema ve tiyatro sahneleri, panayırlarda inşa olunan tezgâhlar, bayramlar nedeniyle inşa olunan tribünler vb.

# İNŞAAT KAVRAMI VE ÇEŞİTLERİ

**Menkul Olmayan (Taşınmaz) İnşaat:** Menkul olmayan inşaat, insan eliyle toprağa bağlı olarak ve devamlı kalmak amacıyla meydana getirilmiş bulunan ve ekonomik değer taşıyan yapılardır. Bunlar, menkul inşaat dışında kalan ve toprağa doğrudan doğruya veya vasıtalı bir şekilde bağlı olan inşaatlardır. **Örnek:** Köprüler, yollar, meydanlar ve binalar.

Bu gruba giren inşaatlar, özellikleri ve yapımındaki gerekli uzmanlık ve teknik nedenler dolayısıyla üç bölümde toplanabilir:

- Konutlar,
- İşyeri, fabrika binası ve ek tesisleri, otel, hastane, okul, spor tesisleri vb. ticari, sınaî, sosyal ve kültürel yapılar,
- Yol, köprü, baraj, liman, havaalanı vb. özel uzmanlık isteyen inşaatlar.



# İNŞAAT KAVRAMI VE ÇEŞİTLERİ

## Vergi Uygulamaları Yönünden İnşaatlar İse;

- Özel inşaatlar;
- Taahhüt şeklindeki inşaatlar, olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

### 1) Özel İnşaatlar

- Satış amaçlı inşaatlar,
- Şahsi Amaçlı, Kiralama Amaçlı, Kendi Gereksinimi İçin Yapılan İnşaatlar

### 2) Taahhüt Şeklindeki İnşaatlar

Taahhüt, kendi nam ve hesabına gerçek ve tüzel kişilere karşı, sözleşmeli veya sözleşmesiz olarak bir işin yapılmasını veya bir malın teslimini üstlenmek demektir. Normal taahhüde dayanan inşaat işlerinin hizmet ifalarından farklı ve belirgin bir özelliği bulunmamaktadır. Bunlara örnek olarak taahhüt şeklindeki inşaat yapım işleri ile yıllara yaygın inşaat ve onarma işleri verilebilir.

# ÖZEL İNŞAAT İŞLERİ NASIL VERGİLENİYOR?

Gayrimenkul ve inşaat işlerinin vergilendirilmesi konusu geçmişten bugüne süregelen, Vergi İdaresi ile Mükellefler arasında ihtilaflara neden olan konuların başında gelmektedir. Vergi İdaresi'nin gayrimenkul ve inşaat işlerinin vergilendirilmesine yönelik kafasının karışık olması, yeterli ve düzenli, sağlam ve yıllar boyu değişmeden uygulanabilecek bir yasal düzenleme yapamaması da, sektörde yaşanan sıkıntıları artırmaktadır.

Ülkemizin en önemli sektörü olan inşaat sektörünün sorunlarının doğru olarak anlaşılması, çağın gereklerine ve vergi yoluyla haksız rekabete neden olunmadan adaletli bir şekilde çözümlenmesi, doğru bir vergilemenin de amacı olmalıdır. İnşaat sektörünü en karlı sektör olarak görerek, üzerine gidilmesi ülkemize herhangi bir menfaat sağlamayacak, aksine zarar verecektir. Demek ki, öncelikle sektörde yaşanan sorunlar ve problemler sektör temsilcileriyle masaya yatırılmalı ve günün koşulları da dikkate alınarak çözümler üretilmeli, bu konuda yeni düzenlemeler yapılmalı, yaşanan her olayın yargıya taşınması bu şekilde engellenmelidir.



# ÖZEL İNŞAAT İŞLERİ NASIL VERGİLENİYOR?

İnşaat işlerinde ;

- Gelir/Kurumlar Vergisi,

- KDV,

- Tapu Harcı,

- Damga Vergisi,

- Diğer Vergi ve Harçlar (*Bina inşaat harcı, parselasyon harcı, zemin açma ve toprak hafriyatı harcı, ifraz ve tevhid harcı, plan ve proje tasdik harcı, yapı kullanma izin harcı, itfaiye harcı, yol harcamalarına katılma payı, kanalizasyon harcamalarına katılma payı, su tesisleri harcamalarına katılma payı vb.*)

olmak üzere çok sayıda vergi ve harç bulunmaktadır.

# ÖZEL İNŞAATTA TİCARİ KAZANÇ DEĞER ARTIŞ KAZANCI AYRIMI

## 1) GELİR/KURUMLAR VERGİSİ YÖNÜNDEN

Gelir Vergisi Kanununda özel inşaat işlerinin vergilendirilmesine yönelik düzenlemeler, Kanunun 37, mükerrer 80 ve mükerrer 81. maddelerinde yer almaktadır.

- Söz konusu 37. maddede, *her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu, gayrimenkullerin alım, satım ve inşai işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden elde edilen kazançların ticari kazanç olarak vergilendirileceği* hükme bağlanmıştır. Ticari kazancı belirleyen temel unsur faaliyetin sermaye ve emekten oluşan bir organizasyona dayanması ve bu organizasyonun işlemlerindeki devamlılıktır.

- Mükerrer 80. maddede ise değer artış kazançları tanımlanmış, *iktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) 70. maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal (gerçek usulde vergiye tâbi çiftçilerin ziraî istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dahil) ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançların değer artış kazancı sayılacağı* hüküm altına alınmıştır.



# ÖZEL İNŞAATTA TİCARİ KAZANÇ DEĞER ARTIŞ KAZANCI AYRIMI

Aynı maddede, "elden çıkarma" deyiminin, "yukarıda yazılı mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını" ifade ettiği, bir takvim yılında elde edilen değer artışı kazancının, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlananlar hariç, 2015 yılı için 10.600 TL.sinin gelir vergisinden müstesna olduğu ayrıca belirtilmiştir.

- Mükerrer 81. maddede ise, *değer artışında safi kazancın, elden çıkarma karşılığında alınan para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaatlerin tutarından, elden çıkarılan mal ve hakların maliyet bedelleri ile elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve satıcının uhdesinde kalan giderlerin ve ödenen vergi ve harçların indirilmesi suretiyle bulunacağı, mal ve hakların elden çıkarılmasında iktisap bedelinin, elden çıkarılan mal ve hakların, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Türkiye İstatistik Kurumu'nca belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki (2006 yılından itibaren toptan eşya fiyat endeksi yerine, üretici fiyat endeksi (ÜFE) dikkate alınacaktır.) artış oranında artırılarak tespit edileceği, bu endekslemenin yapılabilmesi için artış oranının % 10 veya üzerinde olmasının şart olduğu hükme bağlanmıştır.*



# ÖZEL İNŞAATTA TİCARİ KAZANÇ DEĞER ARTIŞ KAZANCI AYRIMI

Bu iki hükümden de fark edileceği üzere, değer artış kazançları,

- Belirli kaynaklara bağlanması mümkün olmayan,
- Belirli dönemlerde (periyodik olarak) meydana gelmeyen,
- Devamlı değil arızî 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.

Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 81. maddesinde yer alan ve değer artışı kazancı kapsamında değerlendirilen malların büyük çoğunluğu gayrimenkul (taşınmaz) nitelikli olup, gayrimenkuller, Türk Medeni Kanununda "**Taşınmaz**" olarak tanımlanan ve esas niteliği bakımından bir yerden başka bir yere taşınması mümkün olmayan, dolayısıyla yerinde sabit olan mallardır.

# ÖZEL İNŞAATTA TİCARİ KAZANÇ DEĞER ARTIŞ KAZANCI AYRIMI

Bunlar, Türk Medeni Kanununun 704. maddesinde;

- Arazi,
  - Tapu siciline ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar,
  - Kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler
- olarak sayılmıştır.

Gayrimenkullerin elden çıkarılmalarından doğan kazancın niteliğinin belirlenmesi, yani kazancın "**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 **İLK ÖNEMLİ UNSUR "FAALİYETTEKİ DEVAMLILIK"**tır. **İKİNCİ ÖNEMLİ UNSUR "SATIŞIN HANGİ AMAÇLA YAPILDIĞI"**dır. 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.



# ÖZEL İNŞAATTA TİCARİ KAZANÇ DEĞER ARTIŞ KAZANCI AYRIMI

Gayrimenkul alım satım işinden elde edilen gelirin niteliğinin belirlenmesinde en önemli unsur, "TİCARİ BİR ORGANİZASYONUN VARLIĞI"dır.

## a) Ticari organizasyon

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 3. maddesinde, *anılan Kanunda düzenlenen hususlarla bir ticari işletmeyi ilgilendiren bütün işlem ve fiillerin ticari iş niteliğinde olduğu* hükme bağlanmış, 11. maddesinde ise ticari işletme, *esnaf işletmesi için öngörülen sınırı aşan düzeyde gelir sağlamayı hedef tutan faaliyetlerin devamlı ve bağımsız şekilde yürütüldüğü işletme* olarak tanımlanmıştır.

Aynı Kanunun 12. maddesinde ise **tacir, bir ticari işletmeyi kısmen de olsa kendi adına işleten kişi** olarak tanımlanarak, bir ticari işletmeyi kurup açtığını, sirküler, gazete, radyo, televizyon ve diğer ilan araçlarıyla halka bildirmiş veya işletmesini ticaret siciline tescil ettirerek durumu ilan etmiş olan kimsenin de fiilen işletmeye başlamamış olsa bile tacir sayılacağı hükme bağlanmıştır.

# ÖZEL İNŞAATTA TİCARİ KAZANÇ DEĞER ARTIŞ KAZANCI AYRIMI

Ayrıca, anılan Kanunun “Ticari iş karinesi” başlıklı 19. maddesinin (2) numaralı fıkrasında “*Taraflardan yalnız biri için ticari iş niteliğinde olan sözleşmeler, Kanunda aksine hüküm bulunmadıkça, diğeri için de ticari iş sayılır.*” hükmüne yer verilmiştir.

Gelir Vergisi Kanununda ticari faaliyetin tanımı yapılmamış olmakla birlikte, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç sayılacağı hükme bağlanarak ticari kazanç kapsamında değerlendirilen bazı kazanç türleri bentler halinde sayılmıştır.

Bu çerçevede, ticari faaliyetin tanımı yapılırken Türk Ticaret Kanununun ticari iş ve tacire ilişkin hükümleri ile Gelir Vergisi Kanununun ticari kazançla ilişkin hükümlerinin birlikte değerlendirilmesi gerekmektedir.

Esasen TİCARİ FAALİYET; emek-sermaye karışımı bir organizasyona bağlı olarak piyasa ekonomisi içerisinde bedel karşılığı gerçekleştirilen alım-satım, imalat, inşaat veya hizmet ifası gibi faaliyetler olarak tanımlanabilir.



# ÖZEL İNŞAATTA TİCARİ KAZANÇ DEĞER ARTIŞ KAZANCI AYRIMI

Bir faaliyetin;

- Ticaret siciline kayıt olmak suretiyle icra edilmesi veya
- Ticari muhasebe tutmayı gerektirecek hacim ve önemde olması ya da
- Faaliyetin özelliğine göre işin; sermaye veya yer tahsisi, personel istihdamı, reklam ve tanıtım gibi pazarlamaya yönelik işlemlere girişilmesi, dış kaynak temini, işe mahsus makine ve araç tedariki gibi suretlerle yürütülmesi hallerinde, sayılan bu unsur ve şartların tümü veya bir kısmı yerine getirilmek suretiyle ticari organizasyon, şekli ve maddi unsurları ile kurulmuş olmaktadır.

Dolayısıyla, ticari organizasyonun şekli ve maddi unsurları ile açık bir şekilde varlık gösterdiği durumlarda yürütülen faaliyetin ticari mahiyette olduğu tabiidir. **Ticari organizasyonun şekli ve maddi unsurları ile açıkça belli olmadığı hallerde ise faaliyetin ticari mahiyetini belirleyen ve aynı zamanda TİCARİ ORGANİZASYONUN DEVAMLILIK UNSURUNUN DA GÖSTERGESİ OLAN OBJEKTİF ÖLÇÜ, MUAMELEDE ÇOKLUK OLUP OLMADIĞIDIR.**

# ÖZEL İNŞAATTA TİCARİ KAZANÇ DEĞER ARTIŞ KAZANCI AYRIMI

Devamlılık unsuru, bir hesap dönemi içinde aynı veya ayrı faaliyet alanlarında ticari mahiyet arz eden işlemlerin birden fazla yapılmasını ifade etmektedir. Ancak, aynı hesap döneminde tek işlem nedeniyle kural olarak ticari faaliyetin devamlılık unsurunun oluştuğunu kabul etmek mümkün olmamakla birlikte, faaliyetin ticari bir organizasyon gerektirmesi durumunda devamlılık unsurunun her hâlükârda mevcut bulunduğu kabul edilmektedir.

Diğer taraftan, ticari organizasyonun şekli ve maddi unsurları ile açıkça belli olmadığı hallerde faaliyetin ticari mahiyette olup olmadığının doğru şekilde tespiti için devamlılık unsurunun varlığı tek başına yeterli olmayıp, yürütülen faaliyetin ticari faaliyet sayılabilmesi için devamlılıkla birlikte, faaliyeti icra eden organizasyonun bütün unsurlarıyla birlikte değerlendirildiğinde;

- Kazanç sağlama potansiyeline sahip olması,
- Yürütülen faaliyetin hacim ve önemi itibarıyla şahsi ihtiyaç kapsam ve sınırlarını aşması gerekmektedir.



# ÖZEL İNŞAATTA TİCARİ KAZANÇ DEĞER ARTIŞ KAZANCI AYRIMI

## **b) Şahsi ihtiyaç kapsam ve sınırı**

Ticari bir organizasyon çerçevesinde yürütülen faaliyetlerden elde edilen kazançların tamamı ticari kazançla ilişkin hükümler çerçevesinde vergilendirilmektedir. Faaliyeti yürütenlerin kazanç sağlama niyet ve kastının bulunup bulunmaması, söz konusu emek-sermaye karışımı organizasyon çerçevesinde icra edilen faaliyetin ticari faaliyet olma niteliğine etki etmemektedir.

**Ticari organizasyonun şekli ve maddi unsurlarıyla açıkça tespit edilemediği durumlarda ise faaliyetin devamlılık kasıt ve niyeti ile yapıldığını belirleyen objektif ölçü olarak muamelede çokluk olup olmadığına bakılması gerekmektedir. Devamlılık arz eden muamelelerin hangi amaçla yapıldığı da önem taşımaktadır.**

Dolayısıyla, her olayın kendi özelliği içerisinde ayrıca değerlendirilmesi, buna bağlı olarak şahsi ihtiyaç ya da servetin korunması amacı taşıyan faaliyetlerden elde edilen kazançların ticari kazanç olarak değerlendirilmemesi gerekmektedir.

# ÖZEL İNŞAAT İŞLERİNDE KDV

## 2) KDV YÖNÜNDEN

3065 sayılı KDV Kanununun 1/1. maddesine göre, Türkiye’de yapılan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesindeki mal teslimleri ve hizmet ifaları KDV’ye tabi bulunmaktadır.

GVK.nın ilgili hükümleri incelendiğinde, özel inşaat faaliyetleri ticari kazanç- değer artış kazancı aralığında yer almaktadır. KDV açısından bakıldığında,

- Ticari kazanç kapsamına giren inşaat faaliyetleri KDV’ye tabidir.
- Değer artış kazancı kapsamına giren inşaat faaliyetleri ise verginin konusuna girmediğinden, KDV’ye tabi bulunmamaktadır.



# KENDİ ARSASI ÜZERİNE İNŞAAT YAPANLAR

Kendi arsası üzerine inşaat yapanların vergilendirilmesi konusu;

- Gerçek kişilerin kendi arsası üzerine inşaat yapması,
- Tüzel kişilerin kendi arsası üzerine inşaat yapması

Olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

Gerçek kişilerin kendi arsası üzerine inşaat yapmaları konusu ise;

- Kişilerin gayrimenkul ticareti ile uğraşması,
- Kişilerin gayrimenkul ticareti ile uğraşmaması

Olarak ikiye ayrılmaktadır.

# ARSASI ÜZERİNE İNŞAAT YAPAN GERÇEK KİŞİLER

## 1) Gerçek Kişi Gayrimenkul Ticareti İle Uğraşıyorsa ve İnşaatı Bu Amaçla Yapıyorsa

İktisap şekli ne olursa olsun kendi arsası üzerine Çevre ve Şehircilik Bakanlığınca yayımlanan Yapı Müteahhitlerinin Kayıtları ile Şantiye Şefleri ve Yetki Belgeli Ustalar Hakkında Yönetmelik gereği müteahhitlik yetki belgesi almak suretiyle inşaat yapanların bu faaliyetlerinin ticari faaliyet kapsamında değerlendirilmesi ve söz konusu inşaat faaliyetlerini yürüten arsa sahipleri adına inşaatın başlangıç tarihi itibarıyla ticari kazanç yönünden mükellefiyet tesis edilmesi gerekmektedir. Kaldı ki, GVK'da gayrimenkul inşa ve ticareti ile uğraşılması başlı başına ticari faaliyet olarak düzenlenmiştir.

Kendi arsası üzerine bu şekilde inşaat yapan vergi mükellefi gerçek kişinin, inşaat süresince katlandığı maliyetleri bina maliyeti olarak muhasebeleştirilmesi, satış için inşa edilen bölümlerin **153-Ticari Mallar** hesabına, kullanım amaçlı olanların ise **252-Binalar** hesabına kaydedilmesi gerekmektedir.



# ARSASI ÜZERİNE İNŞAAT YAPAN GERÇEK KİŞİLER

Bu şekilde inşa edilen binalar satılmadığı sürece gelir vergisine ve KDV'ye, ilgili hesaplara alınırken muhasebeleştirme sırasında (aktifleştirme) KDV'ye tabi olmayacaktır. Sadece arsadan binaya geçiş işlemi cins tashih harcına tabi olacaktır. Ne zaman satış yapılırsa, **satış fiyatı - maliyet** hesaplaması yapılarak, kazanç hesaplanacak ve vergilendirme yapılacaktır. Yine satış sırasında satılan bağımsız bölümün durumuna göre % 1, 8 ve 18 oranında KDV hesaplanacaktır.

## 2)Gerçek Kişi Gayrimenkul Ticareti İle Uğraşmıyorsa

### Maliye Bakanlığı'nın Görüşü:

Ticari faaliyet bir tür emek sermaye organizasyonu olup, kazanç sağlama niyet ve kastının bulunup bulunmaması icra edilen faaliyetin "ticari faaliyet" olma niteliğini etkilememektedir. Ancak, bir faaliyetin ticari faaliyet sayılabilmesi için kazanç sağlama niyet ve kastı gerekmemeyle birlikte, faaliyeti icra eden organizasyonun bütün unsurları ile birlikte değerlendirildiğinde kazanç sağlama potansiyeline sahip olması gerektiği ortaya çıkmaktadır.

## ARSASI ÜZERİNE İNŞAAT YAPAN GERÇEK KİŞİLER

Gerçek kişilerin ticari gaye olmaksızın, servetin nitelik değiştirmesi veya bir takım zorunlu nedenlerle gayrimenkul inşa etmeleri ticari faaliyet olarak kabul edilmemektedir. Ancak, özel inşaat yapımında gayrimenkullerin şahsi ihtiyaç kapsam ve sınırlarını aşması ve ticari organizasyonun şekli ve maddi unsurlarını açıkça taşıması, yapılan faaliyetin ticari sayılması için yeterlidir.

Şahsi ihtiyaç kapsam ve sınırlarını aşan mesken veya şahsi ihtiyaç kapsam ve sınırlarını aşmamakla birlikte işyeri ya da mesken ve dükkan ünitelerinden oluşan inşaatın yapılması durumunda, ticari bir organizasyonun şekli ve maddi unsurları ile açıkça ortaya çıkması nedeniyle bu faaliyetin de ticari sayılması gerekmektedir. **(MB. GİB. Adana VDB.nin 09/04/2014 tarih ve 84412373-130[1/1.-2013/3705]-23 sayılı, İstanbul VDB.nin 08/08/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 64-1241 sayılı, (MB. GİB. 04.09.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-120[37-11/13]-885 sayılı özeldeleri)**



# ARSASI ÜZERİNE İNŞAAT YAPAN GERÇEK KİŞİLER

## Olması Gereken Uygulama:

İktisap şekli ne olursa olsun kendi arsası üzerine Çevre ve Şehircilik Bakanlığınca yayımlanan Yapı Müteahhitlerinin Kayıtları ile Şantiye Şefleri ve Yetki Belgeli Ustalar Hakkında Yönetmelik (16.12.2010 tarih ve 27787 sayılı Resmi Gazete) gereği müteahhitlik yetki belgesi almak suretiyle inşaat yapanların bu faaliyetlerinin ticari faaliyet kapsamında değerlendirilmesi ve söz konusu inşaat faaliyetlerini yürüten arsa sahipleri adına inşaatın başlangıç tarihi itibarıyla ticari kazanç yönünden mükellefiyet tesis edilmesi gerekmektedir.

Söz konusu müteahhitlik yetki belgesini alan arsa sahiplerince inşaat faaliyetlerinin şahsi ihtiyaç kapsam ve sınırları dâhilinde gerçekleştirildiğinin iddia olunması halinde, bu iddialar ilgili vergi dairesi müdürlüklerince değerlendirilecek ve faaliyetin şahsi ihtiyaç kapsamında olduğunun tespiti halinde ticari kazanç yönünden mükellefiyet tesis edilmeyecektir.

## ARSASI ÜZERİNE İNŞAAT YAPAN GERÇEK KİŞİLER

İnşa edilen gayrimenkullerin bir kısmının işyeri vasfında olması inşaat faaliyetinin mutlak surette ticari nitelik taşıdığı kabulü için yeterli olmayıp, faaliyetin şahsi ihtiyaç kapsam ve sınırlarını aşmış olduğunun değerlendirilmesi gerekmektedir.

Söz konusu Yönetmeliğe göre, **yalnızca belirli bir yapım işinde kullanılmak ve beş yıl içinde bir defaya ve tek bir yapıya mahsus olmak üzere, yapı sahibince alınacak geçici yetki belgesi ile yürütülen, tek parselde bir bodrum katı dışında en çok iki katlı ve toplam yapı inşaat alanı 500 m<sup>2</sup>'yi geçmeyen inşaat faaliyetleri nedeniyle müteahhitlik yetki belgesi alınması söz konusu olmadığından, bu inşaat faaliyetinin ticari faaliyet kapsamında değerlendirilmemesi gerekir.** Örneğin; (A) Şahsının, 2003 yılında iktisap ettiği arsasına kendisi, babası ve üç çocuğu için olmak üzere toplam 5 adet daireden oluşacak ve toplam yapı inşaat alanı 500m<sup>2</sup> den fazla olan bir bina inşa etmeye karar vermiş, inşaat faaliyetine Çevre ve Şehircilik Bakanlığında müteahhitlik yetki belgesi almak suretiyle 2015 yılında başlamıştır. İnşaat alanının 500 m<sup>2</sup> den fazla olmasına bağlı olarak müteahhitlik yetki belgesi almış olmasına rağmen yapılan faaliyetin şahsi ihtiyaç kapsamında olması ve inşaatın devamı sırasında da aksi yönde bir



## ARSASI ÜZERİNE İNŞAAT YAPAN GERÇEK KİŞİLER

tespitte bulunulmamış olması nedeniyle (A) şahsı adına ticari kazanç mükellefiyeti tesis edilmeyecektir.

**Başka bir Örnek:** (B) şahsı, sahip olduğu arsaya toplam yapı inşaat alanı 650 m<sup>2</sup> olan, kendisi ve iki oğlu için ikişer adet daire birer adet işyeri olmak üzere toplam 6 adet daire ve 3 adet iş yerinden oluşacak bir bina inşa etmeye karar vermiş, bu binanın inşasına müteahhitlik yetki belgesi almak suretiyle 1/10/2015 tarihinde başlamıştır. (B)'nin ve iki çocuğunun mülkiyeti kendilerine ait meskenleri bulunmakta olup, müteahhitlik yetki belgesi çerçevesinde yürütülen söz konusu inşaat, bağımsız bölüm sayısı itibarıyla şahsi ihtiyaç kapsam ve sınırları aşılmış olduğundan, Bay (B) adına inşaatla başladığı tarih olan 1/10/2015 tarihi itibarıyla ticari kazanç yönünden mükellefiyet tesis edilmesi gerekmektedir.

## ARSASI ÜZERİNE İNŞAAT YAPAN GERÇEK KİŞİLER

**Diğer bir Örnek:** (Y) şahsı, 2005 yılında satın aldığı arsa üzerinde, kendisi ve iki çocuğunun ikamet etmesi amacıyla üç adet daire ve bir işyerinden oluşan, toplam yapı inşaat alanı 700 m<sup>2</sup> olan inşaata müteahhitlik yetki belgesi almak suretiyle başlamıştır. Yürütülen bu faaliyetin şahsi ihtiyaç kapsam ve sınırlarını aşmamış olması nedeniyle (Y) adına ticari kazanç yönünden mükellefiyet tesis edilmesine gerek bulunmamaktadır. İnşa edilen bağımsız bölümlerden birinin iş yeri vasfında olması faaliyetin şahsi ihtiyaç kapsamında olma niteliğine etki etmemektedir.

**Diğer bir Örnek:** (X) 2003 yılında iktisap ettiği arsası üzerinde toplam yapı inşaat alanı 750 m<sup>2</sup> olan 10 adet iş yerinden oluşacak bir bina inşasına, Çevre ve Şehircilik Bakanlığında müteahhitlik yetki belgesi almak suretiyle 10/09/2015 tarihinde başlamıştır. Şahsi ihtiyaç kapsam ve sınırları dâhilinde yürütülmesi söz konusu olmayan bu inşaat faaliyeti nedeniyle, (X) adına inşaata başladığı 10/09/2015 tarihi itibarıyla ticari kazanç yönünden mükellefiyet tesis edilecektir.



# ARSASI ÜZERİNE İNŞAAT YAPAN TÜZEL KİŞİLER

- Aktifine kayıtlı arsası üzerine inşaat yapan şirketler açısından inşa edilen bağımsız bölümler, imal edilen emtia niteliğindedir.
- İnşaat sürecinde katlanılan inşaat giderleri ile arsanın maliyeti bağımsız bölümlerin ya da binanın maliyeti olarak kabul edilecektir. İnşaatın başka bir müteahhit veya taşeronla yaptırıldığı durumlarda ise, bununların düzenlediği hakediş faturaları ve diğer giderler ile arsa maliyeti toplam maliyet olarak dikkate alınıp, muhasebeleştirilecektir. İnşaatın başkasına yaptırıldığı ve yapılan işin birden fazla yıla sirayet ettiği durumlarda müteahhit ve taşeronlara yapılan hakediş ve avans ödemelerinden % 3 stopaj yapılmalıdır.
- İnşa edilen bina ya da bağımsız bölümler satmak amacıyla inşa edilmiş ise, bunlar tamamlandıktan sonra **153-Ticari Mallar** hesabına alınacak, kendi kullanımları için yapılmışsa **252-Binalar** hesabına alınarak muhasebeleştirilecektir.
- Bu şekilde inşa edilerek muhasebe kayıtlarına satılmak ya da kullanılmak üzere alınan bina ya da bağımsız bölümler satılmadığı sürece, herhangi bir şekilde kurumlar vergisine tabi olmayacaktır. Tek fark, **153-Ticari Mallar** hesabına alınanlar için amortisman ayıramayacak, şirket kullanımları için **252-Binalar** hesabına alınanlar için amortisman ayrılacaktır.

# ARSASI ÜZERİNE İNŞAAT YAPAN TÜZEL KİŞİLER

- İnşa edilen bina ya da bağımsız bölümlerin ilgili hesaplara alınması/aktifleştirilmesi vergiyi doğuran olay sayılmadığından, 153 ve 252 no.lu hesaplara alınırken kendi kendine KDV hesaplanmayacak, ancak inşaat nedeniyle yüklenilen KDV'ler indirim konusu yapılacaktır.
- Sadece inşaatın yapılıyor olması kurumlar vergisini doğurmamaktadır. İnşa edilen bağımsız bölümler ne zaman satılırsa, satıştan doğan kazanç (satış fiyatı – birim maliyet) o hesap döneminin kazancı olarak dikkate alınacaktır.
- Aktife kayıtlı arsanın üzerine inşa edilen binanın aktifleştirilmesi (ilgili hesaplara alınması) işleminde bu aşamada tek muhatap olunacak şey, Harçlar Kanununa ekli 4 sayılı tarifenin 13/a maddesinde yer alan cins tashih harcıdır. Çünkü, arsa binaya ya da bağımsız diğer bir bölüme dönüştürülmüştür. **Cins tashih harcı 2015 yılı için her bir bağımsız bölüm için 179,10 TL.dir.**
- İnşa edilen binanın ya da bağımsız bölümlerin satılması halinde, bunların niteliği ve türüne göre % 1, 8 ve 18 oranında KDV hesaplanacaktır.
- İnşaat süresince de Belediye Gelirleri Kanununda yer alan bina inşaat, itfaiye, yapı kullanma izin, parselasyon gibi bir çok harç da ödenecektir.



# ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİ

## **Arsa karşılığı inşaat işleri;**

- Arsasına parası ve sermayesi olmadığı için kendi imkanları ile inşaat yapamayan veya başka müteahhitler aracılığıyla arsasına inşaat yaptırmak isteyen veya inşaat için para harcamak istemeyen arsa sahipleri ile,
- Arsa satın almak istemeyen ya da arsaya parasını bağlamayıp bunu inşaatın yapımında kullanmak isteyen müteahhitler

için geliştirilmiş, **karşılıklı anlaşmaya dayalı bir inşaat modelidir.**

***Kat karşılığı inşaat sözleşmesi (düzenleme şeklindeki kat karşılığı inşaat ve satış vaadi sözleşmesi), (arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi); arsa sahibi ile müteahhit arasında yapılan, müteahhidin, arsa sahibinin kendisine devredeceği belirli arsa paylarına karşılık olarak arsa üzerine bağımsız bölümler inşa etmek suretiyle bir yapı meydana getirmeyi ve sonunda bu bağımsız bölümlerden belirlenmiş olanları arsa sahibine devretmeyi taahhüt ettiği sözleşme türüdür.*** Kat karşılığı inşaat sözleşmesine dayalı olarak yapılan işlerde, arsa sahibi arsasının bir kısmını müteahhide devretme, müteahhit ise bunun karşılığında inşa edeceği bağımsız bölümlerin bir kısmını arsa sahibine devretme taahhüdünde bulunmaktadır.

# ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİ

Bu suretle, arsa sahibi arsanın tamamı veya bir bölümünü devrederek, her hangi bir harcama yapmadan bina yada bağımsız bölüm sahibi olmakta, müteahhit ise inşaatın en büyük maliyet kalemini oluşturan arsa için başlangıçta herhangi bir ödeme yapmadan inşaatını yapmaktadır.

Ülkemizde bu kadar yaygın olarak kullanılmasına rağmen bu inşaat modeli ile ilgili olarak gerek Türk Hukuk Sisteminde, gerekse vergi mevzuatında bugüne kadar kanun düzeyinde özel bir düzenleme yapılmamış, konu ilgili kanunların genel çerçevesi içerisinde değerlendirilerek yorumlanmış ve yorumlanmaktadır.



# ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİ

## MALİYE BAKANLIĞI'NIN GÖRÜŞÜ VE UYGULAMASI (KDV GENEL UYGULAMA TEBLİĞİ- 60 SIRA NO.LU KDV SİRKÜLERİ)

- **Arsa Karşılığı İnşaat İşinde İki Ayrı Teslim Söz Konusudur.**
  - **Birincisi**, arsa sahibi tarafından konut veya işyeri karşılığı müteahhide arsa teslimi;
  - **İkincisi** ise, arsaya karşılık olarak müteahhit tarafından arsa sahibine yapılan konut veya işyeri teslimidir.
- **Arsa Sahibi Tarafından Müteahhide Arsa Teslimi**

### Ticari İşletmeye Dahil Olmayan Arsa Payları

Kendi arsası üzerine kat karşılığı inşaat sözleşmesi imzalamak suretiyle inşaat yaptıran kimselerin arsasını veya arsa paylarını müteahhide inşaat başlamadan veya inşaat devam ederken tapuda devretmesi halinde satış işlemi gerçekleşmiş olacağından, arsanın iktisap tarihi ile satış tarihi arasındaki sürenin beş yılı aşmaması durumunda arsa satışından doğan kazanç GVK'nın değer artışı kazancına ilişkin hükümleri çerçevesinde vergilendirilecektir.

# ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİ

Kat karşılığı inşaat sözleşmesine istinaden inşaatın başlangıcında arsanın ayrıca tapuda devri olmaksızın müteahhitçe yapılan inşaat işine tahsis edilmesi halinde, arsanın satışından söz edilemeyeceğinden ve henüz sözleşme gereği karşılıklı edimler yerine getirilmediğinden arsa sahibi açısından bu aşamada değer artış kazancının doğması söz konusu olmayacaktır.

Uygulamada sıklıkla kat karşılığı inşaat sözleşmeleri kapsamında arsanın inşaatın başlangıcında tapuda devri yapılmamakta, inşaatın tamamlanmasını müteakip sözleşme gereği arsa sahibinin payına düşen bağımsız bölümlerin arsa sahibine devri (tapuda tescil ile veya fiili kullanıma bırakmak suretiyle) ile eş zamanlı olarak müteahhidin payına düşen bağımsız bölümlere ait arsa paylarının da müteahhide devri gerçekleştirilmektedir. Bu durumda, **arsa paylarının inşa edilen bağımsız bölümlerle takas/trampa edilmek suretiyle elden çıkarılması söz konusu olduğundan, arsa değer artışı kazancı da karşılıklı edimlerin gerçekleştiği bu tarih itibarıyla elde edilmiş olacaktır.**

Arsa sahibinin, gerçek usulde vergi mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde, arızı bir faaliyet olarak arsasını daire veya işyeri karşılığında müteahhide teslimi veya ticari bir işletmeye dahil olmayan arsaların kat karşılığı müteahhide teslimi KDV'nin konusuna girmediğinden, KDV'ye tabi değildir.



# ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİ

## Ticari İşletmeye Dahil Olan Arsa Payları

Kat karşılığı inşaat sözleşmesine istinaden ticari işletme bünyesindeki bir arsanın inşaat faaliyetine tahsis edilmesi durumunda ise arsanın inşaat başlamadan veya inşaat devam ederken tapuda devri nedeniyle doğacak kazanç ticari kazanç (kurum kazancı) olarak vergilendirilecektir.

Arsanın ticari bir işletmeye dahil olması halinde, konut veya işyeri karşılığı müteahhide yapılan bu arsa teslimi prensip olarak KDV'ye tabidir. Ancak, ana faaliyet konusu gayrimenkul ticareti ve kiralaması olmayan Kurumlar Vergisi mükellefi şirketlerin aktiflerinde en az iki tam yıl süreyle bulunan arsalarını kat karşılığı müteahhitlere vermeleri işlemi ise, KVK'nın 5/1-e maddesinde yer alan aynı kapsamlı istisnadan faydalanamamaları dahi, KDV K'nın 17/4-r maddesine göre KDV'den istisnadır.

# ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİ

- **Müteahhitçe Arsa Sahibine Konut ya da İşyeri Teslimi**

Müteahhit tarafından arsa sahibine yapılan işyeri ve/veya konut teslimleri KDV'ye tabidir. Müteahhit tarafından arsa sahibine arsanın karşılığı olarak yapılan teslimlerde, emsal bedel üzerinden KDV hesaplanması gerekir.

- **Peki, Emsal Bedel Nasıl Tespit Edilecek? Fatura Hangi Bedel Üzerinden Düzenlenecek?**

Arsa karşılığı inşaat işlerinde emsal bedelin tespiti hem arsa sahibi hem de müteahhit açısından çok önemli olup, yapılacak vergilendirmeyi de doğrudan etkilemektedir. Çünkü,

- **Arsa Sahibi Açısından;** arsasının devrinden doğacak vergilemede arsanın satış bedeli, arsası karşılığı alacağı bağımsız bölümleri satması halinde yapılacak vergilemede de bağımsız bölümlerin maliyet bedeli, bu bedel olacaktır.

-**Müteahhit Açısından** ise, inşa ettiği binanın arsa maliyetinde yine bu emsal bedel esas alınacaktır.



# ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİ

## Maliye Bakanlığı'nın Son Görüşü ve Uygulaması

**Maliye Bakanlığı**, emsal bedel tespitinde yıllarca ısrar ettiği VUK'un 267. maddesinin üçüncü sırasında yer alan **TAKDİR ESASINDAN NİHAYET VAZGEÇTİ**.

**YENİ GÖRÜŞÜ**; Emsal bedel, VUK'un 267. maddesinde yer alan sıralamaya göre (**Birinci Sıra**: Ortalama Fiyat Esası, **İkinci Sıra**: Maliyet Bedeli Esası, **Üçüncü Sıra**: Takdir Esası) tespit edilecek, bu bedel üzerinden fatura düzenlenecek ve KDV hesaplanacak şeklindedir (**MB. GİB. İzmir Vergi D. Bşk. 05.08.2013 tarih ve 67854564-1741-857 sayılı Özelgesi**).

# ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİ

•Emsal bedel tespitinde **İLK SIRA ORTALAMA FİYAT ESASIDIR.** Ortalama fiyat esasında, emsal bedeli belirlenecek malın **daha önceki aylardaki satış bedelleri ve miktarlarına dayanarak emsal bedeli belirlendiğinden**, söz konusu olayda önceki aylara ait bir satış görülmemesi halinde bu esasın kullanılması mümkün değildir. Satılmak amacıyla inşa edilen binalarda oluşacak bağımsız bölümler çoğu zaman daha arsadan, temelden veya bina inşa halindeyken satılmaktadır. Bu şekilde satılan bağımsız bölümlerin emsal bedeli, kendi satış bedelleri olmaktadır. Satılmayanlar için ise, satılan bölümlerin değeri emsal bedel olacaktır. Bu şekilde, emsal bedel belirleme sorunu ortadan kalkacaktır.

Ancak, genellikle satış bedeli gerçek değerinin altında gösterildiğinden, hem arsa sahibinin, hem de müteahhidin kat karşılığı inşaat işini, inşa olan gayrimenkulü satmak amacıyla değil, kendi hisselerine düşecek bölümleri kiraya vererek, kira geliri elde etmek veya kendilerinin kullanımını için de yapabilecek olmaları nedeniyle, kat karşılığı inşaat işlerinde emsal bedel tespitinde ortalama fiyat esası yöntemini önermemekteyiz. **Ortalama fiyat esası yöntemi (bazı özel durumlar hariç) sektörel bazda inşaat sektörüne uygun düşmemektedir.**



# ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİ

- Bize göre, arsa karşılığı inşaat işlerinde arsa sahibine teslim edilecek bağımsız bölümler açısından **İKİNCİ SIRADAKİ MALİYET BEDELİ ESASI'nın** kullanılması gerekmektedir. Maliyet bedeli esasında ise **malın maliyet bedeline toptan satışlar için % 5, perakende satışlar için % 10 eklenerek emsal bedel belirlenmektedir.** Arsa karşılığı olmak üzere arsa sahibine daire verilmesi durumunda karşılığı aynı olan bir taahhüt söz konusudur. Aynı taahhütler olmasına rağmen, söz konusu olayda maliyet bedelinin belirlenmesi mümkün olduğundan, bu esasın kullanılması mümkündür. Biz de, arsa karşılığı inşaat işlerinde arsa sahibine verilecek konut/işyerlerinin emsal bedellerinin tespitinde maliyet bedeli esasının dikkate alınmasını öneriyoruz.
- Maliyet bedeli esasının kullanılması da mümkün olmazsa, emsal bedelin takdir komisyonunca takdir esasına göre belirlenmesi gerekmektedir.

# ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİ

Müteahhit açısından kendisine kalan bağımsız bölümlerin maliyet bedeli, yapılan inşaat faaliyeti nedeniyle üstlenilen maliyetlerin toplamından oluşmaktadır.

## TOPLAM İNŞAAT MALİYETİ:

İnşaatı Yapanlar Tarafından Arsa Sahibine Verilen Bağımsız Bölümlerin İnşası İçin Yapılan Harcamalar + Kendilerine Ait Bağımsız Bölümler İçin Yapılan Harcamalar

## MÜTEAHHİDİN TOPLAM ARSA MALİYETİ:

İnşaatın Toplam Maliyetinin Arsa Sahibine Verilen Bağımsız Bölümlere İsabet Eden Kısmı + Arsa Sahibine Daire Teslimi Dışında Yapılan Nakit Veya Kira Ödemeleri

Bu durumda müteahhidin kazancı, inşası tamamlanarak arsa sahibine teslim edilen bağımsız bölümler için kesilen faturada yer alan tutar ile kendisine ait dairelerin satış bedeli toplamından, toplam inşaat maliyetlerinin düşülmesi sonucu hesaplanacaktır.



# ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİ

**Örneğin;** Ayşe Teyze sahibi olduğu arsayı TOLU Ltd. Şti.ne kat karşılığı vermiş olup, yapılan sözleşmeye göre toplam 20 adet inşa edilecek dairenin 8 adedi kendisine verilecektir.

**İnşaata ilişkin veriler ve maliyetler aşağıdaki gibidir:**

<b>Toplam Daire Sayısı</b>	<b>20</b>
Müteahhide Kalan Daire	12
Ayşe Teyze'ye Verilen Daire	8
Toplam İnşaat Maliyeti	3.600.000 TL.
1 Adet Dairenin İnşaat Maliyeti (3.600.000/20)	180.000 TL.
1 Adet Dairenin Arsa Payı Maliyeti (3.600.000/20) x 8 /12	120.000 TL.
1 Dairenin Toplam Maliyeti	300.000 TL.

# ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİ

Buna göre söz konusu inşaatın toplam maliyet tablosu ve arsa sahibi müteahhide dağılımı aşağıdaki gibi olmaktadır:

Yapılan Harcama	Toplam Maliyet (TL)	Ayşe Teyze'ye Düşen (TL)	TOLU Ltd. Şti. ye Düşen (TL)
İnşaat Maliyeti	3.600.00	1.440.000	2.160.000
Arsa Maliyeti	2.400.000	960.000	1.440.000
TOPLAM	6.000.000	2.400.000	3.600.000



# ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİ

Uygulamada, karşılıklı olarak düzenlenecek faturada (gider Pusulası) hangi bedelin gösterileceği konusunda ciddi tartışmalar bulunmaktadır. Bir kısım yazarlara göre, arsa sahiplerine arsanın karşılığı olarak verilecek konut/işyerlerinin arsa payı hariç maliyet bedeli üzerinden faturanın düzenlenmesi gerektiği ileri sürülürken, diğer bir kısım tarafından ise arsa payı dahil maliyet bedeline yüzde 5 ya da 10 kar ilave edilerek faturalanması ve emsal bedelin bu şekilde tespit edilmesi gerektiği iddia olunmaktadır.

Her iki görüş de kendi içerisinde tutarlı olmakla birlikte, bu konuda Maliye Bakanlığı'nın görüşü arsa payı dahil emsal bedelin tespiti ve faturalaşmanın bu tutar üzerinden yapılması gerektiği doğrultusundadır. 60 Sıra No.lu KDV Sirkülerinde; arsa karşılığı inşaat işlerinde vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarihte, müteahhide yapılan arsa teslimi nedeniyle düzenlenecek fatura veya müteahhit tarafından düzenlenecek gider pusulasında, arsa karşılığı alınan bağımsız birimlerin emsal bedelinin (arsa payı dahil) gösterileceği, aynı tarihte eş zamanlı olarak müteahhitten arsa sahibine yapılacak bağımsız birim teslimleri için müteahhit tarafından düzenlenecek faturanın da bağımsız birimin niteliğine göre emsal bedeli (arsa payı dahil) üzerinden düzenleneceği belirtilmiştir.

# ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİ

## Peki Emsal Bedel Nasıl Tespit Edilecek?

Yukarıda da ifade ettiğimiz üzere, arsa sahiplerine arsanın karşılığı olarak verilecek daire/işyerlerinin emsal bedelinin VUK 267. maddede yer alan MALİYET BEDELİ ESASINA göre tespit edilmesi gerekir. Burada karar verilmesi gereken husus, maliyet bedeline % 5 mi yoksa % 10 mu kar ilave edileceği noktasındadır. Yani arsa sahiplerine arsanın karşılığı olarak verilecek bağımsız bölümler toptan satış mı, yoksa perakende satış olarak mı değerlendirilecek?

KDV uygulamasında “Perakende Satışın Tanımı” 2007/13033 sayılı Kararnamenin 1. maddesinin dördüncü fıkrasında şu şekilde yapılmıştır: *“Perakende safhadaki teslimden maksat; teslimi yapılan ürünlerin aynen veya işlendikten sonra satışını yapanlar ile işletmelerinde kullanacak olanlar dışındakilere satılmasıdır. Ürünleri, aynen ya da işlendikten sonra satanlar ile işletmesinde kullanacak olanların gerçek usulde KDV mükellefi olmamaları halinde bunlara yapılan teslimler de perakende teslim sayılır.”* Bu tanım esas alındığında (ki genellikle böyle yapılmaktadır) arsa sahiplerinin gerçek usulde KDV mükellefi olmadığı durumlarda arsanın karşılığı olarak yapılan teslimler perakende satış (+ %10), vergi mükellefi iseler toptan satış (+ % 5) olarak kabul edilmektedir



# ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİ

Yukarıda yer alan örnekte, arsa sahibi Ayşe teyze'nin herhangi bir gerçek usulde vergi mükellefiyeti bulunmadığından, arsanın karşılığı olarak düzenlenecek faturada, arsa payı dahil bedele % 10 ilave edilerek emsal bedelin (2.400.000 TL. + (2.400.000 TL. x % 10) **2.640.000 TL.** olarak tespit edilmesi ve bulunacak tutar üzerinden bağımsız bölümün tabi olduğu oranda KDV hesaplanması, fatura tutarının da satış olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Bazı yazarlar emsal bedelin sadece KDV yönünden bu şekilde tespit edilmesi ve faturada sadece KDV'nin gösterilmesi gerektiğini, bu şekilde hesaplanan KDV'nin KDV beyannamesinin ilave edilecek KDV satırında beyan edilmesi gerektiğini ileri sürmektedirler. Aslında son derece pratik bir öneri olmakla beraber, bu uygulama Maliye Bakanlığı görüşüne uygun düşmemektedir. Kaldı ki, bu şekilde yapılacak bir uygulama, müteahhidin KDV iadesini de ortadan kaldırmaktadır.

## • Peki, Fatura Ne Zaman Düzenlenecek?

KDV Genel Uygulama Tebliği ve 60 Sıra No.lu KDV Sirküleri'nde; arsa karşılığı inşaat işlerinde vergiyi doğuran olayın, müteahhidin arsa karşılığı konut, işyeri gibi bağımsız birimleri arsa sahibine teslimiyle gerçekleşeceği belirtilmiştir.

# ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİ

Dolayısıyla, arsa karşılığı inşaat işlerinde vergiyi doğuran olay, hem arsa teslimi hem de arsanın karşılığı olarak yapılacak teslimler açısından, müteahhidin arsanın karşılığını oluşturan konut, işyeri gibi bağımsız birimleri arsa sahibine teslimiyle **eş zamanlı** olarak gerçekleşmektedir. Taşınmazda teslim kural olarak tapuya tescil ile gerçekleşir. Tapuya tescilden önce konut ve işyerlerinin **alıcının tasarrufuna terk edilmesi** durumunda vergiyi doğuran olay, bu tarihte gerçekleşmektedir.

## YARGI ORGANLARININ GÖRÜŞÜ

### - Arsanın Gerçek Kişiye Ait Olması

Danıştay, bugüne kadar verdiği kararlarda konuyu Maliye Bakanlığı uygulamasının tam aksi yönünde değerlendirmiş,

- *Kişinin kat karşılığı arsasını müteahhide vermesi ve inşa edilen binada kat sahibi olmasının servetin değerlendirilmesi, servetin biçim değiştirmesi olduğu, trampa olarak değerlendirilemeyeceği,*



# ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİ

*- Gerek arsa karşılığında arsa sahibine yapılan teslimlerin gerekse bu şekilde elde edilen taşınmazların arsa sahipleri tarafından satışının ticari mahiyette olmaması nedeniyle KDV'ye tabi tutulamayacağı*

görüşündedir. (Dn. 4. D.nin 9.4.2013 tarih ve E.2012/9089, K.2013/2111, 7.2.2013 tarih ve E.2012/6722, K.2013/547, 21.11.2013 tarih ve E. No:2010/3166 K. No : 2013/8525 sayılı Kararları.

**- Arsanın Ticari Bir İşletmeye Dahil Olması**

Danıştay,

- Arsanın ticari bir işletmeye dahil olduğu veya

- Arsa alım-satımını devamlı ve meslek haline getirerek yapan kişilere ait olduğu durumda,

gerek arsa tesliminin gerekse arsanın karşılığı olarak müteahhitçe yapılan konut veya iş yeri teslimlerinin KDV'ye tabi olduğu görüşündedir.

# ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİ

- **ARSA SAHİPLERİNİN ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNİN DEĞER ARTIŞ KAZANCI YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRİLMESİ**

## **Ticari Bir İşletmeye Dahil Olmayan Arsa Payının Durumu**

Kendi arsası üzerine kat karşılığı inşaat sözleşmesi imzalamak suretiyle inşaat yaptıran kimselerin arsasını veya arsa paylarını müteahhide inşaat başlamadan veya inşaat devam ederken tapuda devretmesi halinde satış işlemi gerçekleşmiş olacağından, arsanın iktisap tarihi ile satış tarihi arasındaki sürenin beş yılı aşmaması durumunda arsa satışından doğan kazanç Gelir Vergisi Kanununun değer artışı kazancına ilişkin hükümleri çerçevesinde vergilendirilecektir.

Kat karşılığı inşaat sözleşmesine istinaden inşaatın başlangıcında arsanın ayrıca tapuda devri olmaksızın müteahhitçe yapılan inşaat işine tahsis edilmesi halinde, arsanın satışından söz edilemeyeceğinden ve henüz sözleşme gereği karşılıklı edimler yerine getirilmediğinden, arsa sahibi açısından bu aşamada değer artış kazancının doğması söz konusu olmayacaktır.



# ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİ

Uygulamada sıklıkla kat karşılığı inşaat sözleşmeleri kapsamında arsanın inşaatın başlangıcında tapuda devri yapılmamakta, inşaatın tamamlanmasını müteakip sözleşme gereği arsa sahibinin payına düşen bağımsız bölümlerin arsa sahibine devri (tapuda tescil ile veya fiili kullanıma bırakmak suretiyle) ile eş zamanlı olarak müteahhidin payına düşen bağımsız bölümlere ait arsa paylarının da müteahhide devri gerçekleştirilmektedir.

Bu durumda, arsa paylarının inşa edilen bağımsız bölümlerle takas/trampa edilmek suretiyle elden çıkarılması söz konusu olduğundan, arsa değer artışı kazancı da karşılıklı edimlerin gerçekleştiği bu tarih itibarıyla elde edilmiş olacaktır.

# ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİ

**ÖRNEK:** Bay (E), 10/8/2009 tarihinde satın aldığı arsayı, 20/1/2012 tarihinde kat karşılığı olarak tapuda devir olmaksızın müteahhide teslim etmiş olup, inşaatın tamamlanmasını müteakip almış olduğu bağımsız bölümler ise, 5/8/2015 tarihinde tapuya tescil edilmiştir. Bağımsız bölümlerin tapuya tescil edildiği 5/8/2015 tarihi aynı zamanda Bay (E) tarafından kat karşılığı inşaat sözleşmesi kapsamında müteahhidin payına düşen bağımsız bölümlere isabet eden arsa paylarının da elden çıkarıldığı tarih olup, arsa iktisap tarihinden itibaren beş yıl geçtikten sonra elden çıkarılmış olduğundan, arsa payının devrinden kaynaklanan kazanç değer artışı kazancının konusuna girmemektedir.

## **Ticari Bir İşletmeye Dahil Olan Arsa Payının Durumu**

Arsa ticari bir işletmeye dahilse veya arsa sahibi gayrimenkul alım satımını bir meslek haline getirerek devamlı olarak yapıyorsa, arsa teslimi ticari faaliyet olarak değerlendirilecek, kayıtlı değeri ile fatura tutarı arasındaki fark, ticari kazanç olarak değerlendirilerek vergilendirilecektir. Fatura tutarı üzerinden ayrıca KDV hesaplanacaktır. Arsa tesliminin KDVK 17/4-r maddesinde düzenlenen istisna kapsamına girdiği durumlarda KDV hesaplanmayacaktır.



# ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİ

## Arsa Karşılığı Alınan Bağımsız Bölümlerin Satışı

### Maliye Bakanlığı'nın Önceki Görüşü

Maliye Bakanlığı kat karşılığı alınan gayrimenkulleri yeni bir iktisap olarak kabul etmekte ve değer artışı kazancının tespitinde gayrimenkullerin tapuya tescil edildiği tarihi, fiilen kullanımın tapu tescilinden önce gerçekleşmesi halinde ise bu tarihi esas almaktadır.

- Arsa karşılığı alınan gayrimenkullerin toplu olarak bir defada satılması halinde, satış işlemi iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde yapılmışsa değer artış kazancı olarak değerlendirilmekte, 5 yıl geçtikten sonra yapılmışsa değer artış kazancı kapsamında da vergilendirilmemektedir. Her iki satış işlemi de ticari olmadığından, KDV'ye tabi tutulmayacaktır.
- Aynı kişiye farklı tarihlerde, farklı kişi ve tüzel kişilere aynı tarihte, değişik kişi ve tüzel kişilere değişik tarihlerde veya birbirini izleyen yıllarda, bir kısmının teslim alındığı yıl içinde toplu olarak, diğer kısmının ise takip eden yılda satılması ise ticari faaliyet olarak kabul edilmekte ve vergilendirilmektedir. Bu kapsamdaki satışlar üzerinden ayrıca KDV hesaplanacağı da unutulmamalıdır. Bu durumda mükellefiyet ilk satıştan itibaren tesis edilmektedir.

# ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİ

- Arsanın ivazsız iktisap edilmesi de durumu değiştirmemekte, bu arsa karşılığı alınan taşınmazların satışının ticari bir organizasyon içerisinde yürütülmesi veya aynı kişiye farklı tarihlerde veya farklı kişilere aynı tarihte satılması veya birbirini izleyen yıllarda satılması devamlı olarak gayrimenkul alım-satım işiyle uğraşıldığına karine teşkil edeceğinden, elde edilen kazanç ticari kazanç olarak vergilendirilecek, ayrıca KDV'de hesaplanması gerekecektir. *(MB.GİB. İzmir VDB.nin 14/08/2012 tarihli ve 84098128-120-762 sayılı özelgesi)*

## Maliye Bakanlığı'nın Yeni Görüşü

Kat karşılığı inşaat sözleşmesi gereği arsa sahibine teslim edilen bağımsız bölümlerden üç veya daha azının aynı yıl içinde veya birbirini takip eden iki yıl içinde satılması durumunda, söz konusu satışlar dolayısıyla elde edilecek kazancın değer artışı kazancı olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

Bununla birlikte, kat karşılığı inşaat sözleşmesi gereği arsa sahibince iktisap edilen bağımsız bölümlerin iktisap tarihinden itibaren beş yıl geçtikten sonra satılması halinde ise elde edilecek kazancın her halükarda değer artışı kazancı kapsamında vergilendirilmeyeceği tabiidir.



# ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİ

- Gelir vergisi mükellefi olmayanlarca gerçekleştirilen bağımsız bölüm satışlarının ticari mi yoksa değer artışı kazancının konusuna giren mahiyette mi olduğunun tespitinde, inşa edilen bağımsız bölüm satışları ile varsa bunlar dışında kalan diğer gayrimenkul satışlarının birlikte değerlendirilmesi gerekmekte olup, aynı yıl içinde veya birbirini takip eden iki yıl içinde bir mükellefçe gerçekleştirilen tüm satışların için üzerinde olması halinde dördüncü satış işleminin gerçekleştiği tarih itibariyle faaliyet ticari nitelik kazanmaktadır.
- İvazsız olarak iktisap edilen gayrimenkulün kat karşılığı verilmesi sonucu elde edilen bağımsız bölümlerin daha sonra elden çıkarılması halinde bu gayrimenkuller ivazsız olarak iktisap edilen gayrimenkul olarak değerlendirileceğinden, elde edilen kazanç değer artışı kazancı kapsamında vergilendirilmeyecektir. Ancak mükellef tarafından aynı yıl içinde veya birbirini takip eden iki yıl içinde üçten fazla daire satışı yapılması nedeniyle üçüncü satıştan sonraki gayrimenkul satışından elde edilecek gelir ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilecektir ve dördüncü satışın gerçekleştiği tarih itibariyle ticari kazanç yönünden mükellefiyet tesis edilmesi gerekmektedir.

# ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİ

## Danıştay'ın Görüşü

• «Kişinin kat karşılığı arsasını müteahhide vermesi ve inşa edilen binada kat sahibi olması servetin değerlendirilmesi, servetin biçim değiştirmesidir. Olayda, ticari bir organizasyon ve devamlılık olmaksızın davacının 1998 yılında satın aldığı bir arsa için kat karşılığı inşaat sözleşmesi yapmak suretiyle maliki olduğu dairelerin satışı ile elde ettiği kazanç servetin şekil değiştirmesi niteliğini haizdir. Dolayısıyla, ihtilaflı dönemde davacının elde ettiği gelirin ticari kazanç olarak kabul edilmesi ve KDV'ye tabi tutulması mümkün değildir.» (Dn. 4. D.nin 7.2.2013 tarih ve E.2012/6722, K.2013/547 sayılı Kararı)

• «Davacının satışını yaptığı taşınmazların büyük bir çoğunluğunun davacının sahip olduğu arsanın kat karşılığı inşaat ve satış vaadi sözleşmesi ile müteahhide verilmesi sonucu elde ettiği bağımsız bölümler ve arsa sahibi olması nedeniyle yaptığı devirler olduğu görülmektedir. Dolayısıyla, alım ve satımların ticari amaç dışında sahip olduğu servetin değerlendirilmesine yönelik olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Davacının ticari amaç ile taşınmaz alım-satımı yaptığına yönelik başkaca bir inceleme ve tespit yapılmamıştır. Bu durumda, tesis edilen mükellefiyetin iptaline ve dolayısıyla mükellef olmayan davacı adına yapılan cezalı tarhiyatın kaldırılması gerekir.» (Dn. 4. D.nin 9.4.2013 tarih ve E.2012/9089, K.2013/2111 sayılı Kararı)



# ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİ

*“Davacının satışını yaptığı taşınmazların büyük bir çoğunluğu, sahip olduğu arsaların kat karşılığı inşaat ve satış vaadi sözleşmesi ile müteahhide verilmesi sonucu elde ettiği bağımsız bölümler ve arsa sahibi olması nedeniyle yaptığı devirlerdir.*

*Dolayısıyla, alım ve satışların ticari amaç dışında sahip olduğu servetin değerlendirilmesine yönelik olduğu ve diğer bir ifadeyle servetin nitelik değiştirmesinden ibaret olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Esasen davacının ticari amaç ile taşınmaz alım-satımı yaptığına yönelik bir inceleme ve tespit yapılmamıştır.*

*Bu durumda, davacının gayrimenkullerin satışından elde edilen kazanç ticari kazanç olduğu ve KDV'ye tabi bulunduğu gerekçesiyle davanın reddedilmesinde hukuka uyarlık bulunmamaktadır.” (Dn. 4. D.nin 16.05.2013 tarih ve E. 2012/3743, K. 2013/3494 sayılı Kararı)*

**Görüldüğü gibi, KAT KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNDE MALİYE BAKANLIĞI'NIN GÖRÜŞÜ İLE DANIŞTAY'IN KARARLARI TABAN TABANA ZİTTİR.** Mükellefler aşağıdaki 3 durumla karşı karşıya kalmaktalar ve bir karar vermek zorundadırlar:

# ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİ

**Birinci Yol:** Maliye Bakanlığı ile ters düşüp cezalı tarhiyatla karşı karşıya kalmamak bakımından KDV Genel Uygulama Tebliği ve 60 Sıra No.lu KDV Sirkülerine göre, arsa payının müteahhide tesliminde ve bağımsız bölümlerin arsa sahibine tesliminde ayrı ayrı KDV hesaplanır ve beyan edilir.

**İkinci Yol:** Danıştay'ın kararları çerçevesinde her iki teslim için de KDV hesaplanmaz ve beyan edilmez. Bu konuda yapılacak cezalı tarhiyata karşı, dava açılır.

**Üçüncü Yol:** Maliye Bakanlığı'nın görüşü doğrultusunda KDV hesaplanır, ancak Danıştay Kararları gerekçe gösterilerek ihtirazi kayıtla beyan edilerek, dava açılır. Kazanılması halinde de söz konusu KDV tutarları iade olarak geri talep edilir.

Ancak, bu konuda karar verilirken şu hususa da dikkat edilmesi gerekir. KDV Kanununun 29/2. maddesi uyarınca indirimli orana tabi teslimler nedeniyle yüklenilen ve indirim yolu ile giderilemeyen KDV'ler mükelleflere iade edilmektedir. Danıştay'ın kararı esas alındığında, KDV'ye tabi tutulmayan teslimler nedeniyle yüklenilen KDV tutarlarının indiriminin yapılamayacağı ve iadesinin istenilemeyeceği göz önüne alınmalı, meydana gelecek kazanç kaybı dikkate alınarak, karar verilmelidir.



# ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİ

**Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Müteahhide Düşen Daire ve Ofislerin Arsa Sahibi Tarafından Satışı Halinde, Arsa Sahibine Bir Vergi Yükümlülüğü Doğar Mı?**

Kat karşılığı inşaat sözleşmesine göre müteahhide düşen bağımsız bölümlerin kat irtifakı kurularak arsa sahipleri tarafından müteahhidin göstereceği üçüncü şahıslara satışının yapılması halinde, arsa sahiplerine bu satışlar nedeniyle herhangi bir vergi yükümlülüğü doğup doğmayacağı konusunda tereddütlerle karşılaşılmaktadır.

Vergi Usul Kanununun 3/B maddesinde; *vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesinin ispatlama vasıtası olarak kullanılmayacağı, iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan ve olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfetinin bunu iddia eden tarafa ait olduğu* hükme bağlanmıştır.

# ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİ

Arsa sahibiyle yapılan sözleşmenin Genel Şartlar bölümünde, arsa sahiplerine kaç adet daire verileceği ve bu dairelerin hangi daireler olduğu belirtilerek, diğer dairelerin müteahhide bırakılacağı ifade edilmektedir. Ayrıca, sözleşmeye dairelerin paylaşım listesi eklenmekte, bu listede hangi dairelerin kime düştüğü belirtilmektedir.

1) Tapuda arsa sahipleri adına kayıtlı olmakla birlikte kat karşılığı inşaat sözleşmesine göre müteahhide düşen daire ve ofislerin tapu mevzuatı gereği arsa sahipleri tarafından üçüncü kişilere satışı işlemleri ve hasılatlarının müteahhidin kazancı olarak dikkate alınması gerekmektedir. Söz konusu bağımsız bölümleri arsa sahipleri tarafından üçüncü kişilere tapuda devir işlemi arsa sahipleri yönünden gerçek bir satış işlemi olarak değerlendirilemeyeceğinden, arsa sahipleri adına gelir vergisi yönünden herhangi bir vergileme yapılmayacaktır.

2) Arsa karşılığı inşaat sözleşmesi uyarınca inşaat işine karşılık olarak müteahhide devredilmesi gereken gayrimenkullerin, arsa sahiplerince müteahhit tarafından gösterilecek olan üçüncü şahıslara devredilmesi olayında, söz konusu devirler arsa sahipleri tarafından satış işlemi olarak kabul



# ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİ

edilemeyeceğinden, bu işlemlerin esas olarak müteahhit tarafından satış işlemi olarak kabul edilmesi ve satışa ilişkin faturanın da müteahhit tarafından alıcı adına satış bedeli üzerinden düzenlenmesi gerekmektedir. Bu durumda, arsa sahiplerinin, müteahhidin göstereceği üçüncü kişilere devredilecek taşınmazlar için fatura düzenleme yükümlülüğü de bulunmamaktadır.

3) Gayrimenkul devir ve iktisabına yönelik tescil işlemi karşılığında tapu harcı tahsil edilmekte olup tapu harcı, tescili yapılan gayrimenkulün devrinin tapuya tescili sırasında doğmaktadır.

Buna göre, söz konusu gayrimenkullerin arsa sahiplerince müteahhide devredilmeksizin göstereceğiniz üçüncü kişilere satışı durumunda, tapuda yapılacak her bir tescil işlemi için 492 sayılı Harçlar Kanununa bağlı (4) sayılı tarifinin 20/a fıkrasına göre tapu harcı aranılması gerekmektedir. Tapu harcı burada doğal olarak arsa sahipleri adına tahakkuk edecek olup, ödemesi sözleşmeye göre müteahhit tarafından yapılacaktır.

# ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİ

## - Arsanın Kurumlar Vergisine Tabi Kurumların Aktifinde Yer alması Halinde Durum

Arsa karşılığı inşaat işlerinde arsanın verilir karşılığında daire/işyeri alınması işlemlerinin aslında satıştan bir farkı bulunmamaktadır. Ancak, vergi uygulamasında bu durum trampa olarak değerlendirilmektedir.

Kurumların arsalarını kat karşılığı vermeleri işlemi Kurumlar Vergisi Kanununu 5/1-e maddesinde düzenlenen ve kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazların satışından doğan kazançların % 75'lik kısmını istisna tutan düzenlemeden faydalanamamaktadır. Ayrıca, taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar da istisna kapsamı dışında olduğundan, yine bu kurumlarda arsalarını kat karşılığı vermeleri halinde söz konusu istisnadan faydalanamamaktadır. Ancak, ana faaliyet konusu taşınmaz ticareti ve kiralanması olmayan kurumların arsalarını kat karşılığı vermeleri halinde, KDV Kanununun 17/4-r maddesinde düzenlenen istisnadan faydalanmaları ve arsa satışlarının KDV'den istisna olması mümkün bulunmaktadır.



# HASILAT PAYLAŞIMI SİSTEMİ İLE İNŞAAT İŞLERİ

- Hasılat paylaşımı sistemi; son yıllarda kat karşılığı modeline alternatif olarak ortaya çıkan ve giderek yaygınlaşan bir bina inşa modelidir. Başlangıçta sadece TOKİ (Toplu Konut İdaresi Başkanlığı) ve Emlak Konut tarafından kullanılmakta olan bu sistem, özel sektör inşaat işlerinde de sıklıkla kullanılmaya başlanılmıştır. Hasılat paylaşımı esas, **kişi ya da kurumların arsalarını, müteahhit firmalara arsa üzerine inşa edilecek bağımsız bölümlerin satış bedellerinin belirli bir yüzdesi karşılığı devretmeleri** olarak tanımlanmaktadır. Hasılat Paylaşımı Sözleşmesi ile, arsa sahibi arsasını müteahhide satacağını taahhüt etmekte, müteahhit ise inşa ettiği binadaki bağımsız bölümlerin satış bedelinin belli bir yüzdesini arsa sahibine arsa satış bedeli olarak ödeyeceğini taahhüt etmektedir.
- Hasılat Paylaşımı Sisteminin aslında para karşılığı arsa satışından bir farkı bulunmamaktadır. Yapılan sözleşme, bir nevi gayrimenkul satış vaadi sözleşmesidir. İşin başında arsanın satış bedeli henüz belli değildir ve inşa edilecek bağımsız bölümlerin satışı gerçekleştikçe ortaya çıkacaktır. Arsa sahibi, arsasını işin başında müteahhide satmamakta, müteahhit tarafından inşa edilen binadaki bağımsız bölümler satıldıkça, o da satılan bölüme isabet eden arsa payını müteahhide devretmiş olmaktadır.

# HASILAT PAYLAŞIMI SİSTEMİ İLE İNŞAAT İŞLERİ

- Bu sistemde arsa sahibi pasif, müteahhit ise aktif konumdadır. Müteahhit inşaatın yapımından, inşaatın projelendirilmesi, izin ve ruhsatların alınması, tanıtım, pazarlama, müşteri bulma, müşteriye satış vb. projeye ilgili tüm iş ve işlemleri üstlenmektedir.
- Arsa işin başında müteahhide devredilmediğinden, arsa üzerine inşa edilen bina da arsa sahibi üzerine olmaktadır. Bina, arsa sahibi adına inşa edildiğinden bu binaya ait bağımsız bölümlerin satış bedellerinin alıcı tarafından yatırılabilmesi için bankada arsa sahibi adına bir hesap açılmaktadır. Alıcılar tarafından bu hesaba yatırılan avans veya satış bedellerinin belirlenen orandaki kısmı, arsa sahibi tarafından müteahhidin hesaplarına aktarılmaktadır. Ancak, tarafların aralarında anlaşmaları halinde ortak hesap da açılabilmektedir. En doğrusu ortak hesap açılmasıdır.
- Bu sistemde inşa edilen bağımsız bölümlerin üçüncü kişilere devir ve tescilinden önce, arsa sahibinin bu bağımsız bölümlere ait arsa payını müteahhide devretmesi gerekmektedir. Arsa bir işletmenin aktifinde kayıtlıysa veya sahibi gayrimenkul alım satımını mutad meslek olarak yapıyorsa arsa payının devri için müteahhit adına fatura düzenlenmesi gerekecektir.



# HASILAT PAYLAŞIMI SİSTEMİ İLE İNŞAAT İŞLERİ

- Arsanın ticari bir işletmeye dahil olmadığı-şahsi mal varlığı olduğu durumlarda ise, arsa sahibinin fatura düzenlemesi söz konusu olamayacağından, müteahhidin kendisine yapılacak arsa payı devri için gider pusulası düzenlemesi gerekecektir.
- Maliye Bakanlığı, hasılat paylaşımı sistemi ile yapılan inşaat işleri ile ilgili görüşünü 60 Sıra No.lu KDV Sirküleri ile belirlemiş bulunmaktadır. Bakanlık “Hasılat paylaşımı”, “gelir paylaşımı” vb. adlarla yapılan işleri, “arsa karşılığı inşaat işi” kapsamında değerlendirmektedir.
- **Arsa Karşılığı İnşaat İşinde** inşa edilen bağımsız birimler, **Hasılat Paylaşımı Esasında ise**, inşa edilen konut ve/veya işyerlerinin satış hasılatları arsa sahibi ile müteahhit arasında paylaşılmaktadır.
- Hasılat paylaşımı modelinde, inşa edilen konut ve/veya işyerlerinin satışından elde edilen hasılatın arsa sahibine kalan kısmının arsa satış bedeli olarak değerlendirilmesi gerekir.

# HASILAT PAYLAŞIMI SİSTEMİ İLE İNŞAAT İŞLERİ

- Arsanın bir iktisadi işletmenin aktifine kayıtlı olması ya da arsa sahibinin arsa alım-satımını mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi halinde, arsa sahiplerinin arsa faturası düzenlemeleri ve genel oranda (% 18) KDV hesaplamaları, ancak arsa tesliminin Kanununun 17/4-r maddesinde düzenlenen istisna kapsamına girdiği durumlarda KDV istisnası uygulamaları gerekir.
- Hasılatın müteahhit firmaya kalan kısmının ise ticari kazanç-kurum kazancı olarak değerlendirilmesi gerekir.
- Arsa sahibi gerçek usulde vergi mükellefi değilse, müteahhit firmanın, arsa sahibine kalan hasılat payı tutarında gider pusulası düzenlemesi ancak KDV hesaplamaması gerekir.
- Hasılat paylaşımı esasına göre inşa edilen konut ve işyerlerinin satışı KDV'ye tabidir. Bu satışlara ilişkin fatura sadece müteahhit tarafından düzenlenecektir.



# HASILAT PAYLAŞIMI SİSTEMİ İLE İNŞAAT İŞLERİ

- Hasılat paylaşımı esasında, bankalarda arsa sahipleri adına bankalarda açılan hesaplarda müteahhit adına biriken avanslar nedeniyle elde edilen faizlerin müteahhitlere aktarılması işlemi, müteahhidin arsa sahiplerine yaptığı bir teslim veya hizmetin karşılığı olmadığından KDV'ye tabi olmayacaktır.

- **Maliye Bakanlığı'nın Özelge ile Bildirdiği Son Görüşü**

Maliye Bakanlığı verilen son tarihli bir özelgede;

*«Özelge talep formunuzda, mülkiyetinizde bulunan taşınmaz üzerine konut inşa edilmesi amacı ile bir adi şirketle hasılat paylaşımı şeklinde sözleşme imzaladığınız belirtilerek, tapuda adınıza kayıtlı olan ve herhangi bir devir ve teslimine konu etmediğiniz söz konusu taşınmaz için katma değer vergisi (KDV) hesaplanıp hesaplanmayacağına ilişkin Başkanlığımız görüşü talep edilmiştir. (...)*

# HASILAT PAYLAŞIMI SİSTEMİ İLE İNŞAAT İŞLERİ

*Gayrimenkul alım, satım ve inşa işlerinin hasılat paylaşımı sözleşmesine istinaden icra edilmesi, arsa sahibi yönünden ticari organizasyonun varlığına karine teşkil edeceğinden, hasılat paylaşımı sözleşmesine istinaden arsa sahibinin hissesine isabet eden kazanç tutarının ticari kazançla ilişkin hükümler çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmektedir.*

*Diğer taraftan, hasılat paylaşımı sözleşmesi kapsamında tapuda arsanın devriyle ilgili herhangi bir işlem yapılmaması halinde, arsanın inşaatı yapacak ve satış işlemlerini gerçekleştirecek adi şirkete satışından söz edilemeyecektir.*

*Buna göre, arsa sahibinin mülkiyetinde kalması şartıyla, hasılat paylaşımı sözleşmesine istinaden arsanın söz konusu adi şirkete bırakılması işlemi, teslim mahiyetinde olmadığından KDV'ye tabi olmayacaktır.*



# HASILAT PAYLAŞIMI SİSTEMİ İLE İNŞAAT İŞLERİ

*Öte yandan, arsa sahibi olarak inşaat ve satış işlemlerini yapacak olan adi şirketle imzalanan hasılat paylaşımı sözleşmesine istinaden inşa edilen bağımsız bölümlere ilişkin ilk satışın gerçekleştirildiği tarih itibarıyla adınıza ticari kazanç yönünden mükellefiyet tesis edilmesi gerekmektedir.» (MB. GİB. Ankara VDB.nin 19.2.2014 tarih ve 84974990-130[01-2013/81]-109 sayılı özelgesi)*

Bu özelge, Bakanlığın kendi çıkardığı 60 No.lu Sirkülere aykırıdır. Hasılat paylaşımı, arsa satış bedelinin tespiti dışında kat karşılığı inşaat işi ile birebir aynıdır. Arsa sahibinin bir ticari faaliyetinden söz edilemez. Aksine bir yorum, ki Bakanlıkça yapılmıştır, hukuka ve kendi sirkülerine aykırıdır. Hasılat paylaşımı usulünün ticari faaliyet olarak değerlendirilmesi konusundaki yasal düzenleme Yeni Gelir Vergisi Kanun Tasarısı'nda yer almaktadır. Bu tasarı ve hüküm kesinleşmeden, hasılat paylaşımının arsa sahibi yönünden ticari faaliyet olarak değerlendirilmesi mümkün değildir.

# ŞİRKET ARSASININ HASILAT PAYLAŞIMI SİSTEMİ İLE VERİLMESİ HALİNDE VERGİ UYGULAMASI

**Maliye Bakanlığı'nın Görüşü: Şirket Arsasının Hasılat Paylaşımı Yöntemiyle Satışında KV ve KDV İstisnası Uygulanamaz**

Şirket faaliyetleri arasında taşınmaz ticareti ve kiralaması bulunmasa dahi kurumlar vergisine tabi şirketlerin aktifinde en az iki tam yıl süreyle kayıtlı bulunan arsaların hasılat paylaşımı modeliyle satışı halinde taşınmaz ticareti yapılmış olacağından, kurumlar vergisi ve KDV istisnalarının uygulanması mümkün değildir. (GİB. Büyük Mükellefler VDB'nin, 18.04.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.02-KVK-5/1-e-102 sayılı Özelgesi.)

Oysa, Bakanlığın arsa sahibi şirketlerin faaliyetlerinin taşınmaz ticareti kapsamına girmemesi kaydıyla kat karşılığı arsa teslimlerinin KDV'den istisna olacağı yönünde verdiği çok sayıda özelgesi bulunmaktadır. (GİB., İzmir VDB'nin, 15.08.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.17.01-35-02-766 sayılı Özelgesi)



# ŞİRKET ARSASININ HASILAT PAYLAŞIMI İLE VERİLMESİ

## **Kişisel Görüşümüz ve Değerlendirmemiz**

Hasılat paylaşımı modelinin genel olarak işleyişi şu şekildedir: İnşaat ruhsatı arsa sahipleri adına alınarak bağımsız bölümlerin kat irtifakı kurulmakta, kat irtifaklarının nihai alıcılara satışında tapu devirleri arsa sahipleri tarafından yapılmakta, tapu devirleri sonrasında inşaat şirketine hasılat paylaşımına göre arsa faturası kesilmektedir. Bu işleyiş modeli tamamen hasılat paylaşımı yöntemine özgüdür. Prensip olarak vergileme işlemlerinin de, söz konusu özgün işleyiş tarzı dikkate alınarak belirlenmesi gerekir.

**- Hasılat Paylaşımı Yönteminde Arsa Nakit Karşılığı Satılmakta Olup, Bir Trampa Söz Konusu Değildir.**

Hasılat paylaşımı yöntemiyle arsa satışının arsa karşılığı inşaat işi olarak kabul edilerek ve trampa kapsamında değerlendirilerek kurumlar vergisi istisnasından yararlandırılmaması doğru bir yaklaşım değildir.

Hasılat paylaşımı yöntemiyle arsa satışında bir trampa ya da bir mal veya hakkın başka bir mal veya hak ile değiştirilmesi söz konusu olmayıp, inşa edilen bağımsız birimlerin satışından elde edilecek hasılatın belli bir kısmının arsa satış

# ŞİRKET ARSASININ HASILAT PAYLAŞIMI İLE VERİLMESİ

bedeli olarak alınması söz konusudur. Burada, 1 Sıra No.lu KVK Tebliğinde yapılan açıklamaya uygun olarak arsanın bir bedel karşılığı satışı ve bir kazanç elde edilerek kurumun mali yapısında bir iyileşme söz konusu olmaktadır. Sonuçta, arsa nakit karşılığı olarak devredilmekte, bedeli ise nakit olarak tahsil edilmektedir. KVK'nın 5/e maddesinde yer alan

***“Bu istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanır ve satış kazancının istisnadan yararlanan kısmı satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulur. Ancak satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır.”***

şeklindeki hükümde yer alan satış tarihi olarak hasılat paylaşımı sözleşmesinin yapıldığı tarihin değil, arsa satış faturasının düzenlendiği tarihin esas alınması gerekir. Ayrıca, bu şekilde yapılan arsa satışları, Kanun'un 17/4-r maddesinde yer alan şartların gerçekleşmesi halinde KDV'den de istisna olacaktır.



# ŞİRKET ARSASININ HASILAT PAYLAŞIMI İLE VERİLMESİ

**- Hasılat Paylaşımı Yöntemiyle Arsa Satışının Taşınmaz Ticareti Olarak Değerlendirilmesi Mümkün Değildir.**

Genel olarak, arsa veya diğer taşınmazların birden fazla alım satımının yapılması, yapanlar açısından taşınmaz ticareti olarak kabul edilmekte ve buna göre vergilendirme yapılmaktadır. Yani birden fazla birbirinden bağımsız satış yapılması, işlemi esas faaliyet konusu haline getirmektedir.

Hasılat paylaşımı yönteminde, inşaat ruhsatı arsa sahipleri adına alınarak kat irtifakı kurulmakta, kat irtifakları kurulan bağımsız bölümlerin nihai alıcılara satışında tapu devirleri arsa sahipleri tarafından yapılmakta, tapu devirleri sonrasında yani işin bitiminde ise arsa sahipleri tarafından toplam hasılatтан kendilerine düşen pay tutarında inşaat şirketlerine arsa faturası düzenlenmektedir.

Hasılat paylaşımı yönteminde arsa sahiplerinin arsanın karşılığında bağımsız bölümler alması ve bilahare satması söz konusu olmadığından, arsa sahipleri yönünden bir taşınmaz ticareti yapıldığı iddiasında bulunulması veya bunların taşınmaz ticaret yaptığının kabul edilmesi mümkün değildir.

# ŞİRKET ARSASININ HASILAT PAYLAŞIMI İLE VERİLMESİ

Kişisel görüşümüze göre, faaliyet konusu taşınmaz ticareti ve kiralanması olmayan şirketlerin aktifinde en az iki tam yıl süreyle kayıtlı bulunan arsaların hasılat paylaşımı yöntemi ile satışının, normal usulle yapılan bir arsa satışından herhangi bir farkı bulunmamaktadır. Her iki satış şekli arasında, sadece arsa satış bedelinin tespit edilme şekli bakımından farklılık söz konusudur. Arsa satış bedeli, normal yolla yapılan satışta genellikle pazarlıkla belirlenirken, hasılat paylaşımı yönteminde arsa üzerine inşa edilen bağımsız bölümlerin toplam satış bedelinin belli bir oranı olarak tespit edilmektedir. Sadece satış bedeli tespit usulü esas alınarak, bu yöntemle yapılan arsa satışlarının taşınmaz ticareti olarak kabul edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Faaliyet konusu taşınmaz ticareti ve kiralanması olmayan şirketlerin aktifinde en az iki tam yıl süreyle kayıtlı bulunan arsaların hasılat paylaşımı yöntemiyle satışının diğer koşullarında sağlanması kaydıyla KDV Kanunu'nun 17/4-r maddesine göre KDV'den, satıştan doğan kazancın % 75'lik kısmının ise KVK'nın 5/e maddesi uyarınca kurumlar vergisinden istisna tutulması gerektiği görüşünderiz.



# KAT İRTİFAKLI SATIŞLARDA VERGİLENDİRME

- “Kat irtifaklı satış”, konut veya iş yerlerinin henüz inşaat devam ederken hatta temel bile atılmadan önce arsa üzerine kat irtifakı kurularak satılmasıdır.
- Henüz tamamlanmayan konut ve işyerlerinin arsa payı üzerinde kat irtifakı kurularak satılması işlemi, tamamlanmış fiilen ve fiziken teslim edilebilecek bir konut veya işyeri bulunmaması nedeniyle bir taşınmaz satışı olarak kabul edilmemektedir.
- Müteahhitlerin kendi namlarına yapıp sattıkları daire ve işyerleri, imal edilen emtia niteliğindedir. Müteahhitlerin inşa etmekte oldukları daire ve işyerlerini inşaat devam etmekte iken gerek özel sözleşme ve satış vaadi ile gerekse arsa payı üzerinden satışında; ortada bir taşınmaz satışı söz konusu olmadığından, **müşterilerden alınan paraların avans olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.**

# KAT İRTİFAKLI SATIŞLARDA VERGİLENDİRME

- Burada, kat irtifakı kurularak satışı yapılan daire veya dükkanın satış bedeli belli olmakla birlikte, maliyetler henüz belli değildir. Çünkü, inşaat tamamen bitirilmediği müddetçe inşaat maliyeti oluşmaz.
- Dolayısıyla, kazancın tespiti de söz konusu değildir. **İnşaatın devamı sırasında yapılan satışlar karşılığında alınan tutarların avans olarak değerlendirilmesi ve söz konusu dairelerin teslim edildiği dönem kazancına dahil edilmesi gerekmektedir.**
- Vergiyi doğuran olay, müteahhidin konut veya işyerini tamamlayarak tasarruf hakkını alıcılara devrettiği anda meydana gelmektedir. İnşaatın tamamlandığı tarih ise, bina iskan ruhsatının alındığı ve/veya binanın fiilen kullanılmaya başlandığı tarihtir. Maliye Bakanlığı verdiği bir özelgede, inşaat devam ederken kat mülkiyetine geçilmesi halinde, kat mülkiyetine geçildiği tarihin vergiyi doğuran olay olduğunu belirtmiştir. **(MB. GİB. Ankara VD. Bşk. 13.04.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.18.02-32231-7875--228 sayılı Özelgesi)** Ancak, inşaat devam ederken kat mülkiyetine geçilmesi şu anki mevzuat gereği fiilen ve hukuken mümkün bulunmamaktadır.



# KAT İRTİFAKLI SATIŞLARDA VERGİLENDİRME

- Müteahhitlerin kendi namlarına yaptıkları inşaatlarda, inşaatın bitiminden önce özel sözleşme veya satış vaadi ile veya arsa payı üzerinden yapılan satışlarda, bir teslim veya hizmet mevcut olmadığından, alınan bedeller ise avans niteliği taşıdığından, fatura düzenlenmesi ve KDV hesaplanması söz konusu olmayacaktır.
- Ancak, alınan avans için fatura düzenlenmesi halinde, KDV Kanunu'nun 10/b maddesine göre faturada gösterilen bedelle sınırlı olarak vergiyi doğuran olay meydana geldiğinden, avans bedeli üzerinden KDV hesaplanacaktır.
- Bu durumda, satılan taşınmazın projedeki cinsine ve yeni düzenleme ile getirilen kıstaslara göre belirlenen KDV oranı üzerinden vergi hesaplanacaktır. Nitekim, 60 Sıra No.lu KDV Sirküleri'nde, konut olarak projelendirilen, inşaat ruhsatı da konut olarak alınan inşaatların henüz tamamlanmadan arsa payı veya kat irtifakı üzerinden satışlarının, konut sayılacağı ve net alanı dikkate alınarak KDV'ye tabi tutulacağı açıklanmıştır.

# YENİ GELİR VERGİSİ TASARISI VE ÖZEL İNŞAAT İŞLERİ

Yeni Gelir Vergisi Kanun Tasarısı'Nın 14 ve 15. maddelerinde özel inşaat işleri ile ilgili düzenlemeler yer almaktadır. Tasarının 14. maddesinde **Özel İnşaat İşlerinin** tanımı yapılmakta, 15. maddesinde ise özel inşaat işlerinde kazancın tespiti yer almaktadır.

- 14. maddede özel inşaat işlerinin kapsamı açıklanmıştır. Söz konusu Kanun maddesinin 1. fıkrasında; başkasının arsası üzerine taahhüt niteliği bulunarak veya bulunmadan taşınmaz inşa etme faaliyetinin ticari kazanç hükümlerine tabi olduğu, yani, taşınmaz inşa etme faaliyetinin genel olarak ticari kazanç kapsamında bulunduğu belirtilmiştir.
- 14. maddenin 2. fıkrasında; iktisap şekli ve tarihi ne olursa olsun, kendi arsası üzerine inşaat yapan veya kat karşılığı inşaat işleri dâhil yaptırımların bu inşaat faaliyetlerinden doğan kazançları, inşaat faaliyetinin arsa sahibinin ticari işletmesi bünyesinde gerçekleştirilmesi halinde ticari kazanç hükümlerine tabi olduğu belirtilmiştir.



# YENİ GELİR VERGİSİ TASARISI VE ÖZEL İNŞAAT İŞLERİ

- 14. maddesinin 3. fıkrasında; kat karşılığı inşaat işleri dâhil başkasına yaptırılan inşaatlarda, hasılatın müteahhit ile paylaşılmasının kararlaştırılmış olması halinde, faaliyetin arsa sahibi yönünden de ticari faaliyet kapsamında olduğu belirtilmiştir.
- 14. maddesinin 4. fıkrasında ise ikinci ve üçüncü fıkra kapsamında yapılmamış olması kaydıyla arsa sahibi tarafından inşa edilen veya ettirilen taşınmazların ya da kat karşılığı inşaat sözleşmesi çerçevesinde inşa edilip arsa sahibine bırakılan taşınmazların brüt kapalı alanları toplamının;
  - a- **Bin metrekareyi aşması halinde** ilk satış tarihinden itibaren ticari faaliyete başlanıldığı kabul edilir. Beşyüz metrekare ile bin metrekare (bin metrekare dâhil) arasında olması halinde ise inşa edilen taşınmazların satışının arsa sahibine veya müteahhide ait ticari bir organizasyon çerçevesinde gerçekleştirilmesi halinde ilk satış tarihinden itibaren ticari faaliyete başlanıldığı kabul edilir. Bu kapsamda taşınmaz inşa ettiren arsa sahipleri, istedikleri takdirde inşaat faaliyetine başlanıldığı tarihten itibaren mükellefiyet tesis ettirebilirler.

# YENİ GELİR VERGİSİ TASARISI VE ÖZEL İNŞAAT İŞLERİ

- 14. maddesinin 3. fıkrasında; kat karşılığı inşaat işleri dâhil başkasına yaptırılan inşaatlarda, hasılatın müteahhit ile paylaşılmasının kararlaştırılmış olması halinde, faaliyetin arsa sahibi yönünden de ticari faaliyet kapsamında olduğu belirtilmiştir.
- 14. maddesinin 4. fıkrasında ise ikinci ve üçüncü fıkra kapsamında yapılmamış olması kaydıyla arsa sahibi tarafından inşa edilen veya ettirilen taşınmazların ya da kat karşılığı inşaat sözleşmesi çerçevesinde inşa edilip arsa sahibine bırakılan taşınmazların brüt kapalı alanları toplamının;
  - a- **Bin metrekareyi aşması halinde** ilk satış tarihinden itibaren ticari faaliyete başlanıldığı kabul edilir. Beşyüz metrekare ile bin metrekare (bin metrekare dâhil) arasında olması halinde ise inşa edilen taşınmazların satışının arsa sahibine veya müteahhide ait ticari bir organizasyon çerçevesinde gerçekleştirilmesi halinde ilk satış tarihinden itibaren ticari faaliyete başlanıldığı kabul edilir. Bu kapsamda taşınmaz inşa ettiren arsa sahipleri, istedikleri takdirde inşaat faaliyetine başlanıldığı tarihten itibaren mükellefiyet tesis ettirebilirler.



# YENİ GELİR VERGİSİ TASARISI VE ÖZEL İNŞAAT İŞLERİ

b- Beşyüz metrekareyi (beşyüz metrekare dâhil) aşmaması halinde ise inşaat faaliyeti nedeniyle arsa sahibi yönünden ticari kazanç hükümleri uygulanmayacağı belirtilmiştir.

Kanun maddesinde metrekare büyüklüğünün hesabında, aynı takvim yılı içinde inşasına başlanan, sürdürülen veya tamamlanan birden fazla inşaat işi bulunmaktaysa, bu işlerin tamamının topluca dikkate alınacağı belirtilmiştir. Yine Kanun maddesinde; mezkûr metrekare büyüklüklerini ayrı ayrı veya birlikte, büyükşehir belediyeleri, il veya ilçe sınırları itibarıyla ya da bağımsız bölüm ve müstakil yapının niteliğine veya kullanım amacına göre yarısından az ve iki katından fazla olmamak üzere yeniden belirlemeye Bakanlar Kurulu yetkili olduğu belirtilmiştir. Yine Kanun maddesinin 5. fıkrasında ise metrekare büyüklüğü esas alınarak arsa sahibi açısından ticari faaliyet kapsamına giren inşaat işlerinde arsa sahibi açısından;

1- İnşaatın bitim tarihini takip eden takvim yılı başından itibaren üç takvim yılı içinde taşınmaz satışı yapılmaması halinde, bu sürenin sonunda anılan taşınmazlar inşaatın bitim tarihindeki maliyet bedeli üzerinden iktisap edilmiş sayılır.

# YENİ GELİR VERGİSİ TASARISI VE ÖZEL İNŞAAT İŞLERİ

2- Yapılan son satış işleminden başlayarak üç yıl içinde herhangi bir taşınmaz satışı yapılmaması durumunda, ticari faaliyetin sona erdiği kabul edilerek satışa konu edilmeyen taşınmazlar işletmeden çekilmiş sayılır. Bu hüküm ticari faaliyetine bu süre içerisinde son verenler hakkında da uygulanır. İşletmeden çekilen taşınmazlar, inşaatın bitim tarihindeki maliyet bedeli üzerinden bu tarihte iktisap edilmiş sayılır.

Kanun tasarısında Kanun'un 15. maddesinde özel inşaat işlerinde kazancın tespitine yönelik düzenlemeler yapılmıştır. Özel inşaatlarda kazanç tespitine ilişkin düzenleme maddenin 1. fıkrasında; ***“Özel inşaat işlerinde, inşa edilen veya ettirilen her bir bağımsız bölüm ya da müstakil yapının alıcıya teslim edildiği yıl bunlara ilişkin kâr veya zarar tespit edilir. İnşaatı tamamlanan bağımsız bölüm veya müstakil yapıya ait tapunun devir ve tescil işlemi yapılmamış olsa dahi bağımsız bölümlerin ya da müstakil yapının fiilen alıcının tasarrufuna bırakılması teslim sayılır.”*** şeklinde düzenleme yapılmıştır. Söz konusu düzenleme ile özel inşaat işlerinde vergiyi doğuran olayın bağımsız bölümün alıcıya teslim edildiği yıl doğduğu hüküm altına alınmıştır.



# YENİ GELİR VERGİSİ TASARISI VE ÖZEL İNŞAAT İŞLERİ

Kanun tasarısının 15. maddesinin 6. fıkrasında inşaat faaliyetine tahsis edilen arsanın ticari bir işletmeye dâhil olması halinde arsanın emsal bedeli yerine maliyet bedeli esas alınacağı belirtilmiştir.

Kanun tasarısının 15. maddesinin ikinci fıkrasında ise kat karşılığı inşaat işlerinde arsa sahibine verilen taşınmazların müteahhit defter kayıtlarında oluşan maliyet bedeli, müteahhit yönünden, iktisap edilen arsa payının maliyet bedeli olduğu hüküm altına alınmıştır. Arsa sahibinin iktisap ettiği taşınmazların maliyet bedeli ise arsa sahibinin uhdesinde kalan arsa payının emsal bedeli ile müteahhit defter kayıtlarında oluşan maliyetlerden arsa sahibine verilen taşınmazlara isabet eden tutarın toplamından oluşacağı belirtilmiştir. Söz konusu kanun metninde müteahhit açısından arsa maliyetine ilişkin belirleme müteahhit tarafından arsa sahiplerine verilen taşınmazların defter kayıtlarına göre belirlenen maliyet bedelleri toplamı olduğu belirtilmiştir. Ancak arsa sahibi tarafından elde edilen taşınmazların maliyet bedeli ise arsanın emsal bedeli ile müteahhidin defter kayıtlarına göre belirlenen arsa sahibine verilen taşınmazların maliyet bedelinin toplamından oluşacağı belirtilmiştir.

# YENİ GELİR VERGİSİ TASARISI VE ÖZEL İNŞAAT İŞLERİ

Kanun tasarısının 15. maddesinin üçüncü fıkrasında; kat karşılığı inşaat işleri dışında kalan özel inşaat işlerinde arsa sahibinin arsasını inşaat yapımına tahsis etmesi halinde, arsanın maliyet bedeli olarak inşaatın başladığı tarihteki emsal bedeli esas alınacağı belirtilmiştir. İnşa edilen taşınmazların maliyet bedelinin de arsanın emsal bedeline inşaat dolayısıyla katlanılan maliyet ve giderlerin eklenmesi suretiyle bulunacağı belirtilmiştir.

Kanun tasarısının 15. maddesinde, birden fazla bağımsız bölüm ya da müstakil yapı içeren özel inşaatlarda, hangi bölüm veya yapıya isabet ettiği kesin olarak tespit edilemeyen giderlerin, her bir bölüm veya yapının brüt alanının, inşaatın toplam brüt alanına oranlanması suretiyle dağıtılacağı belirtilmiştir. Yine aynı madde de özel inşaat işleri veya bu işlerin diğer işlerle birlikte yapılması halinde ortak genel giderler ve amortismanların dağıtımının yıllara yayın inşaat ve onarım işlerinde olduğu gibi yapılacağı açıklanmıştır.

Yine Tasarının 15. maddesinin 5. fıkrasında; 14. madde kapsamına giren ve ticari faaliyet sayılan birden fazla işin bulunması veya bu işlerin diğer işlerle birlikte yapılması halinde, her bir inşaat işinin hasılat ve giderlerinin ayrı bir defterde izlenmesi veya aynı defterde ayrı ayrı izlenebilmesine imkan verecek şekilde gösterilmesinin zorunlu olduğu belirtilmiştir.



# NET ALANI 150 M2'NİN ALTINDAKİ KONUTLARDA YENİ KDV UYGULAMASI

Net alanı 150 m<sup>2</sup>'ye kadar olan konut teslimlerinde yeni KDV uygulamasına ilişkin yasal düzenleme, 6322 sayılı Kanunla **15 HAZİRAN 2012** tarihinden geçerli olmak üzere KDV Kanununun 28. maddesinde yapılan değişiklikle yapıldı. Yeni düzenlemede BAKANLAR KURULU'na,

*„İnşaatın yapıldığı arsanın veya konutun vergi değeri ve bulunduğu yeri esas olarak konut teslimleri için KDV oranı belirleme”*

yetkisi verildi.

Bakanlar Kurulu 01.01.2013 tarihli Resmi Gazete'de yayımladığı 2012/4116 sayılı Kararname ile, net alanı 150 m<sup>2</sup>'ye kadar konut teslimlerinde yeni KDV uygulamasının esaslarını belirledi. 2012/4116 sayılı BKK ile, 2007/13033 sayılı BKK'nın 1. maddesine aşağıdaki (6) numaralı fıkra eklendi:

*“(6) (I) sayılı listenin 11. sırasında yer alan net alanı 150 m<sup>2</sup>'ye kadar konutlardan; 10.07.2004 tarihli ve 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu kapsamındaki büyükşehirlerde (16.05.2012 tarihli ve 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun kapsamında rezerv yapı alanı ve riskli alan olarak belirlenen yerler ile riskli yapıların bulunduğu yerler hariç), lüks veya birinci sınıf inşaat olarak yapılan ve*

# NET ALANI 150 M2'NİN ALTINDAKİ KONUTLARDA YENİ KDV UYGULAMASI

*ruhsatın sonradan revize edilip inşaat kalitesinin yükseltilmesi hali de dahil olmak üzere, yapı ruhsatının alındığı tarihte, üzerine yapıldığı arsanın 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun 29. maddesine istinaden tespit edilen arsa birim m2 vergi değeri;*

*a) Beşyüz Türk Lirası ile bin Türk Lirası (bin Türk Lirası hariç) arasında olan konutların tesliminde bu maddenin birinci fıkrasının (c) bendinde belirtilen vergi oranı,*

*b) Bin Türk Lirası ve üzerinde olan konutların tesliminde bu maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen vergi oranı uygulanır.”*

*Aynı Kararnamenin 12/b maddesinde ise, “7. madde hükmünün, yapı ruhsatı 01.01.2013 tarihinden itibaren alınan konut inşaatı projeleri ile kamu kurum ve kuruluşları ile bunların iştirakleri tarafından ihalesi bu tarihten itibaren yapılacak konut inşaatı projelerine ilişkin konut teslimlerine uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe gireceği” karar altına alındı.*



# NET ALANI 150 M2'NİN ALTINDAKİ KONUTLARDA YENİ KDV UYGULAMASI

Net Alanı 150 M2'ye Kadar Konut Teslimlerinde 1 Ocak 2013  
Tarihinde Yürürlüğe Giren Yeni KDV Uygulamasının Esasları

Net alanı 150 m2'ye kadar konut teslimlerinde KDV oranı, konutun;

-5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu kapsamındaki  
büyükşehirlerde,

- Diğer şehirlerde

olup olmamasına göre değişmektedir.

Türkiye'de bugün itibariyle Büyükşehir Belediyesi statüsünde şu 30  
il bulunmaktadır:

Adana, Ankara, Antalya, Aydın, Balıkesir, Bursa, Denizli, Diyarbakır,  
Erzurum, Eskişehir, Gaziantep, Hatay, İstanbul, İzmir, Kahramanmaraş,  
Kayseri, Kocaeli, Konya, Malatya, Manisa, Mardin, Mersin, Muğla, Ordu,  
Sakarya, Samsun, Şanlıurfa, Tekirdağ, Trabzon, Van.

# NET ALANI 150 M2'NİN ALTINDAKİ KONUTLARDA YENİ KDV UYGULAMASI

## 1- Büyükşehirlerde Net Alanı 150 M2'ye Kadar Olan Konut Teslimlerinde Yeni KDV Uygulaması

5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu kapsamındaki büyükşehirlerde bulunan net alanı 150 m2'ye kadar olan konut teslimlerinde **KDV oranı**; konutun,

- **Yapı ruhsatının alındığı tarih,**
- **Yapı ruhsatının alındığı tarihte üzerine yapıldığı arsanın Emlak Vergisi Kanunu'nun 29. maddesine istinaden tespit edilen arsa birim m2 vergi değeri,**
- **İnşaat sınıfı,**
- **6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun kapsamında rezerv yapı alanı ve riskli alan olarak belirlenen yerler ile riskli yapıların bulunduğu yerlerde olup olmamasına bağlı olarak değişmektedir.**



# NET ALANI 150 M2'NİN ALTINDAKİ KONUTLARDA YENİ KDV UYGULAMASI

**a- Yapı ruhsatı 31.12.2012 Tarihinden (Bu Tarih Dahil) Önce Alınan Konut İnşaatı Projeleri ile Kamu Kurum ve Kuruluşları ile Bunların İştirakleri Tarafından İhalesi Bu Tarihe Kadar Yapılan Konut İnşaatı Projelerine İlişkin Konut Teslimleri**

Yeni düzenleme, yapı ruhsatı 01.01.2013 tarihinden itibaren alınan konut inşaatı projeleri için geçerli olduğundan,

- Yapı ruhsatı 31.12.2012 tarihinden (bu tarih dahil) önce alınan konut inşaatı projeleri,

- Kamu kurum ve kuruluşları ile bunların iştirakleri tarafından ihalesi 31.12.2012 tarihine kadar yapılan konut inşaatı projelerine

ilişkin net alanı 150 m2'ye kadar konut teslimleri eski düzenlemeye tabi olacak ve teslimlerinde % 1 oranında KDV hesaplanacaktır. Örneğin, İnşaat ruhsatı 2013 yılından önce alınan konut projeleri kapsamında inşa edilen net alanı 150 m2'ye kadar konutlar 2015 hatta 2016 yılında da teslim edilse % 1 KDV hesaplanacaktır. Aynı durum proje üzerinden ya da kaba inşaat halinde iken alınan konutlar için de geçerli olup, yapı ruhsatı 2013 yılından önce alınmışsa, yine eski KDV uygulaması geçerli olacak, bu alımlarda % 1 KDV hesaplanacaktır.

# NET ALANI 150 M2'NİN ALTINDAKİ KONUTLARDA YENİ KDV UYGULAMASI

**b- Yapı Ruhsatı 01.01.2013 Tarihinden İtibaren Alınan Konut İnşaatı Projeleri İle Kamu Kurum ve Kuruluşları ile Bunların İştirakleri Tarafından İhalesi Bu Tarihten İtibaren Yapılacak Konut İnşaatı Projelerine İlişkin Konut Teslimleri**

Büyükşehir Belediyesi statüsündeki yerlerde bulunan net alanı 150 m<sup>2</sup>'ye kadar konutlardan;

**ba)** Yapı ruhsatı 01.01.2013 tarihinden itibaren alınan,

**bb)** Lüks veya birinci sınıf inşaat olarak yapılan (ruhsatın sonradan revize edilip inşaat kalitesinin yükseltilmesi hali de dahil),

**bc)** Yapı ruhsatının alındığı tarihte, üzerine yapıldığı arsanın Emlak Vergisi Kanunu'na istinaden tespit edilen arsa birim m<sup>2</sup> vergi değeri;

- 499,99 TL.ye (Bu tutar dahil) kadar olan konutların tesliminde % 1,

- 500 TL. ile 999,99 TL. arasında olan konutların tesliminde % 8,

- 1.000 TL. ve üzerinde olan konutların tesliminde ise % 18

KDV hesaplanacaktır.



# NET ALANI 150 M2'NİN ALTINDAKİ KONUTLARDA YENİ KDV UYGULAMASI

Bu uygulama, inşaat devam ederken veya temelden kat irtifakı kurularak yapılan satışlar içinde geçerlidir.

KDV uygulamasında yukarıda belirtilen tüm şartların tümünün gerçekleşmesi esastır. Aksi halde, yeni KDV uygulamasına göre işlem yapılamayacaktır. Örneğin, diğer şartları taşısa dahi, **lüks ve birinci sınıf inşaat olarak yapılmayan konut inşaat projeleri kapsamındaki net alanı 150 m2'ye kadar olan konut teslimlerinde eski uygulama geçerli olacak, % 1 KDV hesaplanacaktır.**

**c- 6306 Sayılı Kanun Kapsamındaki Yerlerde İnşa Edilecek Net Alanı 150 m2'ye Kadar Olan Konut Teslimleri**

Büyükşehir Belediyesi Kanunu kapsamındaki Büyükşehirlerde Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun kapsamında ,

- Rezerv yapı alanı ve riskli alan olarak belirlenen yerler ile
- Riskli yapıların bulunduğu yerlerde

yapılacak konut inşaatı projelerine ilişkin net alanı 150 m2'ye kadar konut teslimleri yeni KDV düzenlemesinin kapsamı dışında bırakılmıştır.

# NET ALANI 150 M2'NİN ALTINDAKİ KONUTLARDA YENİ KDV UYGULAMASI

## 6306 sayılı Kanuna göre;

**Rezerv Yapı Alanı:** Bu Kanun uyarınca gerçekleştirilecek uygulamalarda yeni yerleşim alanı olarak kullanılmak üzere, TOKİ'nin veya İdarenin (*idare, belediye ve mücavir alan sınırları içinde belediyeleri, bu sınırlar dışında il özel idarelerini, büyükşehirlerde büyükşehir belediyelerini ve Bakanlık tarafından yetkilendirilmesi hâlinde büyükşehir belediyesi sınırları içindeki ilçe belediyelerini*) talebine bağlı olarak veya resen, Maliye Bakanlığının uygun görüşü alınarak Bakanlıkça belirlenen alanlar.

**Riskli Alan:** Zemin yapısı veya üzerindeki yapılaşma sebebiyle can ve mal kaybına yol açma riski taşıyan, Bakanlık veya İdare tarafından Afet ve Acil Durum Yönetimi Başkanlığının görüşü de alınarak belirlenen ve Bakanlığın teklifi üzerine Bakanlar Kurulunca kararlaştırılan alan.

**Riskli Yapı:** Riskli alan içinde veya dışında olup ekonomik ömrünü tamamlamış olan ya da yıkılma veya ağır hasar görme riski taşıdığı ilmî ve teknik verilere dayanılarak tespit edilen yapı.



# NET ALANI 150 M2'NİN ALTINDAKİ KONUTLARDA YENİ KDV UYGULAMASI

Dolayısıyla, büyükşehirlerde bulunsa dahi 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun kapsamında rezerv yapı alanı ve riskli alan olarak belirlenen yerler ile riskli yapıların bulunduğu yerlerde yapılacak konut inşaatı projelerine ilişkin net alanı 150 m<sup>2</sup>'ye kadar konut teslimleri yapı ruhsatının alındığı tarihe bakılmaksızın % 1 oranında KDV'ye tabi olacaktır.

Konu hakkında verilen bir özelgede,

*«5216 sayılı Kanun kapsamındaki büyükşehir belediye sınırları içinde bulunan gayrimenkulün tapu kaydında «6306 sayılı Kanun kapsamındaki riskli yapı» şeklinde bir şerh bulunması halinde, burada yapılacak net alanı 150 m<sup>2</sup>'nin altında bulunan konut teslimlerinde arsa birim m<sup>2</sup> vergi değerlerine ve Büyükşehir Belediyesi Kanunu kapsamındaki büyükşehirlerde bulunup bulunmadığına bakılmaksızın % 1 oranında KDV uygulanacaktır.»*

şeklinde açıklama yapılmıştır. (GİB. Ankara VDB.nin 5/9/2013 tarihli ve 84974990.130(28-2013/48)/2851 sayılı özelgesi)

# NET ALANI 150 M2'NİN ALTINDAKİ KONUTLARDA YENİ KDV UYGULAMASI

Uygulamada, bu konuda sıkça karşılaşılan bir konuda 6306 sayılı Kanun kapsamındaki bir binanın kat maliklerinden alınan bedel karşılığı yıkılıp yeniden inşasında uygulanacak KDV oranı ile ilgilidir.

% 1 KDV oranı uygulaması, 6306 sayılı Kanun kapsamındaki yerlerde inşa edilen net alanı 150 m2'nin altındaki konutların satış kapsamındaki teslimlerinde söz konusudur. Ancak, 6306 sayılı Kanun kapsamında olsa dahi bir binanın kat maliklerinden alınan bedel karşılığı yıkılıp yeniden inşa edilmesi olayında ortada bir konut teslimi değil inşaat taahhüt hizmeti söz konusudur.

Dolayısıyla, bu işlem nedeniyle düzenlenecek faturalarda genel oranda (% 18) KDV hesaplanması gerekmektedir.



# NET ALANI 150 M2'NİN ALTINDAKİ KONUTLARDA YENİ KDV UYGULAMASI

## 2- Büyükşehir Statüsünde Olmayan Diğer Şehirlerde Net Alanı 150 m<sup>2</sup>'ye Kadar Konut Teslimlerinde KDV

Yeni düzenleme, Büyükşehir Belediyesi Kanunu kapsamındaki büyükşehirlerde yapı ruhsatı 1 Ocak 2013 tarihinden itibaren alınan net alanı 150 m<sup>2</sup>'ye kadar olan konut teslimleri için geçerlidir.

Dolayısıyla, Büyükşehir Belediyesi statüsünde olmayan diğer şehirlerdeki net alanı 150 m<sup>2</sup>'ye kadar olan konut teslimlerinde eskiden olduğu gibi inşaatın sınıfına ve arsasının emlak vergisi değerine bakılmaksızın % 1 KDV oranı uygulanmasına devam edilecektir.

Yani, bu şehirlerde bulunan veya inşa edilen net alanı 150 m<sup>2</sup>'ye kadar konut tesliminde uygulanan % 1 KDV oranında bir değişiklik söz konusu değildir.

# NET ALANI 150 M2'NİN ALTINDAKİ KONUTLARDA YENİ KDV UYGULAMASI

## 3- Net Alanı 150 m2'ye Kadar İkinci El Konut Teslimlerinde KDV Oranı

Bilindiği üzere, ikinci el konut teslimlerinde KDV, konut;

- Bir işletme aktifine kayıtlı ise,
- İşletmeye dahil olmasa dahi müzayede mahallinde satılırsa,
- Taşınmaz alım satımını devamlı olarak yapan birisi tarafından satılırsa söz konusu olmaktadır.

Bu çerçevede, net alanı 150 m2'ye kadar olan ikinci el konut teslimlerinde uygulanacak KDV oranı, konutun yeni KDV uygulaması kapsamına girip girmemesine göre değişmektedir:

- Yapı ruhsatı 1/1/2013 tarihinden itibaren alınmış olan ve yeni KDV düzenlemesi kapsamına giren ikinci el konut teslimlerinde; üzerine yapıldığı arsanın Emlak Vergisi Kanunu'nun 29. maddesine istinaden tespit edilen arsa birim m2 vergi değeri beşyüz Türk Lirasına kadar (beşyüz Türk Lirası hariç) olanlar % 1, beşyüz Türk Lirası ile bin Türk Lirası (bin Türk Lirası hariç) arasında olanlar için % 8, bin Türk Lirası ve üzerinde olanlar için ise % 18 oranında KDV hesaplanacaktır.



# NET ALANI 150 M2'NİN ALTINDAKİ KONUTLARDA YENİ KDV UYGULAMASI

- 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun kapsamında rezerv yapı alanı ve riskli alan olarak belirlenen yerler ile riskli yapıların bulunduğu yerlerde yapılan konut inşaatı projelerine ilişkin net alanı 150 m<sup>2</sup>'ye kadar olan ikinci el konut teslimlerinde ise % 1 oranında KDV hesaplanacaktır.

- Yapı ruhsatı 31/12/2012 tarihinden önce alınmış olan net alanı 150 m<sup>2</sup>'ye kadar olan ikinci el konut teslimlerinde % 1 oranında KDV hesaplanacaktır.

## **4- Net Alanı 150 m<sup>2</sup> ve Üzeri Konut Teslimlerinde KDV Oranı Aynı, % 18**

Yeni düzenleme net alanı 150 m<sup>2</sup>'nin altındaki konutlara yönelik olarak yapılmış olup, net alanı 150 m<sup>2</sup> ve üzeri konutların KDV oranında herhangi bir değişiklik söz konusu değildir. Bu konutların teslimi önceden olduğu gibi % 18 oranında KDV'ye tabi olacaktır.

# NET ALANI 150 M2'NİN ALTINDAKİ KONUTLARDA YENİ KDV UYGULAMASI

**5- Emlak Vergi Değerleri İle Fiili (Gerçek) Alış Bedelleri Birbirinden Farklı İse, Projeye Uygulanacak KDV Oranının Tespitinde Hangi Değer Esas Alınacak?**

Uygulamada müteahhitlerce satın alınan arsaların yapı ruhsatlarının alındığı tarihteki emlak vergi değerleri ile fiili (gerçek) alış bedelleri birbirinden önemli ölçüde farklılaşabilmektedir. **Örneğin;** Büyükşehir belediyesi kapsamında olan Ordu'da Müteahhit (A) tarafından 01.01.2015 tarihinde satın alınan 1.000 metrekare arsa için yapı ruhsatının alındığı 01.02.2015 tarihinde belirlenen emlak vergi değerinin 400.000,00-TL olduğunu, ancak müteahhidin söz konusu arsayı 1.500.000,00-TL'ye satın aldığını ve söz konusu arsa üzerinde net alanı 100 metrekare olan toplam 50 daire inşa edileceğini varsayalım.

- Emlak vergi değeri esas alındığında  $400.000,00 \text{ TL} / 1.000\text{m}^2 = 400,00 \text{ TL}$
- Gerçek değeri esas alındığında  $1.500.000,00 \text{ TL} / 1.000\text{m}^2 = 1.500,00 \text{ TL}$



# NET ALANI 150 M2'NİN ALTINDAKİ KONUTLARDA YENİ KDV UYGULAMASI

Mükellef tarafından inşa edilen konutların üzerine yapıldığı arsanın gerçek birim metrekare değeri olan 1.500,00-TL dikkate alınırsa söz konusu konutların teslimi % 18 oranında KDV'ye tabi olacak iken, birim metrekare emlak vergi değeri olan 400,00-TL dikkate alındığında %1 oranında KDV'ye tabi olacaktır.

Kararnamede, “yapı ruhsatının alındığı tarihte, üzerine yapıldığı arsanın 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun 29. maddesine istinaden tespit edilen arsa birim m2 vergi değeri”nin baz alınacağı özellikle belirtildiğinden, KDV oranlarının tespitinde fiili (gerçek) alış bedellerinin değil, yapı ruhsatının alındığı tarihte geçerli olan emlak vergi değerinin esas alınması gerekmektedir. Dolayısıyla, örneğimizdeki dairelere % 1 KDV uygulanacaktır.

# NET ALANI 150 M2'NİN ALTINDAKİ KONUTLARDA YENİ KDV UYGULAMASI

## 6- Yeni Düzenlemenin Değerlendirilmesi

Yeni düzenleme yapılmasının iki nedeni bulunmaktadır:

- **Birincisi**, özellikle büyükşehirlerde oluşan rantın vergilendirilmesi,
- **İkincisi ise**, net alanı 150 metrekareye kadar olan konut teslimleri nedeniyle yapılan KDV iadeleridir. Ki bu iadeler son yıllarda büyük tutarlara ulaşmıştır.

Her iki neden için de bazı önlemlerin alınması bir zaruret haline gelmiş olabilir! Ancak, Kanunun ana ilkelerinden sapılmamalı ve buna uygun hareket edilmelidir.

Net alanı 150 m<sup>2</sup>'ye kadar olan konut teslimlerinde KDV oranını etkileyen husus, konutun Büyükşehir Belediyesi Kanunu kapsamındaki büyükşehirlerde lüks ve birinci sınıf inşaat olarak inşa edilmesidir. **Büyükşehir Belediyesi statüsünde olmayan ancak, üzerine yapıldığı arsanın değeri ve satış bedeli daha yüksek olan konutlar lüks konut sayılmayacak mı? Bunlara % 1 KDV oranı uygulanması doğru mu? Lüks ve birinci sınıf inşaatların yüksek oranlı KDV'ye tabi tutulması, inşaat sektörünü daha alt sınıflardaki inşaat yapımına yönlendirebilir mi? Bu durum, olası bir deprem felaketinin gündemde olduğu ülkemiz açısından sakınca yaratabilir mi?**



# NET ALANI 150 M2'NİN ALTINDAKİ KONUTLARDA YENİ KDV UYGULAMASI

Emlak vergisi bakımından arsanın birim m<sup>2</sup> vergi değeri tespitine karşı açılacak davalar, bundan sonra doğrudan KDV oranını da etkileyecektir. Bu şekilde, son yıllarda emlak vergisi uygulaması bakımından çok sık yaşanan sıkıntılar, KDV uygulamasına da yansımayaacaktır. Özellikle bu husus göz ardı edilmemelidir. Bize göre, yukarıda belirtilen sakıncalar dışında anılan BKK'da bazı değişiklikler yapılması gerekmektedir.

## **a) Arsa Değeri ve Emsal Yönünden**

Yukarıda da belirtildiği üzere, arsaların emlak vergisi değeri, konutlara uygulanacak KDV oranının tespiti bakımından önem taşımaktadır. Ancak, arsalar yapılacak inşaatlarda, “emsal olayı” da çok önemlidir. Aynı büyüklükteki arsalardan birine 10, diğerine 30 daire (ikisinde de 100'er m<sup>2</sup>'lik daireler) yapılabiliyor. Örneğin 1.000 m<sup>2</sup>'lik bir arsada 0,5, 1, 2 veya 5 emsal, o arsa üzerine yapılacak inşaat m<sup>2</sup>'sini yakından ilgilendiriyor. Aynı sokakta veya caddede “arsa emlak vergisi m<sup>2</sup> değeri” aynı ama üzerine yapılacak inşaat yönünden, farklı emsaller oluyor. Kararnamede emsal olayı dikkate alınmamıştır. Dolayısıyla, Kararnamede emsal olayına da açıklık getirilmesinde fayda olduğunu düşünüyoruz.

# NET ALANI 150 M2'NİN ALTINDAKİ KONUTLARDA YENİ KDV UYGULAMASI

## **b) Lüks ve Birinci Sınıf İnşaat Tespitinde 30 Yıl Önceki Mevzuata Tabi Tutma Sıkıntılara Neden Olacak**

Çevre ve Şehircilik Bakanlığı, her yıl inşaat sınıflarına göre “**yapı yaklaşık birim maliyetleri**”ni yayınlamaktadır. Nitekim, 2015 yılı birim maliyetleri 19/3/2015 tarihli ve 29300 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan Mimarlık ve Mühendislik Hizmet Bedellerinin Hesabında Kullanılacak 2015 Yılı Yapı Yaklaşık Birim Maliyetleri Hakkında Tebliğ ile belirlenmiştir.

Söz konusu Tebliğde yapılar 5 sınıfa ayrılmış, konutlar III ve IV gruplarda sınıflandırılmış, ancak lüks sınıf adı altında bir sınıflamaya yer verilmemiştir. **Birinci sınıfta ise; kümesler, barakalar, gölgelikler, çardaklar bulunmaktadır.** Belediyeler tarafından verilen tüm ruhsatlar bu Tebliğdeki sınıflamaya göre verilmekte ve tabi oldukları sınıf belirtilmektedir.



# NET ALANI 150 M2'NİN ALTINDAKİ KONUTLARDA YENİ KDV UYGULAMASI

Maliye Bakanlığı ise, inşaat sınıflarının 15.12.1982 tarihli ve 17899 sayılı Resmi Gazete'de yayımladığı «**Bina İnşaat Sınıflarının Tespitine Dair Cetvel**»'e göre yapılması gerektiği görüşündedir. Bu cetvele baktığımızda;

- **Lüks İnşaat:** **Dış duvarlar:** mermer, çini, bakır kaplamalı, **Çatı örtüsü:** Bakır ve kurşun kaplamalı, ısı yalıtımlı, **Tavan:** İki den fazla odası gizli ışıklandırma, ses tecritli asma tavan (sert ağaç, alüminyum, alçı vb.), **İç duvarlar:** İki den fazla odası ısı ve ses yalıtımlı, sert ağaç kaplama, **Taban (döşeme):** İki den fazla odası mermer ve benzeri tabii taş, ahşap parke, halı kaplamalı.

- **Birinci Sınıf İnşaat:** **Dış duvarlar:** Tabii (troverten vb.) ve suni taş, kaliteli ahşap ve metal kaplamalı, **Çatı örtüsü:** ısı yalıtımlı ve alüminyum kaplamalı çatı, **Tavan:** Püskürtme sıvalı, 1 veya 2 odası ahşap kaplama veya düz alçı sıvalı. **İç duvarlar:** İki den fazla odası yağlı boya, yıkanır kağıt vb. madde ile kaplama vs.

Şeklinde tanımlanmaktadır.

# NET ALANI 150 M2'NİN ALTINDAKİ KONUTLARDA YENİ KDV UYGULAMASI

Görüldüğü gibi, Çevre ve Şehircilik Bakanlığı'nın Tebliğindeki inşaat sınıfları ile Maliye Bakanlığı'nın esas alınmasını istediği Cetveldeki inşaat sınıfları birbirlerinden oldukça farklıdır. Maliye Bakanlığı'nın esas alınmasını istediği Cetveldeki inşaat sınıfları, 30 yıl önceki malzemeler, teknoloji, inşaat kalitesi vs. esas alınarak belirlenmiştir. Türkiye'de ve dünyada inşaat yapımında ve kalitesinde her şey o kadar değişti ki, 1982 yılı tanımını 2015'de uygulamak, hatta bulmak mümkün değil.

Şu an için KDV oranı yönünden Çevre ve Şehircilik Bakanlığı Tebliğine göre alınan inşaat ruhsatlarındaki inşaat sınıfları yeterli olmayacak, Maliye Bakanlığı'nın istediği inşaat sınıflarının ayrıca tespit ettirilmesi gerekecektir.

Dolayısıyla, inşaat sınıflarının Çevre ve Şehircilik Bakanlığı Tebliğine göre yapılması gerektiği yönünde bir düzeltme yapılması ihtiyacı bulunmaktadır.



# NET ALANI 150 M2'NİN ALTINDAKİ KONUTLARDA YENİ KDV UYGULAMASI

## **c) Kararnamede Dilimlerin Otomatik Artmasını Sağlayacak Mekanizma Unutulmuş, Bu Eksiklik Giderilmeli, KDV Oran Tarifesi Her Yıl Artırılmalı**

Yeni KDV uygulamasında KDV oranları, arsanın m2 emlak vergisi değerine göre tespit edilmiştir. Emlak vergi değeri 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu gereğince dört yılda bir defa takdir edilmekte ve bu değer mükellefiyetin başlangıç yılını takip eden yıldan itibaren her yıl, bir önceki yıl vergi değerinin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca aynı yıl için tespit edilen yeniden değerlendirme oranının yarısı nispetinde artırılması suretiyle bulunmaktadır. Ancak, arsa m2 emlak vergisi değerleri emlak vergisi yönünden devamlı olarak artırıldığı halde, Kararnamede hüküm bulunmaması nedeniyle KDV oranlarını belirleyen emlak vergisi değer dilimlerinde herhangi bir artış olmamaktadır. Bu ise düşük oranlı KDV uygulamasını yakında imkansız hale getirecektir. Bu nedenle, Kararnamedeki söz konusu eksiklik giderilerek, dilimlerde otomatik artış sağlanmalıdır. Örneğin, yeniden değerlendirme oranına bağlanabilir.

# 150 M2'LİK NET ALANIN HESABINDA SON DURUM

## 1) MALİYE BAKANLIĞI'NIN DÜZENLEMESİ

Maliye Bakanlığı net alan hesabını KDV Genel Uygulama Tebliği'nde yapmıştır. Buna göre, **net alan** deyimini "*konut içerisinde duvarlar arasında kalan temiz alan*" olarak tanımlanan faydalı alanı ifade etmektedir. Plan ve proje gereği konut dışında bir amaçla kullanılacak bölümleri de ihtiva eden inşaatlarda indirimli oran sadece konut olarak kullanılacak bölümlere uygulanır.

Net alanın hesaplanması konusunda aşağıdaki şekilde hareket edilir:

a) Balkon, kömürlük, garaj, asansör boşluğu ve benzeri yerler, konutlardan ayrı olarak kullanılmaları mümkün olmadığından prensip olarak net alan hesabına dahildir.

b) Faydalı alan genel olarak duvar yüzlerinde 2,5 cm sıva bulunduğu kabul edilerek, proje üzerinde gösterilmiş bulunan kaba yapı boyutlarının her birinden 5'er cm. düşülmek suretiyle hesaplanır. Ancak;

-Konutlarda kapı ve pencere şeritleri, duman ve çöp bacası çıkıntıları, ışıklıklar ve hava bacaları,



# 150 M2'LİK NET ALANIN HESABINDA SON DURUM

- Karkas binalardaki kolonların duvarlardan taşan dışları,
  - Bir konuttaki balkonların veya arsa zemininden 0,75 m.den yüksek terasların toplamının 2 m<sup>2</sup>'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,
  - İki 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 m<sup>2</sup>'den büyük olmamak üzere yapılan kömürlük veya depo,**
  - Kalorifer dairesi, yakıt deposu, sığınak, kapıcı dairesi, müşterek hizmete ayrılan depo, çamaşırılık,
  - Bina içindeki garajlar ile bina dışında konut başına 18 m<sup>2</sup>'den büyük olmamak üzere yapılan garajlar,**
- faydalı alan dışındadır. Bina dışındaki kömürlük ve depoların 4 m<sup>2</sup>'yi, garajların 18 m<sup>2</sup>'yi aşan kısmı, ait oldukları konutun faydalı alanına dahil edilirler.

# 150 M2'LİK NET ALANIN HESABINDA SON DURUM

- Bloklar arası mesafeler içindeki sosyal alanlar altında kalan otoparkların bina içerisinde yapılan garaj olarak değerlendirilmesi ve faydalı alana dahil edilmemesi gerekir. (MB.nin 30/06/2011 tarihli ve 65722 sayılı özelgesi).
- Akıllı bina projelerinde dairelere paylaştırılarak her kata yapılacak elektrik ve tesisat odaları, faydalı alan dışında değerlendirilecek olup konutlara ilişkin faydalı alanın tespitinde dikkate alınmasına gerek bulunmamaktadır. (GİB İzmir VDB.nin 19/4/2013 tarihli ve 21152195-130-242 sayılı özelgesi)
- Çok katlı binalarda yapılan son katlardaki dubleks daire olarak tabir edilen konutların faydalı alanının hesaplanmasında, bu konutların tamamen açık alan niteliğinde olan teras kısmının hesaplamaya dahil edilmemesi gerekir. (MB.nin 14/7/2008 tarihli ve 55/5528-2591/70791 sayılı Özelgesi)



# 150 M2'LİK NET ALANIN HESABINDA SON DURUM

- Bir konuttaki balkonların 2 m2'si faydalı alan dışında olduğundan, projede yer alan çatı teraslarının (çok katlı binalarda yapılan çekme katların etrafında kalan ve tavanı olmayan gökyüzüne açık olan terasların) bir konuta ait olması halinde 2 m2'si, herhangi bir konuta ait olmaması halinde ise tamamı faydalı alan dışında değerlendirilecektir. (MB.nin 3/5/2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.29-1525 sayılı özelgesi)
- Tek katlı olarak yapılacak olan konutlarda müşterek kullanım söz konusu olmadığından, bu konutların büyüklüğü hesaplanırken kömürlük, depo, kalorifer deposu, sığınak, kapıcı ve kalorifer dairesi, çamaşırılık ve garaj gibi yerlerinde faydalı alan içerisinde değerlendirilmesi ve 150 m2'lik net alanın hesabında dikkate alınması gerekir. Bu kapsamda, garaj, mekanik oda ve pergoleye ait alanları 150 m2'lik net alanın hesabında dikkate alınacaktır. (GİB. İstanbul VDB.nin 3/12/2012 tarihli ve 39044742-130 sayılı özelgesi)

# 150 M2'LİK NET ALANIN HESABINDA SON DURUM

- İnşa edilecek konutlarda yer alacak olan fransız balkonun istisna olan (2 m<sup>2</sup>)'si düşüldükten sonra kalan kısmı faydalı alan kapsamında meskenin net kullanım alanına dahil edilecektir. Ancak, çok katlı mesken inşaatında imar yasası gereğince bulunması zorunlu olan yangın merdiveni ve bu merdivene meskenlerden ulaşmayı sağlayan yangın kaçış koridoru ise faydalı alan dışında olduğundan, net kullanım alanına dahil edilmeyecektir. (GİB. Adana VDB.nin 7/9/2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.01.16.02-2011-2694-KDV-92 sayılı özelgesi)
- İki katlı bir evin **iki katı da ayrı ayrı kullanılabilir yapıda ise**, 150 m<sup>2</sup>'lik net alanın hesabında her kat ayrı ayrı, her **iki kat birbirini tamamlayıcı ve birbirine bağlı ise** 150 m<sup>2</sup>'lik net alanın hesabında (dubleks dairelerde olduğu gibi) iki katın toplam alanı dikkate alınacaktır.
- Bahçeli konut satışlarında 150 m<sup>2</sup>'lik alanın hesabında 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.



## 150 M2'LİK NET ALANIN HESABINDA SON DURUM

### 2) ÇEVRE VE ŞEHİRCİLİK BAKANLIĞI'NIN DÜZENLEMESİ

Bağımsız bölüm net alanına ilişkin düzenleme Çevre ve Şehircilik Bakanlığı tarafından Planlı Alanlar Tip İmar Yönetmeliği'nin 16. maddesine 01.06.2013 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere eklenen 41 numaralı bent hükmü ile hayata geçirilmiş olup, 01.06.2013 tarihinden itibaren konutlarda 150 m<sup>2</sup>'lik net alan hesabı bu yeni düzenlemeye göre yapılmaktadır. Söz konusu bent hükmü aynen aşağıdadır:

- **“41. Bağımsız Bölüm Net Alanı: Bağımsız bölüm içerisindeki kapalı olup duvarlar arasında kalan net alandır. Bu alana; kapı ve pencere eşikleri, 2.5 cm'i geçmemek koşuluyla sıva payları, kolonlar, duman, çöp, atık, tesisat ve hava bacaları ile ışıklıklar, bağımsız bölüm içindeki asansör ve galeri boşlukları, tesisat odası, merdivenlerin altlarında 1.80 m. yüksekliğinden az olan yerler, tek bağımsız bölümlü müstakil binalarda bağımsız bölüm içindeki otopark, sığınak, odunluk, kömürlük, hidrofor ve arıtma tesisi alanı, su ve yakıt deposu ve kazan dairesi dahil edilmez. Açık çıkmalar, balkonlar, zemin, çatı ve kat terasları, kat ve çatı bahçeleri gibi en az bir cephesi açık olan mekanlar ile aynı katta veya farklı katta olup bağımsız bölümün eklentisi olan mekanlar ile ortak**

## 150 M2'LİK NET ALANIN HESABINDA SON DURUM

alanlar bağımsız bölüm net alanı içinde değerlendirilmez. Bağımsız bölümün içten bağlantılı olarak çatı araları dahil birden fazla katta yer alan mekanlardan oluşması halinde bu katlardaki bağımsız bölüme ait alanlar birlikte değerlendirilerek bağımsız bölüm net alanı bulunur.”

### 3) PLANLI ALANLAR TİP İMAR YÖNETMELİĞİ'NDEKİ DÜZENLEMENİN MALİYE BAKANLIĞI DÜZENLEMESİNDEN FARKI

**Çevre ve Şehircilik Bakanlığı** 01.06.2013 tarihinden itibaren söz konusu Yönetmeliğin 16. maddesinde yaptığı yeni düzenlemeyle, konutlarda net alan hesabını tamamen değiştirmiş, **KDV Tebliği uyarınca net alan hesabına dahil edilen bir çok alanı (Balkon, teras kat, otopark, kat ve çatı bahçesi, kömürlük, depo vb.), net alan hesabının dışına çıkarmıştır.**

Yeni hesaplama yöntemi, KDV Tebliği'ndeki hesaplama şekline göre net alanı 150 m<sup>2</sup>'nin üzerinde olan birçok konutun net alanının 150 m<sup>2</sup>'nin altında kalması sonucunu doğurmakta, konutlara uygulanacak KDV oranını da % 18'den % 1 veya 8'e indirmektedir.

#### **Planlı Alanlar Tip İmar Yönetmeliği'ne göre;**

- Bağımsız bölüm net alanı; bağımsız bölüm içerisindeki kapalı olup duvarlar arasında kalan net alandır.



## 150 M2'LİK NET ALANIN HESABINDA SON DURUM

- Bu alana; kapı ve pencere eşikleri, 2.5 cm'yi geçmemek koşuluyla sıva payları, kolonlar, duman, çöp, atık, tesisat ve hava bacaları ile ışıklıklar, bağımsız bölüm içindeki asansör ve galeri boşlukları, tesisat odası, merdivenlerin altlarında 1.80 m. yüksekliğinden az olan yerler, tek bağımsız bölümlü müstakil binalarda bağımsız bölüm içindeki otopark, sığınak, odunluk, kömürlük, hidrofor ve arıtma tesisi alanı, su ve yakıt deposu ve kazan dairesi dâhil edilmemektedir. - Açık çıkmalar, balkonlar, zemin, çatı ve kat terasları, kat ve çatı bahçeleri gibi en az bir cephesi açık olan mekânlar ile aynı katta veya farklı katta olup bağımsız bölümün eklentisi olan mekânlar (depo ve kömürlük gibi), otoparklar ile ortak alanlar bağımsız bölüm net alanı içinde değerlendirilmemektedir.
- Genel giriş, merdiven, sahanlıklar ve asansör boşlukları net alan hesabına dahil edilmemektedir.
- Fransız balkonlar ve teraslar konut net alanının hesabında dikkate alınmamaktadır.

# 150 M2'LİK NET ALANIN HESABINDA SON DURUM

**2) DANIŞTAY KDV UYGULAMA GENEL TEBLİĞİ'NİN NET ALAN HESABI İLE İLGİLİ BÖLÜMÜNÜN YÜRÜRLÜĞÜNÜ DURDURDU, BUNA YAPILAN İTİRAZI REDDETTİ**

Konutlarda 150 m<sup>2</sup>'lik net alan hesabı;

- Uygulanacak KDV oranının tespiti ve
- KDV iadesi talep edilip edilemeyeceği

yönünden büyük önem taşımaktadır. Çünkü, net alanı 150 m<sup>2</sup>'nin altında kalan konut teslimleri indirimli oranda (% 1, % 8) KDV'ye tabi olduğundan, bu konutların inşası nedeniyle yüklenilip indirilemeyen KDV'ler, KDV Kanunu' nun 29/2. maddesine göre müteahhitlere nakden veya mahsuben iade edilmektedir. Konutlardaki indirimli KDV oranı uygulaması alıcılara % 7 ila 17 arasında bir fiyat avantajı, müteahhitlere ise KDV iadesi ile indirimli orandan kaynaklanan fiyat avantajı nedeniyle daha fazla konut satma imkanı sağlamaktadır.



# 150 M2'LİK NET ALANIN HESABINDA SON DURUM

Konutlardaki indirimli KDV oranı uygulamasında öteden beri süre gelen en önemli problem, 150 m<sup>2</sup>'lik net alanın hesabına ilişkindir. Bunun nedeni ise, bu konuda yetkili iki merci olan Maliye Bakanlığı ile Çevre ve Şehircilik Bakanlığının 150 m<sup>2</sup>'lik net alan hesabının birbirinden farklı olmasından kaynaklanmaktadır.

Her iki Bakanlığın bu konuda iki farklı ve birbirine zıt “**net alan**” düzenlemesi bulunmaktadır. Maliye Bakanlığının 30 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nde yer alan ve daha sonra tüm KDV Tebliğlerini yürürlükten kaldıran birleştirilmiş KDV Genel Uygulama Tebliği'ne aynen aktarılan net alan hesabı, yaklaşık 47 yıl önce yayımlanan Halk Konutu Standartları ile 3 Seri No.lu Konut İnşaatı ve Yatırımlarda Vergi, Resim, Harç Muafiyet ve İstisnası Genel Tebliği'ne dayanmaktadır.

Her iki düzenleme de bugün güncel ve yürürlükte değildir. Çevre ve Şehircilik Bakanlığının net alan hesabı ise Planlı Alanlar Tip İmar Yönetmeliği'nin 16/41. maddesinde yer almakta olup, uygulama bu bent hükmünde belirtilen açıklamalar çerçevesinde yürütülmektedir.

# 150 M2'LİK NET ALANIN HESABINDA SON DURUM

Ancak, Maliye Bakanlığı'nın Planlı Alanlar Tip İmar Yönetmeliği'ni değil de, güncelliğini ve geçerliliğini yitirmiş olan Halk Konutu Standartları'nı esas alan düzenlemesinde ısrar etmesi, uygulamada 150 m<sup>2</sup>'lik net alan hesabı konusunda yaşanan tereddütleri yinelemiş, müteahhitleri geçmişten bugüne yaşadıkları bir ikilemeyle yine baş başa bırakmıştır. Aslında birleştirilmiş KDV Tebliği'nin Gelir İdaresi Başkanlığı web sayfasında yayımlanan taslak şeklinde, net alan hesabının Planlı Alanlar Tip İmar Yönetmeliği'ne göre yapılacağı hususunda açıklamalara yer verilmiş, fakat Tebliğin Resmi Gazete'de yayımlanan son şeklinde bilinmeyen bir nedenle bu açıklamalar çıkarılmış, yerine önceki düzenleme aynen konulmuştur. Bu durum ise, net alan hesabı konusunda yaşanan sorunun aynen devam etmesine neden olmuştur.

İnşaat sektörünün önde gelen şirketlerinin üye olduğu bir dernek tarafından Maliye Bakanlığı düzenlemesinin Yönetmeliğe aykırı olduğu gerekçesiyle, KDV Tebliği'nin ilgili bölümünün yürürlüğünün durdurulması ve iptali için dava açıldı. Danıştay 4. Dairesi, inşaat sektörünün talebini haklı bularak, Tebliğin ilgili bölümünün yürürlüğünü durdurdu.



# 150 M2'LİK NET ALANIN HESABINDA SON DURUM

Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 10.12.2014 tarih ve E.2014/4835 sayılı yürütmeyi durdurma kararının özeti şu şekildedir:

**“KDV oranlarının belirlendiği Kararnamede, karar kapsamındaki mal ve hizmetleri tanımlamaya Maliye Bakanlığı yetkili kılınmış ise de, davalı idarenin düzenleme yetkisinin yasada ve kararnamenin uygulanması ve açık yetki verilmesi durumunda usule ilişkin hususları belirlemeyle sınırlı olmalı, KDV oranı Bakanlar Kurulu Kararı ile % 1'e indirilen mal ve hizmetlerin tanım ve kapsamı, genel hukuk kuralları içinde ve genel kabul gören uygulamalarda belirlendiği şekilde ele alınmalıdır. Net alanı 150 m<sup>2</sup>'ye kadar olan konutun tanımlanmasında, bu konuda teknik düzeyde düzenleme ve tanımlama yetkisi ve yeterliliği bulunan Çevre ve Şehircilik Bakanlığı tarafından yayımlanan Planlı Alanlar Tip İmar Yönetmeliği'nin dikkate alınması gerekir. Bu hususta teknik bilgi ve uzmanlığı olmadığı görülen Maliye Bakanlığı'na KDV oranlarının belirlendiği Kararnameyle her ne kadar tanımlama yetkisi verilmişse de, bu yetki sınırsız olmayıp uzman kuruluşlardan görüş alınması veya bu**

# 150 M2'LİK NET ALANIN HESABINDA SON DURUM

konuda teknik düzeyde düzenleme ve tanımlama yetkisi bulunan kurumların düzenlemelerinden yararlanılması “İdarelerin takdir yetkilerine giren işlemleri tesis ederken mutlak ve sınırsız hareket edemeyeceklerine ilişkin idare hukuku ilkesi”nin bir gereği olup, bu ilkeye aykırı düşen dava konusu düzenlemede hukuki uyarlık görülmemiştir.”

## Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, Maliye Bakanlığı'nın Konutlarda Net Alan Hesabıyla İlgili Olarak Danıştay 4. Dairesi Tarafından Verilen Yürütmeyi Durdurma Kararına Karşı Yaptığı İtirazı Reddetti!

Maliye Bakanlığı, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'na itiraz başvurusunda bulunarak, KDV Genel Uygulama Tebliği'nde yer alan düzenlemesinin Kanuna uygun olduğunu savunmuş ve Danıştay 4. Dairesi tarafından verilen yürütmeyi durdurma kararının kaldırılmasını talep etmiştir.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu ise, 25.3.2015 tarihli ve YD. İtiraz No:2015/5 sayılı Kararı ile, Maliye Bakanlığı'nın yürütmenin durdurulması kararına karşı itiraz dilekçesinde ileri sürdüğü iddiaları, kararın kaldırılmasını gerektirecek nitelikte bulmayarak, itiraz talebini reddetmiştir.



# 150 M2'LİK NET ALANIN HESABINDA SON DURUM

## Peki Şimdi Ne Olacak?

Kişisel görüşümüz, Maliye Bakanlığı'nın Planlı Alanlar Tip İmar Yönetmeliği'ndeki düzenlemeye uyma konusunda daha önce oluşan olumlu iradesini dikkate alarak, mevcut görüşünden vazgeçip, net alan hesabının Planlı Alanlar Tip İmar Yönetmeliği'ne göre yapılması gerektiği konusunda yeni düzenleme yapması gerektiği doğrultusundadır. Çünkü, net alan hesabı teknik bir konu olup, bu husustaki yetki Çevre ve Şehircilik Bakanlığı'nda bulunmaktadır. Bu nedenle, Maliye Bakanlığı'nın güncelliğini yitirmiş düzenlemesinde ısrar etmemesi gerektiği görüşünderiz.

Ancak, Maliye Bakanlığı yetkilileri bu konuda yeni bir düzenleme yapmak için Danıştay'ın esastan vereceği kararı beklediklerini ifade etmektedirler. Danıştay'ın bir an evvel bu konuyla ilgili esastan vereceği karar, sektörü rahatlatmasının yanında uygulamada oluşan boşluğu da giderecektir. Yaptığımız görüşmelerde, bu konudaki Kararın 2016 yılının ilk 3 ayı içerisinde verileceği belirtilmiştir.

# OFİS VE HOME OFİS'İ KONUT OLARAK SAT ÜSTE KDV İADESİ AL BİTTİ Mİ?

Konut ve işyeri satışlarına uygulanacak KDV oranı, öteden bu yana tapu kayıtları esas alınarak tespit edilip, net alanı 150 m<sup>2</sup>'ye kadar konut teslimlerinde % 1, işyeri teslimlerinde ise % 18 oranında KDV uygulanmakta iken, Maliye Bakanlığı ezber bozan bir görüş değişikliğine giderek, uzun yıllardan bu yana süregelen uygulamasını değiştirmiş, 60 Sıra No.lu KDV Sirküleri'nde, uygulanacak KDV oranının **taşınmazların yapı ruhsatı ile tapu kayıtlarında ne şekilde gösterildiğinden çok, fiilen ne amaçla kullanıldığı/kullanılacağı hususuna bakılarak tespit edileceğini** açıklamıştır.

Yapılan bu düzenleme, yapı ruhsatı veya tapuda rezidans, işyeri, büro olarak gösterilen net alanı 150 m<sup>2</sup>'ye kadar olan taşınmazların fiilen konut olarak satıldığı durumlarda, satışların indirimli oranda (% 1) KDV'ye tabi olması ve bu satışlar nedeniyle yüklenilip indirim konusu yapılamayan KDV'lerin, KDV Kanunu'nun 29/2. maddesine göre nakden veya mahsuben iade olarak talep edilebilmesi sonucunu doğurmuştur. Böylece, inşaat şirketleri başta olmak üzere müteahhitler, yap-satçı'lar hiç hesapta yokken, büro ve işyerlerini konut olarak % 1 KDV'yle satma ve üstüne KDV iadesi alma hakkı kazanmışlardır. Bu kapsamda bugüne kadar çok sayıda nakden veya mahsuben KDV iadesi yapılmıştır.



# OFİS VE HOME OFİS'İ KONUT OLARAK SAT ÜSTE KDV İADESİ AL BİTTİ Mİ?

Uygulama bu şekilde devam ederken, Maliye Bakanlığı herhangi bir mevzuat değişikliği olmamasına rağmen 2015 yılı başından itibaren verdiği özelgelerde yukarıda belirtilen görüşünden vazgeçerek, yapı ruhsatı veya tapuda rezidans, işyeri, büro olarak gösterilen net alanı 150 m<sup>2</sup>'ye kadar olan taşınmazların fiilen konut olarak satılsa dahi, bu satışların işyeri veya büro satışı olarak değerlendirileceğini ve % 18 oranında KDV hesaplanacağını açıklamıştır. Verilen bu özelgeler, Maliye Bakanlığı'nın söz konusu uygulamadan vazgeçtiğini/vazgeçme eğilimine girdiğini göstermektedir.

Bu çerçevede verilen son tarihli bazı özelgelerin özetleri ise aşağıdadır:

**“Şirketiniz tarafından Bornova 2. Bölge ... parselde bulunan 3616 m<sup>2</sup> büyüklüğündeki “Konut Dışı Kentsel Çalışma Alanı”nda bulunan arsa üzerine yapılacak taşınmazların her ne kadar konut olarak teslim edileceği beyan edilmiş olsa da;**

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

# OFİS VE HOME OFİS'İ KONUT OLARAK SAT ÜSTE KDV İADESİ AL BİTTİ Mİ?

- Söz konusu taşınmazların fiili durumda işyeri olarak kullanılabileceği, 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.”(MB. GİB. İzmir VDB'nin, 08.04.2015 tarih ve 21152195-35-02-174 sayılı Özelgesi)

“Ortaklığınız tarafından 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 kullanılabileceği, verilen inşaat ruhsatının da bu taşınmazların işyeri olarak kullanılmasını mümkün kıldığı,



# OFİS VE HOME OFİS'İ KONUT OLARAK SAT ÜSTE KDV İADESİ AL BİTTİ Mİ?

- Söz konusu taşınmazların işyeri olarak kullanılmak üzere satın alınabileceği

hususları dikkate alındığında, söz konusu taşınmaz teslimlerinin % 18 oranında KDV'ye tabi tutulması gerekmektedir.”(MB. GİB. Sivas Defterdarlığı'nın, 16.03.2015 tarih ve 67630374-130[2014-41]-1 sayılı Özelgesi)

**Bize göre, Maliye Bakanlığı'nın görüş değiştirmesinin nedeni, artan KDV iade talepleri ve olayı somutlaştıramamasıdır.**

Tapuda konut olarak gözükmekle beraber **fiilen işyeri**, işyeri olarak gözükmekle beraber **fiilen konut** olarak kullanılan taşınmazların satışında da, fiili kullanımın esas alınması ve buna göre vergileme yapılması Vergi Usul Kanunu'nun 3/B maddesi hükmünün de bir gereğidir. Bu madde hükmüne göre, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Dolayısıyla, Maliye Bakanlığı'nın KDV oranının, taşınmazların fiili kullanım durumuna bakılarak tespit edilmesine yönelik görüşü ve uygulamasını doğru ve yerinde buluyoruz.

# OFİS VE HOME OFİS'İ KONUT OLARAK SAT ÜSTE KDV İADESİ AL BİTTİ Mİ?

Çünkü, bu görüş ve akabinde gerçekleştirilen uygulama, sektöre bir dinamizm kazandırmış, satışları ve firmaların mali portrelerini olumlu yönde etkilemiş, sektördeki durgunluğu bir nebze gidermiştir. Ancak, bize göre, Maliye Bakanlığı'nın bu görüşünü yayınladığı sirküler veya verdiği özelgelerle değil, KDV Kanunu'nun 28. maddesi uyarınca çıkarılacak bir BKK ile yapması daha uygun olurdu.

Ancak, olay bu çerçevede devam ederken verilen son özelgeler, Maliye Bakanlığı'nın bu görüşünden de vazgeçtiğini göstermektedir. Bu durumda, artık yapı ruhsatı veya tapuda rezidans, işyeri, büro olarak gösterilen net alanı 150 m<sup>2</sup>'ye kadar olan taşınmazlar fiilen konut olarak satılsa dahi, % 18 oranında KDV'ye tabi olacaktır. Şu an bu doğrultuda özelgeler verilmektedir.

Kişisel görüşümüz, taşınmaz satışlarında KDV oranının, taşınmazların fiili kullanım durumu dikkate alınarak belirlenmesi gerektiği yönünde olup, Maliye Bakanlığı'nın 60 Sıra No.lu Sirkülerde yer alan bu doğrultudaki görüşüne aynen katılıyoruz. Ayrıca, bu görüş ve uygulamasının devam ettirilmesi gerektiğine



# OFİS VE HOME OFİS'İ KONUT OLARAK SAT ÜSTE KDV İADESİ AL BİTTİ Mİ?

inaniyoruz. Aksine bir görüş değişikliği, **indirimli orana tabi olma** ve **KDV iadesi** gibi iki avantajdan yararlanamama sonucunu doğuracak, bu durum ise hesaplarını bu görüş çerçevesinde yapan ve inşaaata başlayan hatta bu doğrultuda özelge alan çok sayıda şirketi zorda bırakacak, sektörde haksız rekabete neden olacaktır. Ayrıca, 60 Sıra No.lu KDV Sirküleri halen yürürlükte iken, verilen özelgelerle görüş değişikliğine gidilmesinin yerinde olmadığını, Maliye Bakanlığı'nın sektörde yaratacağı olumsuz etkileri gözönünde tutarak, son verdiği aksi yöndeki özelgelerdeki görüşünü yeniden değerlendirmesinin faydalı olacağını, gereksiz ihtilafları şimdiden önleyeceğini düşünüyoruz.

# AKTİFE KAYITLI ARSALARIN BELEDİYEYE TERKİNDE KDV

3194 sayılı İmar Kanunu'nun 18. maddesi uyarınca imar gören bir arsanın yaklaşık % 40'ı eğitim alanı, sağlık hizmeti alanı, park vb. amaçlarla kamu hizmetlerinde kullanılmak üzere bedelsiz olarak belediyeye terk edilmekte ya da bazı özel durumlar oluştuğunda aynı belediye bölgesindeki arsalar arasında emsal transferine izin verilebilmektedir. Örneği, A ve B parselleri üzerinde ayrı ayrı 1000'er m<sup>2</sup> inşaat yapılabilecek iken, B parselinin yeşil alan olarak belediyeye terk edilmesi halinde bunun inşaat izin hakkının A parseline taşınabildiği durumda, terkler karşılığı inşa edilecek bağımsız bölüm alanı artmaktadır.

Şirket aktifinde kayıtlı arsaların bir kısmının, yapı inşaat ruhsatı aşamasında İmar Kanunu uyarınca zorunlu olarak eğitim alanı, sağlık hizmeti alanı, park vb. amaçlarla kamu hizmetlerinde kullanılmak üzere bedelsiz olarak belediyelere teslimi ile bazı özel durumlarda iki ayrı arsadan birinin kamusal amaçla kullanılmak üzere, terk edilen parseldeki inşaat alanı izin hakkının diğer arsanın inşaat alanına transfer edilmesi karşılığı terki işlemi, KDVK'nın 17/2-b maddesi kapsamında KDV'ye tabi tutulmayacaktır. (MB. GİB. BVDB'nin, 02.01.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.02-KDV-17/2-b-1 sayılı Özelgesi)



# EN AZ 2 YIL SÜREYLE AKTİFE KAYITLI TAŞINMAZLARIN SATIŞINDA İSTİSNA

3065 sayılı KDV Kanunu'nun 17/4-r maddesi ile, kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimleri, bankalara borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşılık gayrimenkul ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dahil) bankalara devir ve teslimleri KDV'den istisna edilmiştir.

Kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazların satışında KDV istisnası uygulanabilmesi için aşağıdaki şartların bulunması gerekmektedir.

## a) Taşınmazların İki Tam Yıl Süreyle Aktifte Bulundurulması

İstisna uygulamasına konu olacak taşınmazların iki tam yıl süreyle (730 gün) aktifte yer almış olması gerekmektedir. Taşınmazlar Türk Medeni Kanunu'nun 704. maddesinde;

- Arazi,
- Tapu siciline ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar,
- Kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler olarak sayılmıştır.

# EN AZ 2 YIL SÜREYLE AKTİFE KAYITLI TAŞINMAZLARIN SATIŞINDA İSTİSNA

Taşınmazların satışında istisna uygulanabilmesi için, Türk Medeni Kanunu'nun 705. maddesi gereğince kurum adına tapuya tescil edilmiş olması gerekmektedir. Kurumlar adına tapuya tescili yapılmamış taşınmazların satışında istisna uygulanamayacaktır. Fiiliyatta cins tashiinin 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.

## **b) İstisnadan Yararlanılabilmesi İçin Kurum Olunması Gerektiği**

Madde hükmüne göre, istisnadan gerçek kişilerin yararlanması mümkün değildir. İstisnadan ancak Kurumlar yararlanabilecektir. Bu düzenlemede “kurum”dan kasıt ise, KVK.nın 1. maddesinde sayılan işletmelerdir. Kurumun tam ve dar mükellef olması istisna uygulaması bakımından önem taşımamaktadır. İstisnanın uygulanabilmesinin temel şartı, taşınmazların asgari iki tam yıl Kurum aktifinde yer alması, Kurumun bu değerlere iki yıl süreyle bilfiil sahip olmasıdır.



# EN AZ 2 YIL SÜREYLE AKTİFE KAYITLI TAŞINMAZLARIN SATIŞINDA İSTİSNA

## c) Taşınmaz Ticareti İle Uğraşılmaması

Madde hükmünde, istisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapanların, bu amaçla ellerinde bulundurdukları taşınmazların satışının istisnanın kapsamı dışında olduğu belirtilmiştir. Ancak, kurumların faaliyetlerinin yürütülmesine tahsis ettikleri taşınmazların satışında KDV istisnasının uygulanması gerekir.

Faaliyet konusu taşınmaz ticareti ve kiralanması olan kurumların, bu amaçla iktisap ettikleri ve ellerinde tuttıkları kıymetlerin satışında istisnadan yararlanmaları mümkün değildir.

## d) Taşınmazların Satış Suretiyle Devir ve Tesliminin Yapılması Gerektiği

İstisnanın uygulanabilmesi için, Kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlarının satış suretiyle devir ve tesliminin yapılması gerekir. Satış dışındaki bağış, hibe şeklinde devir ve teslimler istisnanın kapsamı dışındadır.

## e) KDV İstisnası Bakımından, Satış Bedelinin Tahsil Edilip Edilmemesinin Önemli Olmadığı

KDV Kanunu'nun 17/4-r maddesinde, kurumların en az iki tam yıl aktiflerinde kayıtlı olan gayrimenkullerinin satışında KDV istisnası uygulanabilmesi için,

# EN AZ 2 YIL SÜREYLE AKTİFE KAYITLI TAŞINMAZLARIN SATIŞINDA İSTİSNA

satış bedelinin tahsil edilip edilmemesinin bir önemi bulunmamakta, satışın gerçekleşmesi yeterli sayılmaktadır. Ayrıca, KDV istisnası bakımından, satıştan doğan kazancın sermayeye ilavesi ya da ayrı bir fon hesabında gösterilmesi gibi bir şart da söz konusu değildir.

## İki Yıldan Fazla Şirket Aktifinde Bulunan Taşınmazların İcra Yoluyla Satışında KDV İstisnası

Uygulamada, şirket aktifinde iki yıldan fazla kayıtlı bulunan taşınmaz ve iştirak hisselerinin çeşitli nedenlerle icra yoluyla satılması halinde, bu satışlara da KDV istisnası uygulanıp uygulanmayacağı konusunda tereddütlerle karşılaşılmaktadır.

Maliye Bakanlığı, kurumların aktifinde en az iki tam yıl süreyle yer alan taşınmaz ve iştirak hisselerinin icra yoluyla satılması halinde de, bu satışın Kanun'un 17/4-r maddesi uyarınca KDV'den istisna olacağı görüşündedir. *(MB. GİB. Ankara VDB'nin, 16.08.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.17.01-KDV-4:2010-14017-11/-846 sayılı Özelgesi)*



# EN AZ 2 YIL SÜREYLE AKTİFE KAYITLI TAŞINMAZLARIN SATIŞINDA İSTİSNA

## **En Az İki Tam Yıl Süreyle Şirket Aktifinde Kayıtlı Bulunan Arsaların Kat Karşılığı Müteahhitlere Verilmesi İşleminde KDV**

Uygulamada, en az iki tam yıl süreyle şirket aktifine kayıtlı bulunan arsaların kat karşılığı müteahhitlere verilmesi işlemine Kanun'un 17/4-r maddesinde düzenlenen KDV istisnasının uygulanıp uygulanmayacağı konusunda tereddütlerle karşılaşılmaktadır.

Anılan 17/4-r maddesinden de fark edileceği üzere, kurumların aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimleri KDV'den istisna bulunmaktadır. İstisnanın uygulanabilmesi için, kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazların satış suretiyle devir ve tesliminin yapılması gerekmektedir. Taşınmazların satış dışındaki bağış, hibe şeklinde gerçekleşen devir ve teslimleri istisnanın kapsamı dışındadır.

Maliye Bakanlığı, kat karşılığı inşaat işlerinin KDV karşısındaki durumunu “trampa” ekseninde değerlendirmiştir. Trampada bir malın karşılığını diğer bir mal teşkil etmektedir. Trampada malların mülkiyeti karşılıklı olarak el değiştirdiğinden, her iki taraf için de teslim gerçekleşmiş sayılmaktadır.

# EN AZ 2 YIL SÜREYLE AKTİFE KAYITLI TAŞINMAZLARIN SATIŞINDA İSTİSNA

Sözü edilen 17/4-r maddesinde, kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan **taşınmazlarının satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimlerinin** KDV'den istisna olduğu hükme bağlanmış, satışın karşılığının mutlaka para olması gerektiğine ilişkin herhangi bir şarta yer verilmemiştir.

Trampa karşılıklı iki ayrı teslim, diğer bir ifade ile iki ayrı satış olduğundan, şirket aktifine en az iki tam yıl süreyle kayıtlı bulunan arsaların kat karşılığı müteahhitlere verilmesi işlemi, arsayı aktifinde bulunduran şirketin faaliyetleri arasında taşınmaz ticareti ve kiralaması olmaması koşuluyla, KDV Kanunu'nun 17/4-r maddesine göre KDV'den istisna bulunmaktadır. Maliye Bakanlığı da aynı görüşte bulunmaktadır. *(MB. GİB. İzmir VDB'nin, 15.08.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.17.01-35-02-766, Sivas Defterdarlığı'nın 02.08.2012 tarih ve B.07.4.DEF.0.58.10.00-2010-24-55-8 sayılı Özelgeleri)*



# EN AZ 2 YIL SÜREYLE AKTİFE KAYITLI TAŞINMAZLARIN SATIŞINDA İSTİSNA

## **Tür Değiştirerek Sermaye Şirketine Dönüşen Kollektif Şirketlerin Aktifine Kayıtlı Taşınmazların Satışında KV ve KDV İstisnası Bakımından 2 Yıllık Sürenin Başlangıç Tarihi**

Uygulamada, kollektif şirket aktifine kayıtlı iken bu şirketlerin tür değiştirerek sermaye şirketine dönüşmeleri nedeniyle dönüşülen sermaye şirketi aktifine geçen taşınmazların tür değişikliğinden sonraki tarihlerde satışında kurumlar vergisi ve KDV istisnalarının uygulanabilmesi için aranılan “**en az iki tam yıl süreyle aktifte kayıtlı olma**” şartında yer alan iki yıllık sürenin hesabında hangi tarihin esas alınacağı konusunda tereddütlerle karşılaşmaktadır.

Kollektif şirketlerin tür değiştirerek sermaye şirketine dönüşmesi TTK'nın 181'e göre geçerli tür değiştirmedir. Yine aynı Kanun'un 180. maddesine göre “(...) **Yeni türe dönüştürülen şirket eskisinin devamıdır.**” Yeni türe dönüştürülen şirketin eskisinin devamı olması ve külli halefiyetin bir sonucu olarak kollektif şirket aktifine kayıtlı iken tür değişikliği sonucunda sermaye şirketi aktifine geçen taşınmazların satışında KV ve KDV istisnası uygulamaları açısından aranılan 2 yıllık aktifte bulundurma süresinin başlangıç tarihi olarak, tür değiştirerek sermaye şirketine dönüşen kollektif şirketin aktifine kaydedildiği tarihin esas alınması gerekmektedir.

# EN AZ 2 YIL SÜREYLE AKTİFE KAYITLI TAŞINMAZLARIN SATIŞINDA İSTİSNA

Ancak, bu şekilde işlem yapılabilmesi için, tür değişikliği işleminin GVK'nın 81/3. maddesi kapsamında ve bu maddede belirtilen şartlar çerçevesinde gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Maliye Bakanlığı da aynı görüştedir. (GİB. İzmir VDB'nin, 23.01.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.17.01-35-02-64 sayılı Özelgesi)

## **Organize Sanayi Bölgesindeki Ön Tahsis Belgeli Gayrimenkul Tesliminde KDV İstisnası**

Tahsis işlemi yapılan ancak tapuda tescil işlemi yapılmamış arsaların satılması durumunda, satış işleminin KDV Kanunu'nun 17/4-r maddesi kapsamında istisna edilmesi mümkün bulunmamaktadır. Diğer taraftan, tahsis işlemi yapılmış gayrimenkullerin tapuya tescil edilmesi ve daha sonra elden çıkarılması işleminde, KDV Kanunu'nun 17/4-r maddesinde düzenlenen istisnanın uygulanması bakımından, tahsis işlemi yapılan gayrimenkullerin ilk iktisap tarihinin esas alınması gerekmektedir (GİB. Kayseri VDB'nin, 23.12.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.38.15.01-KDV-20-872-146 sayılı Özelgesi)



# EN AZ 2 YIL SÜREYLE AKTİFE KAYITLI TAŞINMAZLARIN SATIŞINDA İSTİSNA

**TAPUYA TESCİL EDİLEN ANCAK ŞİRKET AKTİFİNE KAYDEDİLMESİ UNUTULAN TAŞINMAZLARIN SATIŞINDA KURUMLAR VERGİSİ VE KDV İSTİSNASI UYGULANABİLİR Mİ?**

İstisna uygulamasına konu olacak taşınmazların en az iki tam yıl (730 gün) süreyle kurum aktifinde yer alması, diğer bir ifade ile bu değerlere iki tam yıl süre ile bilfiil sahip olunması gerekmektedir. **Aktife alınma koşulu istisna uygulamasında şekli bir şart olmayıp, asli bir şart olarak aranılmaktadır.** Satışa konu edilen taşınmazın aktife alındığı tarihten itibaren şirket aktifinde iki tam yıl süreyle yer alması gerekmektedir. Fiilen kullanılmakta olursa bile aktife alınmamış taşınmazların satışından doğan kazancın kurumlar vergisinden ve satış işleminin de KDV'den istisna müstesna tutulması mümkün değildir.

Buna göre, tapu siciline tescil edilmiş olsa dahi şirket aktifine kaydedilmesi unutulmuş ve satış tarihi itibarıyla iki tam süreyle aktifte bulunma şartını sağlamayan taşınmazların satışından elde edilen kazancın kurumlar vergisinden ve satış işleminin de KDV'den istisna tutulması kanunen mümkün bulunmamaktadır.

# EN AZ 2 YIL SÜREYLE AKTİFE KAYITLI TAŞINMAZLARIN SATIŞINDA İSTİSNA

Maliye Bakanlığı'nın aynı doğrultudaki görüşü ise aşağıdadır:

*“Tapu siciline kaydedilmiş olsa dahi satış tarihi itibarıyla iki tam süreyle aktifte bulunma şartını sağlamayan bahse konu gayrimenkulün satışından elde edilen kazançla ilgili olarak kurumlar vergisi ve katma değer vergisi istisnasından yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.”*

(MB. GİB. Denizli Defterdarlığı'nın 28/03/2014 tarih ve 13334133-KVK-02-6 sayılı özelgesi)

**Belediye ve İl Özel İdarelerinin Mülkiyetinde En Az İki Tam Yıl Süreyle Bulunan Taşınmazların Satışında KDV İstisnası**

Belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde, en az iki tam yıl süreyle bulunan taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimleri KDV Kanunu'nun 17/4-r maddesine göre KDV'den istisnadır. Ancak, Maliye Bakanlığı, belediyelerin kat karşılığı inşaat işi kapsamında elde ettikleri konut ve iş yerlerinin satışını taşınmaz ticareti olarak değerlendirmekte ve istisna kapsamı dışında bırakmaktadır.



# KONUT YAPILMAK ÜZERE PROJELENDİRİLMİŞ ARSA TESLİMİNDE KDV

Mal ve hizmetlere uygulanacak KDV oranlarının tespitine ilişkin olarak çıkarılan 2007/13033 sayılı BKK ile, Kararnameye ekli (I) sayılı listenin 11. sırasında yer alan *“belediyeler, il özel idareleri, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı ve bunların %51 veya daha fazla hissesine yada yönetiminde oy hakkına sahip oldukları işletmeler tarafından konut yapılmak üzere projelendirilmiş arsaların (sosyal tesisler için ayrılan bölümler dahil) net alanı 150 m<sup>2</sup>'nin altındaki konutlara isabet eden kısmı”*nin tesliminde KDV oranı % 1 olarak belirlenmiştir.

Buna göre;

- Belediyeler,
- İl Özel İdareleri,
- Toplu Konut İdaresi Başkanlığı,
- Bunların % 51 veya daha fazla hissesine yada yönetiminde oy hakkına sahip oldukları işletmeler tarafından konut yapılmak üzere projelendirilmiş arsaların (sosyal tesisler için ayrılan bölümler dahil) tesliminden bu arsaların net alanı 150 m<sup>2</sup>'nin altındaki konutlara isabet eden kısmı % 1, kalan kısımları ise genel oranda (% 18) KDV'ye tabi bulunmaktadır.

# ÖZEL YAP-İŞLET-DEVRET'DE VERGİLENDİRME USULÜ DEĞİŞTİ

İngilizce **Build-Operate-Transfer** (BOT) olarak adlandırılan, bizde de **Yap-İşlet-Devret** (YİD) olarak adlandırılan uygulama, adından da farkedileceği gibi, bir yatırım ve hizmet modelidir.

Bu modelde yatırımcı, önce yatırımı gerçekleştirmekte, sonra belli bir süre (10 yıl, 20 yıl, 40 yıl vs.) işletmekte, ardından da arsa sahibi kişi ya da şirkete veya kamu kurumuna devretmektedir.

Yap-İşlet-Devret modeli iki türlü uygulanmaktadır:

Bunlardan biri **özel YİD'lerdir**. Bu modelde, bir gerçek kişi ya da kuruma ait arsa üzerine (otel, hastane, fabrika, akaryakıt, bayii, öğrenci yurdu, eğlence merkezi, alışveriş merkezi, iş merkezi vb.) bina inşa edilmekte, inşa eden tarafından belirli bir süre (10 yıl, 20 yıl, 40 yıl gibi) kullanıldıktan sonra, arsa sahibine devredilmektedir.

Diğeri de **kamu yatırımlarının finansmanında, kamu-özel sektör işbirliği şeklinde adlandırabileceğimiz modeldir**. Bu bağlamda Yap-İşlet-Devret uygulamaları ile ilgili ilk yasal düzenleme, 3096 sayılı "**Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında Kanun**"dur.



# ÖZEL YAP-IŞLET-DEVRET'DE VERGİLENDİRME USULÜ DEĞİŞTİ

Bu model yardımıyla büyük elektrik santralleri, köprü, tünel ve barajlar, turizm yatırımları, hava alanları, metrolar, oto yolların yapımı gerçekleştirilmiştir. Devlete mali bir yük getirilmeden, bir çok tesisin ya da hizmetin gerçekleştirilmesi sağlanmıştır. Devam da etmektedir.

Bu tür yatırımların vergilendirilmesinde de yatırımcıya gerek özel YİD'lerde gerek kamu YİD'lerde bazı avantajlar tanınmaktadır. Ancak, Maliye Bakanlığı bir Özelgesi ile, ÖZEL YİD'lerdeki vergi avantajını kaldırdı. Özelge ile, kiraladıkları arsa üzerine otel, fabrika, okul, hastane, öğrenci yurdu, eğlence merkezi, akaryakıt istasyonu gibi binaları inşa edenlere “vergi şoku” yaratacak bir düzenleme yapılmıştır.

## 1) Öteden Beri Sürdürülen Vergi Uygulaması

- Kiracı, yap-işlet-devret sözleşmesiyle kiraladığı arsaya, bina inşaatı için yaptığı harcamaları “özel maliyet bedeli” olarak defterine kaydediyor , yani aktifleştiriyor (Bu aşamada, arsa sahibine fatura kesimi ve KDV hesaplaması söz konusu değil).
- Ardından bu özel maliyet bedelini kira sözleşmesi süresine, örneğin 10 yıla ya da 25 yıla bölerek belirlediği oran üzerinden her yıl “gider” yazıyor.

# ÖZEL YAP-IŞLET-DEVRET'DE VERGİLENDİRME USULÜ DEĞİŞTİ

- **Kira süresi bitiminde**, yaptıkları bina ve tesisi arsa sahibine 10 - 25 yıllık kiraya karşılık “**emsal bedeli**” üzerinden “**bedelsiz**” devrediyorlar.
- Bu aşamada kiracının, kiralayana bedelsiz devrinde **KDV hesaplanıyordu** (Kiraya veren gerçek kişi ise yüzde 20'de stopaj hesaplanıyordu).
- Kiraya veren de aynî (bina ve tesis) olarak tahsil ettiği **kira gelirini**, beyan **edip** vergi ödüyordu.

Nitekim, Gelir Vergisi Kanunu'nun 72/3. maddesinde, “**Gayrisafi Hasılat**” başlığı altında yapılan düzenlemede aşağıdaki gibi.

*“Kiracı tarafından gayrimenkulü genişletecek veya iktisadi değerini devamlı surette artıracak şekilde gayrimenkule ilave edilen kıymetler, kira müddetinin hitamında bedelsiz (Kıymetlerin emsal bedelinden düşük değerle devri halinde, aradaki fark bedelsiz devir sayılır) olarak kiralayana devrolunduğu takdirde, mezkur kıymetler kiralayan bakımından, bu tarihte aynen tahsil olunmuş addolunur.”*



# ÖZEL YAP-IŞLET-DEVRET'DE VERGİLENDİRME USULÜ DEĞİŞTİ

## 2) Özelge İle Getirilen ve Halen Devam Ettirilen Uygulama

- Kiracı, kiraladığı arsa üzerine inşa ettiği bina ve tesisi, “**fiilen kullanmaya başladığı**” tarihte; bina inşaatı harcamalarına, kâr marjı (örneğin yüzde 20) ekleyerek bulacağı tutarı (+ yüzde 18) **KDV’siyle bina yapım hizmeti olarak kiralayana yani mal sahibine fatura edecek.**
- Kiracı şirket, inşaat harcamalarını, “**özel maliyet bedeli**” olarak **aktifine alamayacak.**
- Bina ve tesisin yapım hizmeti nedeniyle oluşacak **yüzde 20 kazanç ya da yüzde 25 kazanç** faturanın düzenlendiği yılın kurum kazancına dahil edilecek (örneğin 50 milyon TL maliyeti olan bina ve tesis için 10 milyon TL ya da 12.5 milyon TL kazanç bildirilip, kurumlar vergisi ödenecek) ve % 18 KDV hesaplanacak, varsa yüklenilen KDV indirim konusu yapılacak ve kalan tutar, vergi dairesine yatırılacak.
- Kiracı, arsa sahibine fatura ettiği ancak tahsil etmediği tutarı “**alacak olarak**” kayıtlarına intikal ettirecek. Bu tutarı **kira süresine bölerek** alacak tutarından düşüp gider yazacak.

# ÖZEL YAP-IŞLET-DEVRET'DE VERGİLENDİRME USULÜ DEĞİŞTİ

- Arsa sahibine hesaben yapılan kira ödemesi (arsa sahibi gerçek kişi ise) **yüzde 20 stopaja** tabi tutulacak.
- Arsa sahibi her yıl hesaben elde ettiği kira gelirini beyan edip, vergisini ödeyecek.

### 3) Özelge Öncesi ve Sonrasının Değerlendirilmesi

Vergi Usul Kanunu'nun, yap-işlet-devret modeline ilişkin uygulamayı “**özel maliyet bedeli**” çerçevesinde açıklayan 272 ve 327. maddeleri halen yürürlükte. Maliye Bakanlığı, mevcut yasalar yürürlükte olmasına rağmen, bir özelge ile “**yap-işlet-devret**” şeklindeki yatırımların vergilendirilmesini, özellikle Kurumlar Vergisi ve KDV yönüyle yeniden (bir özelge ile) belirliyor.

**Yatırımcıya, yatırımı tamamladığı anda,** Kurumlar Vergisi ve KDV yükü getiriyor. Özelge ile yapılan düzenlemeler, bu güne kadar olan uygulamayı neredeyse bütünüyle değiştiriyor.



# ÖZEL YAP-IŞLET-DEVRET'DE VERGİLENDİRME USULÜ DEĞİŞTİ

## 4) Peki, Yeni Uygulamadan Etkilenmemek İçin Ne Yapılabilir?

Kişisel görüşümüze göre, özelve ile getirilen yeni uygulama;

- Herhangi bir üst hakkı tesis edilmeden,
- Kira sözleşmesine istinaden

başkasının arazisi üzerine yapılan bina ve tesisler için geçerlidir. Çünkü, bu gibi durumlarda, kira sözleşmesine istinaden başkasının arazisi üzerine yapılan bina, cins tashihi yapıldığında arsa sahibinin mülkiyetinde olacaktır. Maliye Bakanlığı, kötüye kullanımı da önlemek açısından, bu şekilde yapılan işlemlerde fiilen kullanıma başlama veya cins tahsisi aşamasında teslimin gerçekleştiğini kabul ederek vergileme yöntemini buna göre belirlemiştir.

Yeni getirilen bu uygulamadan etkilenmemek için, başka kişilerin arsaları üzerine yap işlet devret modeliyle bina yapılırken, Medeni Kanun'un 826. maddesi uyarınca üst hakkının tesis edilmesi gerekir. Çünkü, üst hakkı süresinin bitimine kadar herhangi bir teslimden bahsedilemeyeceğinden, yeni vergileme yönteminin, bu şekilde gerçekleştirilen işleme uygulanması mümkün değildir.

# ÖZEL YAP-İŞLET-DEVRET'DE VERGİLENDİRME USULÜ DEĞİŞTİ

4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun 826. maddesinde üst hakkına ilişkin şu açıklamalara yer verilmiştir.

*“Bir taşınmaz maliki, üçüncü kişi lehine arazisinin altında veya üstünde yapı yapmak veya mevcut bir yapıyı muhafaza etmek yetkisi veren bir irtifak hakkı kurabilir. Aksi kararlaştırılmış olmadıkça bu hak, devredilebilir ve mirasçılara geçer. Üst hakkı, bağımsız ve sürekli nitelikte ise üst hakkı sahibinin istemi üzerine tapu kütüğüne taşınmaz olarak kaydedilebilir. En az otuz yıl için kurulan üst hakkı, sürekli niteliktedir.”*

Üst hakkına ilişkin söz konusu maddenin devamında, üst hakkının sona ermesiyle yapıların, arazi malikine kalacağı ve arazinin bütünleyici parçasını oluşturacağı ile üst hakkının, bağımsız bir hak olarak en çok yüz yıl için kurulabileceği açıklamalarına yer verilmiştir. Bu durumda, gelir ve katma değer vergisi, üst hakkı süresinin bitiminde, anılan binanın arsa sahibine tesliminde doğacaktır. Dolayısıyla, yeni uygulama, bağımsız ve sürekli nitelikte tesis edilen bir üst hakkına istinaden gerçekleştirilen yap işlet devret modelleri için geçerli değildir.



# KENTSEL DÖNÜŞÜM PROJELERİNE SAĞLANAN VERGİSEL AVANTAJLAR

Kentsel dönüşüm projelerine ilişkin usul ve esaslar 31.05.2012 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan, 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun'da düzenlenmiştir.

6306 sayılı Kanun kapsamında yapılacak olan işlem, sözleşme, devir ve tesciller ile uygulamalar, noter harcı, tapu harcı, belediyelerce alınan harçlar, damga vergisi, veraset ve intikal vergisi, döner sermaye ücreti ve diğer ücretlerden; kullanılan krediler sebebiyle lehe alınacak paralar ise banka ve sigorta muameleleri vergisinden müstesna tutularak kentsel dönüşüm vergisel yönden de desteklenmiştir (6306 sayılı Kanun md. 7/9).

Bu kapsamda sağlanan vergisel teşvikler aşağıda sıralanmıştır:

## 1) İndirimli KDV Oranı Teşviki

Bilindiği üzere, 01/01/2013 tarihinde uygulamaya giren 2012/4116 sayılı BKK kapsamında net alanı 150 m<sup>2</sup>'ye kadar konut teslimlerine ilişkin indirimli KDV uygulaması büyükşehirlerde inşa edilen lüks veya birinci sınıf konutlar için üzerine inşa edilen arsanın birim m<sup>2</sup> vergi değeri baz alınarak yeniden belirlenmiştir. Bu kapsamda, net alanı 150 m<sup>2</sup>'ye kadar olan konut teslimlerinde KDV oranı, konutun üzerine inşa edildiği arsanın yapı ruhsatı

# KENTSEL DÖNÜŞÜM PROJELERİNE SAĞLANAN VERGİSEL AVANTAJLAR

tarihindeki birim m<sup>2</sup> vergi değeri esas alınarak; arsanın birim m<sup>2</sup> vergi değeri Beşyüz Türk Lirası ile bin Türk Lirası (bin Türk Lirası hariç) arasında olan konutların tesliminde % 8, Bin Türk Lirası ve üzerinde olan konutların tesliminde ise % 18 oranına yükseltilmiştir.

Ancak, bu düzenlemeye ilişkin parantez içi hükümlerle, 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun kapsamında rezerv yapı alanı ve riskli alan olarak belirlenen yerler ile riskli yapıların bulunduğu yerler bu oran artışının dışında tutulmuştur. Dolayısıyla, 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun kapsamında rezerv yapı alanı ve riskli alan olarak belirlenen yerler ile riskli yapıların bulunduğu yerlerde yapılan inşaatlar nedeniyle teslim edilen net alanı 150 m<sup>2</sup>'nin altındaki konutlar için % 1 oranında KDV uygulanacaktır.

## 2) Damga Vergisi, Harç, BSMV İstisnası

6306 sayılı Kanun uyarınca yapılacak olan işlem, sözleşme, devir ve tesciller ile uygulamalar, noter harcı, tapu harcı, belediyelerce alınan harçlar, damga vergisi, veraset ve intikal vergisi, döner sermaye ücreti ve diğer ücretlerden; kullanılan krediler sebebiyle lehe alınacak paralar ise banka ve sigorta muameleleri vergisinden müstesnadır.



# KENTSEL DÖNÜŞÜM PROJELERİNE SAĞLANAN VERGİSEL AVANTAJLAR

6306 sayılı Kanun kapsamında riskli yapı olarak belirlendiği anlaşılan başvuruya konu taşınmaza ilişkin olarak 6306 sayılı Kanun kapsamında düzenlenecek kat karşılığı inşaat sözleşmesinin, 6306 sayılı Kanun'un 7'nci maddesinin 9'uncu fıkrasına göre noter ve tapu harçları ile damga vergisinden istisna tutulması gerekmektedir. (*GİB. İstanbul VDB.nin 17.6.2013 tarih ve 97895701-140[57-2013/6]-865 sayılı özelgesi*)

# ÖZEL İNŞAAT İŞLERİNDE DAMGA VERGİSİ VE HARÇ UYGULAMALARI

Arsa üzerine yaptırılacak inşaat işlerine ilişkin kat karşılığı inşaat sözleşmeleri veya hasılat paylaşım sözleşmeleri ya da müteahhit firmaların kendi arsaları üzerine yapmış oldukları inşaat işleri kapsamında düzenlenen kağıtlar ile noterde ve tapuda yapılacak işlemlerde damga vergisi ve harç söz konusu olabilmektedir.

Arsa sahipleri ile müteahhit firmalar arasında, arsa sahiplerine ait arsalar üzerine inşaat yaptırılması ve inşa edilecek binada bulunan mesken veya işyerlerinin bir kısmının arsa sahiplerine teslim edilmesi (kat karşılığı inşaat sözleşmesi) ya da söz konusu mesken veya işyerlerinin satışından elde edilecek hasılattan arsa sahiplerine pay verilmesi karşılığında arsa/arsa payının devri taahhüdünü içeren belli parayı ihtiva eden sözleşmeler (arsa karşılığı gelir/hasılat paylaşım sözleşmeleri) düzenlenebilmektedir.

Söz konusu sözleşmelerin düzenlenmesi nedeniyle 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa göre damga vergisi yükümlülüğü oluşmakta ayrıca, söz konusu sözleşmelerin noter tarafından düzenlenmesi veya onaylanması durumunda 492 sayılı Harçlar Kanunu kapsamında noter harcı yükümlülüğü de doğmaktadır.



# ÖZEL İNŞAAT İŞLERİNDE DAMGA VERGİSİ VE HARÇ UYGULAMALARI

Ayrıca söz konusu sözleşmeler veya müteahhit firmaların kendi arsaları üzerine yapmış oldukları inşaat işleri kapsamında; tapuda yapılacak arsa/arsa payı devri, ipotek tesisi, sözleşmelerin tapuya şerhi, kat irtifakı tesis edilmesi, mesken ve işyerlerinin cins değişikliği işlemleri ile müteahhide veya üçüncü kişilere devri işlemleri nedeniyle Harçlar Kanunu kapsamında tapu harcı yükümlülüğü doğabilmektedir.

Uygulamada, bu sözleşmelere bağlı olarak mal tedarik sözleşmeleri, inşaat işinin taşeron firmalara yaptırılmasına ilişkin sözleşmeler, inşa edilen bağımsız bölümlerin satışına ilişkin sözleşmeler de düzenlenebilmekte olup, bu sözleşmeler nedeniyle damga vergisi ve noterde işleme konu edilmesi durumunda harç yükümlülüğü doğabilmektedir.

Bu kapsamda aşağıdaki işlemler gündeme gelebilmektedir;

- Noterde veya noter dışında müteahhit ile arsa sahibi arasında kat karşılığı inşaat sözleşmesi düzenlenmesi
- Arsa mülkiyetinin tapuda müteahhide devri
- İnşa edilen binada bulunan bağımsız bölümlerin bir kısmının arsa sahibine devri

# ÖZEL İNŞAAT İŞLERİNDE DAMGA VERGİSİ VE HARÇ UYGULAMALARI

- İnşa edilen binada bulunan bağımsız bölümlerin müteahhit adına tescili
- İnşa edilen binada bulunan bağımsız bölümlerin üçüncü kişilere satışı
- Tapuda yapılacak ipotek tesis işlemi
- Düzenlenen sözleşmelerin tapuya şerh işlemi
- Tapuda kat irtifakı tesis işlemi
- Bağımsız bölümlerin tapuda yapılacak cins değişikliği işlemi
- İnşaatla ilgili mal-malzeme tedarik sözleşmesi düzenlenmesi
- Taşeron sözleşmesi düzenlenmesi
- Yapı denetim sözleşmesi düzenlenmesi vb.

Diğer taraftan, söz konusu işlemler ve bu işlemler nedeniyle düzenlenen kağıtlar için damga vergisi ve harç alınması gerekmele birlikte, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu ve 492 sayılı Harçlar Kanununda veya özel kanunlarda istisna hükmü bulunması durumunda söz konusu işlemlerden harç, düzenlenen kağıtlardan damga vergisi aranılmayacaktır.



# ÖZEL İNŞAAT İŞLERİNDE DAMGA VERGİSİ VE HARÇ UYGULAMALARI

**Noterliklerde Yapılan İşlemlerde Damga Vergisi ve Harç Yükümlülüğü**

**Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmeleri**

Noterde düzenleme şeklinde “taşınmaz satış vaadi ve kat karşılığı inşaat sözleşmeleri” farklı şekil ve içeriklerde düzenlenebilmekte olup, bu kapsamda, arsa sahiplerine ait arsanın üzerinde belirlenen koşullarda inşaat yapılması için;

- Arsa sahipleri arsanın tamamını veya belirli bir kısmını müteahhit firmaya devretmeyi, bunun karşılığında müteahhit firmalar da belirlenen koşullarda bina inşa etmeyi ve inşa edilecek binada yer alan bağımsız bölümlerin paylaşım esaslarına göre belirlenen bir kısmını arsa sahiplerine devretmeyi,

- Arsa sahipleri arsa tesliminin yanı sıra müteahhit firmalara ilave ödemeler yapmayı, müteahhit firmalar da belirlenen koşullarda bina inşa etmeyi ve inşa edilecek binada yer alan bağımsız bölümlerin paylaşım esaslarına göre belirlenen bir kısmını arsa sahiplerine devretmeyi,

# ÖZEL İNŞAAT İŞLERİNDE DAMGA VERGİSİ VE HARÇ UYGULAMALARI

- Arsa sahipleri arsanın tamamını veya belirli bir kısmını müteahhit firmaya devretmeyi, müteahhit firmalar da arsa sahipleri tarafından devredilen arsa payına karşılık olmak üzere inşaatta yer alan bağımsız bölümlerin paylaşım esaslarına göre belirlenen bir kısmını devretmenin yanı sıra arsa sahiplerine ilave ödemeler yapmayı ayrıca, kira yardımı veya taşınma yardımı ödemeyi taahhüt edebilmekte olup, söz konusu sözleşmelere ilişkin damga vergisi ve noter harcı uygulamasında, bu şekilde aynı sözleşmede yer alan birden fazla işlemin bir arada bulunması önemli rol oynamaktadır.

Buna göre, “düzenleme şeklinde taşınmaz satış vaadi ve kat karşılığı inşaat sözleşmeleri”nde,

- Arsa sahiplerince arsanın teslimi,
- Bu teslim istinaden arsa sahibine, yapılacak inşaat nedeni ile kira yardımı, taşıma yardımı v.b. ilave para ödeme taahhütleri dahil inşa edilecek dairelerin bir kısmının verilmesi,
- Müteahhidin sunacağı inşa hizmeti karşılığında arsa sahiplerince ilave para ödenmesine ilişkin taahhütler dahil bir kısım dairelerin müteahhide verilmesi



# ÖZEL İNŞAAT İŞLERİNDE DAMGA VERGİSİ VE HARÇ UYGULAMALARI

işlemlerinin düzenlenebildiği dikkate alındığında, söz konusu işlerin aynı tarihte ve aynı iş kağıdında düzenlenmiş olması halinde, birbiri ile ilgili işler olarak değerlendirilmesi ve bu işlere ilişkin olarak gösterilecek değere göre hesaplanacak en yüksek harç ve damga vergisi alınmasını gerektiren işlem üzerinden nispi noter harcı ve damga vergisi aranılması gerekmektedir.

Diğer taraftan, Harçlar Kanununa göre cezai şart başlı başına bir akde konu olmadıkça harç alınmamakla beraber damga vergisi yönünden cezai şarta ilişkin hüküm bulunması ve cezai şartın daha yüksek bir tutar olması halinde, damga vergisinin en yüksek tutar olan cezai şarta ilişkin tutar üzerinden hesaplanması gerekmektedir.

## **Hasılat Paylaşımı Sözleşmeleri**

Hasılat paylaşımı şeklinde düzenlenen sözleşmeler uyarınca yapılan işlerde inşa edilen bağımsız bölümler yerine bunların satışından doğan hasılat/gelir paylaşılmaktadır. Hasılat paylaşımı yöntemi ile yürütülen inşaat işlerinde; arsa sahipleri arsalarını, inşa edilecek bağımsız bölümlerin satış bedellerinin belli bir yüzdesi karşılığında devretmeyi taahhüt etmekte, müteahhit de tüm inşaat maliyetlerini üstlenmek suretiyle inşa edeceği bağımsız bölümlerin toplam satış hasılatının belli bir oranında hasılat elde etmektedir.

# ÖZEL İNŞAAT İŞLERİNDE DAMGA VERGİSİ VE HARÇ UYGULAMALARI

**Hasılat paylaşım sözleşmelerinde**, esas itibariyle arsa sahibi müteahhide arsasını vermesi karşılığında, müteahhidin arsa üzerine inşa edeceği taşınmazların satışından sağlanması öngörülen toplam gelirin belli bir yüzdesinin arsa sahibine ödenmesi olarak belirlendiği, toplam satış bedeli tahmini bir bedel olarak alınırken inşa edilecek taşınmazların satışından elde edilecek gelirden arsa sahibine ödenecek bedelin sözleşmede belirlenen bedelin altına düşmeyeceğinin belirlendiği hususları göz önünde bulundurularak, söz konusu sözleşmelerde **başka bir düzenleme olmadığı sürece, arsa sahibine arsa karşılığı ödenecek tutar üzerinden damga vergisi ve harca tabi tutulması gerekmektedir.**

## **Diğer Sözleşmeler**

Arsa üzerine yaptırılacak inşaat işlerine ilişkin olarak noterde işleme konu edilen;

- Arsa satış sözleşmesi,
- Mal tedarik sözleşmesi,
- İnşaat işinin taşeron firmalara yaptırılmasına ilişkin sözleşme,
- İnşa edilen bağımsız bölümlerin satışına ilişkin sözleşme,



# ÖZEL İNŞAAT İŞLERİNDE DAMGA VERGİSİ VE HARÇ UYGULAMALARI

- Yapı denetim sözleşmesi

gibi sözleşmelerin düzenleyici hükümlerine uygun şekilde gösterilecek değer üzerinden noter harcına ve damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

## **Noter Dışında Yapılan Sözleşmelerde Damga Vergisi Yükümlülüğü**

Damga vergisinin konusu 488 sayılı Kanuna ekli (1) sayılı tabloda sayılan kağıtlar olup, bir kağıda ilişkin damga vergisinin doğması için noterde düzenleme zorunluluğu bulunmamaktadır. Bu nedenle inşaat işlerine ilişkin olarak noter dışında düzenlenen;

- Kat karşılığı inşaat sözleşmesi,
- Hasılat/gelir paylaşım sözleşmesi,
- Arsa satış sözleşmesi,
- İnşa edilen binada bulunan bağımsız bölümlerin üçüncü kişilere satış sözleşmesi,
- İnşaatla ilgili mal-malzeme tedarik sözleşmesi,
- İnşaat işinin taşeron firmalara yaptırılmasına ilişkin sözleşme,
- İnşa edilen bağımsız bölümlerin satışına ilişkin sözleşme,

# ÖZEL İNŞAAT İŞLERİNDE DAMGA VERGİSİ VE HARÇ UYGULAMALARI

- Yapı denetim sözleşmesi

gibi sözleşmeler de, içerdiği belli tutar ya da atıf yaptığı kağıtlardan hesaplanabilir tutar üzerinden nüsha sayısı dikkate alınarak damga vergisine tabi tutulacaktır.

## **Tapuda Yapılan İşlemlerde Damga Vergisi ve Harç Yükümlülüğü**

Arsa üzerine yaptırılacak inşaat işlerine ilişkin kat karşılığı inşaat sözleşmeleri veya hasılat paylaşım sözleşmelerine bağlı olarak veya müteahhit firmaların kendi arsaları üzerine yapmış oldukları inşaat işleri kapsamında tapuda gerçekleştirilecek;

- Arsanın/arsa payının müteahhide devri işleminden, 492 sayılı Kanuna bağlı (4) sayılı tarifenin I/20-a maddesi uyarınca, arsanın/arsa payının beyan edilen devir ve iktisap bedelinden az olmamak üzere emlak vergisi değeri üzerinden devir eden ve devir alan için ayrı ayrı nispi,

- Müteahhide devredilen arsa/arsa payı üzerinde arsa sahibi lehine ipotek tesis edilmesi işleminden, ipotekle sağlanan borç miktarı üzerinden 492 sayılı Kanuna bağlı (4) sayılı tarifenin I/7-a maddesi uyarınca nispi,



# ÖZEL İNŞAAT İŞLERİNDE DAMGA VERGİSİ VE HARÇ UYGULAMALARI

- Kat karşılığı inşaat sözleşmesi, hasılat paylaşımı sözleşmesi veya bu sözleşmelere konu işlere ilişkin olarak düzenlenecek diğer sözleşmelerin tapuya şerh edilmesi nedeniyle 492 sayılı Kanuna bağlı (4) sayılı tarifenin I/13-c maddesi uyarınca maktu,
- İnşa edilecek binada bulunan bağımsız bölümlerin cins değişikliği işlemleri nedeniyle (Her bir bağımsız bölüm vesair tesis için) 492 sayılı Kanuna bağlı (4) sayılı tarifenin I/13-a maddesi uyarınca maktu,
- İnşa edilecek binada bulunan mesken ve işyerlerinin devri işleminden, 492 sayılı Kanuna bağlı (4) sayılı tarifenin I/20-a maddesi uyarınca, arsanın/arsa payının beyan edilen devir ve iktisap bedelinden az olmamak üzere emlak vergisi değeri üzerinden devir eden ve devir alan için ayrı ayrı nispi, tapu harcı aranılması,
- tapuda yapılacak ipotek işlemi nedeniyle düzenlenecek kağıtların damga vergisine tabi tutulması, gerekmektedir.

Ayrıca, 634 sayılı Kat Mülkiyeti Kanununa göre kat irtifakı kurulması işlemi mülkiyetin başkasına devrini ihtiva etmedikçe, söz konusu işlemde tapu harcı aranılmaması gerekmektedir.

# ÖZEL İNŞAAT İŞLERİNDE DAMGA VERGİSİ VE HARÇ UYGULAMALARI

Öte yandan, arsa/arsa payı veya inşa edilecek binada bulunan mesken ve işyerlerinin tapuda devri işleminden sonra, emlak vergisi değerinden daha düşük bir bedel üzerinden harç ödendiğinin veya beyan edilen devir ve iktisap bedelinin gerçek durumu yansıtmadığının tespit edilmesi halinde, aradaki farka isabet eden harç ikmalen veya re'sen tarh edilecektir. Bu suretle tarh edilecek tapu ve kadastro harcı için, Vergi Usul Kanununda yer alan vergi ziyai cezası % 25 nispetinde uygulanacaktır.

**Kat karşılığı inşaat işlerine ilişkin sözleşme gereği müteahhidin payına isabet etmekle birlikte arsa sahiplerince müteahhitlere arsa payı devri yapılmadığı için tapuda arsa sahibi adına kaydedilen bağımsız bölümlerin veya üzerine kat irtifakı tesis edilmiş arsaya inşa edilecek taşınmaza ait bağımsız bölüme isabet eden arsa payının üçüncü kişilere satışı nedeniyle tapuda gerçekleşecek devir işlemlerinde, devredene ilişkin tapu harcı mükellefiyeti tapuda devir işlemini gerçekleştiren arsa sahibine aittir.**

Buna göre, tapuda gerçekleşen söz konusu devir işlemlerinden sonra; bankalarca verilen kredilere ilişkin kayıtların, müteahhitlerce düzenlenen faturaların veya yapılan satış işleminin gerçek değerine ilişkin diğer belgelerin



# ÖZEL İNŞAAT İŞLERİNDE DAMGA VERGİSİ VE HARÇ UYGULAMALARI

tetkikinden tapuda beyan edilen satış bedelinin gerçek satış bedelinden düşük olduğunun tespit edilmesi durumunda, tespit edilen gerçek satış tutarı ile tapuda beyan edilen değer arasındaki fark üzerinden gayrimenkulü devir alan ile birlikte tapuda devir işlemini gerçekleştiren arsa sahibi adına ikmalen tapu harcı tarhiyatı yapılacaktır.

Diğer taraftan, müteahhit tarafından arsa satın alınması ve bağımsız bölümlerin satışına ilişkin düzenlenen sözleşmelerin ihtiva ettiği tutar üzerinden damga vergisine tabi tutulması gerekmekte olup, taşınmazların devrinin başka bir kağıt düzenlenmeden tapu müdürlüğünde düzenlenen resmi senet ile yapılması durumunda 488 sayılı Kanuna ekli (2) sayılı tablonun IV/7 fıkrası ile gayrimenkullerin ferağ ve intikal zabıtları damga vergisinden istisna edildiğinden, tapuda düzenlenen resmi senet nedeniyle damga vergisi aranmayacaktır.

# BELEDİYE GELİRLERİ YÖNÜNDE ÖZEL İNŞAAT İŞLERİ

## **Bina İnşaat Harcı**

2464 sayılı Kanununun Ek 1 inci maddesinde, belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde yapılan her türlü bina inşaatının (ilave ve tadiller dahil) inşaat veya tadilat ruhsatının alınmasında Ek Madde 6 da yer alan tarifede gösterilen nispet ve hadlerde bina inşaat harcına tabi bulunmaktadır.

Bina inşaat harcının matrahı, her bir konut veya işyeri biriminin ayrı ayrı inşaat sahasının yüzölçümleri olup Ek Madde 6 da konut inşaatı ve iş yeri inşaatı için m<sup>2</sup> başına inşaat alanına göre en az ve en çok miktarlar belirlenmiştir.

## **Kayıt ve Suret Harcı**

2464 sayılı Kanununun 79 uncu maddesinde, belediyeler ve belediyelere bağlı müesseselerden istenecek her türlü kayıt suretleriyle, gayrimenkullerle ilgili harita, plan, proje ve kroki suretlerinin verilmesi bu harca tabi bulunmaktadır.

Söz konusu harcın hesaplanmasında sahifeye bağlı suretlerde sahife adedi, sahifeye bağlı olmayan suretlerde ise normal bir daktilo sahifesinin alanı birim kabul edilir, bulunacak itibari sahife adedi esas alınır. Harcın hesaplanmasında yarım ve yarımını aşan sahifeler tam sahife sayılır.



# BELEDİYE GELİRLERİ YÖNÜNDE ÖZEL İNŞAAT İŞLERİ

Harita, plan ve krokilerin suretlerine ait harçların hesaplanmasında, alanı 1 m<sup>2</sup> den küçük olan suretler 1 m<sup>2</sup> sayılır, metre kareyi aşan miktarlar hesaplamada tam'a çıkarılır. 2005/8730 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ekinde yer alan listenin (IV) numaralı bölümünde belediye grupları itibarıyla kayıt ve suret harcı miktarı ayrı ayrı belirlenmiştir.

## **İmarla İlgili Harçlar**

Anılan Kanunun "*İmar ile İlgili Harçlar*" başlıklı 80 inci maddesinde de imar mevzuatı gereğince belediyelerce tahsil edilecek harçlar;

- parselasyon harcı
  - ifraz ve tevhit harcı
  - plan ve proje tasdik harcı
  - zemin açma izni ve toprak hafriyatı harcı
  - yapı kullanma izni harcı
- olarak sayılmıştır.

# BELEDİYE GELİRLERİ YÖNÜNDE ÖZEL İNŞAAT İŞLERİ

## **Parselasyon Harcı;**

**İlk parselasyon;** Bir taşınmazın onaylı 1/1000 ölçekli İmar Uygulama Planları gereğince tapuya tescil edilebilecek ve üzerinde imar mevzuatına uygun inşaat yapılabilecek parçalara bölünmesidir.

2464 sayılı Kanun 80 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendine göre; Belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde İmar Kanununa göre ilk kez yapılan veya istek üzerine gerçekleştirilen müteakip parselasyon işlemleri (teşvik belgesini haiz organize sanayi bölgeleri hariç olmak üzere) “Parselasyon Harcına” tabidir.

## **İfraz ve Tevhit Harcı**

**İfraz;** Bir taşınmazın imar mevzuatı yönünden inşaata elverişli parsellere bölünmesidir. **Tevhid (Birleştirme);** Birden fazla parseli, üzerinde bina yapılabilecek şekilde birleştirmektir.

2464 sayılı Kanun 80 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendine göre, verilecek ifraz ve tevhit kararları “İfraz ve Tevhit Harcına” tabidir. Bu harç makbuz karşılığında veya basılı damga vurulmak suretiyle peşin olarak ödenir.



# BELEDİYE GELİRLERİ YÖNÜNDE ÖZEL İNŞAAT İŞLERİ

## **Plan ve Proje Tasdik Harcı**

**Plan ve Proje Tasdiki;** 6785 sayılı İmar Kanununun 20/7/1972 tarih ve 1605 sayılı Kanun'la değişik 4 üncü maddesinde belirtilen ve yapı ruhsatı almak için dilekçe ekinde belediyeye verilmesi gereken mimari, statik ve tesisat, plan, proje resim ve hesapların tasdikidir.

2464 sayılı Kanun 80 inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendine göre, proje tasdik işlemleri "Plan ve Proje Tasdik Harcına" tabidir. Bu harç makbuz karşılığında veya basılı damga vurulmak suretiyle peşin olarak ödenir.

## **Zemin Açma İzni ve Toprak Hafriyatı Harcı**

**Zemin Açma;** Gayrimenkul sahiplerince pis su mecralarının yapının bulunduğu sokaktaki lağım şebekesine veya varsa umumi fosseptiğe bağlanması veya elektrik, temiz su, iletişim hattı gibi teknik alt yapı hizmetlerinin götürülmesi amacı ile belediyelerce tespit edilecek esaslar dahilinde yol, kaldırım, meydan veya benzeri yerlerin kazanılmasıdır. **Toprak Hafriyatı;** Temel kazısı ile inşaat sahasında daha önceden mevcut olup da bu inşaat sebebiyle kaldırılması gereken yıkım artığı malzemenin belediyece gösterilecek yere dökülmesi ve bu yerlerin tesviyesi faaliyetlerinin bütünüdür.

# BELEDİYE GELİRLERİ YÖNÜNDE ÖZEL İNŞAAT İŞLERİ

2464 sayılı Kanun 80 inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendine göre, zemin ve yol kanal açma izni verilmesi, yapım ve yıkım artığı malzeme ile toprak kazısının taşınması için belediyelerce yer gösterilmesi ve bu yerlerin tesviyesi “Zemin Açma İzni ve Toprak Hafriyatı Harcına” tabidir. Bu harç makbuz karşılığında veya basılı damga vurulmak suretiyle peşin olarak ödenir.

## **Yapı Kullanma İzni Harcı**

*Yapı Kullanma İzni;* Belediye Fen ve Sağlık görevlilerince yapının tamamlanmasını müteakip, 6785 sayılı İmar Kanununun ilgili maddelerine göre yapılan kontrol sonucunda verilen iskan (oturma) iznidir. 2464 sayılı Kanun 80 inci maddesinin birinci fıkrasının (f) bendine göre, yapı kullanma izni verilmesi işleri “Yapı Kullanma İzni Harcına” tabidir. Bu harç makbuz karşılığında veya basılı damga vurulmak suretiyle peşin olarak ödenir.

## **Ücretler**

2464 sayılı Kanununun 97. maddesinde, belediyelerin bu Kanunda harç veya katılma payı konusu yapılmayan ve ilgililerin isteğine bağlı olarak ifa edecekleri her türlü hizmet için belediye meclislerince düzenlenecek tarifelere göre ücret almaya yetkili oldukları, ancak belediyelere tekel olarak verilmiş işlerin kendi özel hükümlerine tabi oldukları hükme bağlanmıştır.



# BELEDİYE GELİRLERİ YÖNÜNDE ÖZEL İNŞAAT İŞLERİ

Belediyelerce ücret uygulamasına ilişkin olarak 16/05/2005 tarihli ve 25817 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 31 seri no.lu Belediye Gelirleri Kanunu Genel Tebliğinde gerekli açıklamalar yapılmıştır.

Anılan tebliğde, belediyelerin harç veya katılma payı konusu yapılmayan ve ilgililerin isteğine bağlı olarak ifa edecekleri her türlü hizmet için belediye meclislerince düzenlenecek tarifelere göre ücret almalarının mümkün bulunmakta olduğu ve ücretlerin hizmetten faydalananlardan yapılan hizmetin maliyeti göz önünde bulundurularak adalet, eşitlik ve genellik prensiplerine uygun olarak tespit edilmesi gerektiği belirtilmiştir.

# ÖZEL İNŞAAT İŞLERİNDE KDV İNDİRİMİ KONUSUNDA ÖZELLİK TAŞIYAN DURUMLAR

## 1) Kargoda, Postada Kaybolan Faturalar, Gider Kaydı ve KDV İndirimi

Satıcı firmalar, faturanın kendilerinde kalan nüshasının fotokopisi üzerine “**Aslı Gibidir**” yazarak kaşeleyip imzalamakta, alıcılar ise satıcılar tarafından belirtilen şekilde onaylanan fatura fotokopilerini kayıtlarına intikal ettirmekte ve KDV’lerini indirim konusu yapmaktadırlar.

Ancak, Maliye Bakanlığı, gider kaydı ve KDV indiriminin prensip olarak fatura asıllarına göre yapılması gerektiği, fatura asıllarının kaybedildiği durumlarda ise faturanın satıcılarda kalan nüshasının noter tasdikli fotokopilerine (Bu örnek üzerine, “*Zayi olan aynı tarih ve sayıyı taşıyan fatura aslı yerine kullanılmak amacıyla tasdik edilmiştir.*” şeklinde noterce şerh düşülmesi gerekir.) dayanılarak gider kaydı ve KDV indiriminin yapılabileceği görüşündedir.



# ÖZEL İNŞAAT İŞLERİNDE KDV İNDİRİMİ KONUSUNDA ÖZELLİK TAŞIYAN DURUMLAR

## 2) KDV İndirim ve İadesinde Müteselsil Sorumluluk ve Kurtulma Yolları

Mal veya hizmet alım-satımında satıcının KDV'yi Hazine'ye intikal ettirmediğinin tespit edilmesi halinde, bu satıcı tarafından doğrudan mal teslim edilen veya hizmet ifa edilen mükellefler, işlem bedeli üzerinden hesaplanan vergi ile sınırlı olmak üzere, Hazine'ye intikal etmeyen vergiden satıcı ile birlikte müteselsilen sorumlu olurlar.

KDV Genel Uygulama Tebliği'nde yapılan açıklamalara göre, alıcıların KDV dahil toplam işlem bedelini;

-5411 sayılı Bankalar Kanunu hükümlerine göre faaliyette bulunan bankalar vasıtasıyla ödemeleri ve bankaya yapılacak ödeme sırasında düzenlenecek belgede satıcının (veya adına hareket edenlerin) adı-soyadı (tüzel kişilerde unvanı) ile bankadaki hesap numarasını ve vergi kimlik numarasını doğru olarak yazdırmaları,

-- Ödemenin çekle yapılmış olması halinde çekin Türk Ticaret Kanununun 785. maddesinin (1) numaralı fıkrası kapsamında düzenlenmiş olması (**ARTIK HAMİLİNE YAZILI ÇEKLERDE KABUL EDİLİYOR**)

# ÖZEL İNŞAAT İŞLERİNDE KDV İNDİRİMİ KONUSUNDA ÖZELLİK TAŞIYAN DURUMLAR

- Ödemenin kredi kartı (iade talebinde bulunan kişi veya kuruma ait), tapu devri, kamu kurum ve kuruluşları aracılığıyla (ön ödeme avansı şeklinde kamu kurum ve kuruluşlarının veznesine ödeme gibi) yapılması,

- Ödemenin PTT yoluyla yapılması halinde, ödeme sırasında düzenlenecek belgenin ibrazı (satıcının veya adına hareket edenlerin adı- soyadı (tüzel kişilerde unvanı) ile banka hesap numarası ve vergi kimlik numarası doğru olarak yazdırılmak kaydıyla)

halinde müteselsil sorumluluk uygulaması ile muhatap tutulmazlar.

Bu çerçevede herhangi bir hesaba bağlı olmaksızın gönderilen havaleler, kasadan ödeme yapılması sorumluluğu kaldırmaz. Ayrıca dış ticaret sermaye şirketleri ve sektörel dış ticaret şirketleri gibi ihracata aracılık eden mükelleflerin bu uygulamadan yararlanabilmeleri için ihracatına aracılık ettikleri mükelleflerin de ödemelerini yukarıda belirtilen şekilde tevsik etmeleri gerekir.



# ÖZEL İNŞAAT İŞLERİNDE KDV İNDİRİMİ KONUSUNDA ÖZELLİK TAŞIYAN DURUMLAR

Ancak alıcı ile satıcı arasında muvazaaya dayanan bir işlem yapıldığının veya menfaat sağlayan doğrudan bir ilişkinin veya hisımlık, sermayesine katılma, organizasyon veya yönetimi içinde yer alma şeklinde dolaylı bir ilişkinin bulunduğu vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenmiş raporlarla tespit edilmesi halinde ödeme yukarıdaki şekilde tevsik edilmiş olsa bile müteselsil sorumluluk kalkmaz.

- Şirket ortağı veya çalışanlarına ait kredi kartı ile yapılan alımlar müteselsil sorumluluk uygulamasından kurtulmak için yeterli değildir.
- Senet mukabili yapılan ödemeler, müteselsil sorumluluk uygulamasından kurtulmak için yeterli değildir.
- Firmalar arasında mahsuplaşma yoluyla yapılan ödeme, müteselsil sorumluluk kapsamında yapılmış ödeme olarak kabul edilmesi mümkün bulunmamaktadır. (MB. GİB. İstanbul VDB'nin, 03.02.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-435 sayılı Özelgesi)

# ÖZEL İNŞAAT İŞLERİNDE KDV İNDİRİMİ KONUSUNDA ÖZELLİK TAŞIYAN DURUMLAR

## **3)İşi Bırakan Müteahhitlerin İndiremedikleri KDV Ne Olacak?**

Faaliyetini terk eden müteahhitlerce yüklenilip indirilemeyen KDV artık “indirilemeyecek KDV” haline dönüştüğünden, GVK ve KVK yönünden gider olarak dikkate alınabilir.

## **4) Arsa Sahibi Adına Yapılan Giderlerin Durumu ve KDV İndirimi**

Kat karşılığı inşaat işlerinde taraflar aralarında yaptıkları sözleşmelerle, karşılıklı yükümlülüklerini belirlemektedirler. Bu yükümlülüklerden birisi de, inşaatla ilgili olarak yapılacak giderlerin kim tarafından karşılanacağıdır.

Tip sözleşme haline gelen ve genel kabul gören bu sözleşmelere, yapılan inşaatlara ilişkin olarak ilgili mevzuatları gereği arsa sahibi tarafından ödenmesi gereken bazı giderlerin (belediye, su idareleri, elektrik şirketlerine ve yapı denetim şirketlerine yapılan ödemeler) müteahhitler tarafından üstlenilmesi hususunda hükümler konulabilmektedir.



# ÖZEL İNŞAAT İŞLERİNDE KDV İNDİRİMİ KONUSUNDA ÖZELLİK TAŞIYAN DURUMLAR

İlgili mevzuatı gereği arsa sahibi tarafından ödenmesi gereken giderlerin (belediye, su idareleri, elektrik şirketlerine ve yapı denetim şirketlerine yapılan ödemeler) taraflar arasında yapılan sözleşmeye istinaden müteahhit tarafından karşılanması halinde, bu giderlerin müteahhitler tarafından gelir ve kurumlar vergisi yönünden gider olarak dikkate alınıp alınamayacağı ve KDV'lerinin indirim konusu yapılıp yapılamayacağı konusunda tereddütlerle karşılaşılmaktadır.

## • Maliye Bakanlığı'nın Görüşü ve Uygulaması

### Birinci Görüşü

Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesine göre vergilendirmede olayın gerçek mahiyeti esas olduğundan, söz konusu ödemelerin yapı sahibi adına müteahhitler tarafından yapıldığının taraflar arasında düzenlenen ve bu hususlarında yer aldığı sözleşme veya banka dekontu ile belgelendirilmesi halinde, bu ödemelerin GVK'nın 40. maddesine göre ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır. (GİB, Ankara VDB'nin, 10.07.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01 sayılı Özelgesi.

# ÖZEL İNŞAAT İŞLERİNDE KDV İNDİRİMİ KONUSUNDA ÖZELLİK TAŞIYAN DURUMLAR

## İkinci ve Son Görüşü (Mevcut Uygulama)

Kat karşılığı inşaat sözleşmesi uyarınca müteahhitler tarafından ödenen ancak faturası arsa sahibi adına düzenlenmiş bulunan ve inşa edilecek binanın ruhsatı için çeşitli kurumlara (belediye, su idaresi, elektrik idaresi, yapı denetim şirketi vb.) yapılan harç, katılım payı vb. için ödenen bedellerin, ticari kazancın tespitinde gider veya maliyet olarak indirim konusu yapılması mümkün değildir.

Ayrıca, ticari kazancın tespitinde dikkate alınacak giderlerin indirim konusu yapılabilmesi için giderlerin tevsike esas belgelerle belgelendirilmesi ve bu belgelerin mükellef adına düzenlenmesi gerekmektedir. Söz konusu ödemeler için arsa sahibi adına düzenlenecek fatura vb. belgelerde yer alan KDV'nin, müteahhitlerce ödenmiş olsa dahi indirim konusu yapılması veya gider olarak dikkate alınması mümkün değildir. (GİB. İstanbul VDB'nin, 22.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 40-811 ve 22.03.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-105[229-2012/VUK-1- . . .]-1120 sayılı Özelgeleri)



# ÖZEL İNŞAAT İŞLERİNDE KDV İNDİRİMİ KONUSUNDA ÖZELLİK TAŞIYAN DURUMLAR

## Kişisel Görüşümüz

Mükelleflerin yaptıkları harcamaların kayıtlarda gösterilebilmesi ve KDV'sinin indirilebilmesi için; VUK'da sayılan belgelerle belgelendirilmesi ve belgelerin mükellefler adına düzenlenmiş olması gerekir.

Genel prensip ve uygulama bu şekilde olmakla beraber, bazı durumlarda ilgili mevzuatı vb. nedenlerle adına belge düzenlenenler ile gerçekte ödemeyi yapanlar farklı kişiler olabilmektedir.

Bize göre, bu şekilde yapılan giderler, aslında adına belge düzenlenenin değil, ödemeyi gerçekte yüklenen mükellefin gideridir ve dolayısıyla bu mükellefin safi gelir ve kazancının tespitinde dikkate alınması gerekir. Bu görüş, VUK'un 3/B maddesine de uygundur. Kat karşılığı inşaat işlerinde, hemen hemen tüm masraflara müteahhitler tarafından katlanıldığından ve bu durum örf ve adetler ile bu konuda yerleşik hale gelen tip sözleşmelerle de sabit olduğundan, ilgili mevzuatı vb. nedenlerle arsa sahipleri adına müteahhitlerce katlanılan gider ve maliyetlerin, VUK'un 3/B maddesi gereği müteahhitlerin safi gelir ve kazancının tespitinde indirilecek gider olarak dikkate alınması gerektiği görüşündeyiz. Çünkü, bu giderlere ilişkin belgeler arsa sahipleri adına düzenlenmiş olmakla beraber, giderlere katlananlar gerçekte müteahhitlerdir.

# ÖZEL İNŞAAT İŞLERİNDE KDV İNDİRİMİ KONUSUNDA ÖZELLİK TAŞIYAN DURUMLAR

Kişisel görüşümüze göre, kat karşılığı inşaat işlerinde, arsa sahipleri adına yapılan ödemeler;

- Yapılan işle ilgili ise,
- Taraflar arasında yapılan sözleşmede bu ödemelerin müteahhitler tarafından yapılacağına dair bir hüküm varsa,
- Ödeme müteahhitler tarafından yapılmış ve bu husus ödeme belgeleri ile ispat ve tevsik edilebiliyorsa

belgeler arsa sahipleri adına düzenlenmiş olsa dahi, anılan ödemeler müteahhitler tarafından doğrudan gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilmeli ve KDV'si de indirim konusu yapılmalıdır.



# ÖZEL İNŞAAT İŞLERİNDE KDV İNDİRİMİ KONUSUNDA ÖZELLİK TAŞIYAN DURUMLAR

## 5) Çalınan Mallarda KDV İndirimi

Çalınan-kaybolan malların KDV Kanunu'nun 30/c maddesi kapsamında zayi olan mal olarak değerlendirilmesi gerekir. Malların çalındığının polis tutanağı, duruma göre mahkeme kararı ile ispat ve tevsik edilmesi halinde, Kanun'un 30/c maddesine göre malların zayi olduğunun kabul edilmesi ve bu mallar nedeniyle yüklenilen KDV'lerin indirilmemesi gerekir. Çünkü, çalınan mallar nedeniyle yüklenilen KDV'lerin Kanun'un 30/c maddesine göre indirilmesi mümkün değildir.

Malların çalındığının ya da kaybolduğunun geçerli belgelerle ispat ve tevsik edilememesi halinde, malların çalınmadığı, belgesiz satıldığı kabul edilecektir. Bu durumda ise, kaybolduğu veya çalındığı iddia olunan malların emsal satış bedeli üzerinden hasılat yazılması ve KDV hesaplanması söz konusu olacaktır.

## 6) Binek Otomobile Ait İndirilemeyen KDV'nin Doğrudan Gider Yazılabileceği

Binek otomobillerine ait olup indirilmesi mümkün olmayan KDV ve ÖTV, doğrudan gider olarak dikkate alınabileceği gibi, maliyete de dahil edilebilecektir. Maliye Bakanlığı'nın görüşü de bu doğrultudadır.

# KONUT TESLİMLERİNDE KDV İADESİ

Net alanı 150 m<sup>2</sup>'ye kadar olan konut teslimleri % 1 KDV'ye tabi olup, indirimli orana tabi işlemler kapsamındadır. KDV Kanununun 29/2. maddesine göre, indirimli orana tabi işlemler nedeniyle yüklenilip indirilemeyen KDV'lerin Bakanlar Kurulu tarafından ilgili yıl için belirlenen asgari iade tutarını aşan kısmı, mükelleflere yılı içinde mahsuben, yılı geçtikten sonra da nakden ve mahsuben iade edilmektedir. **İadeye ilişkin usul ve esaslar son olarak KDV Genel Uygulama Tebliği ile belirlenmiştir.**

## Yılı İçinde Talep Edilen Mahsuben İade Tutarlarının Hesaplanması

İndirimli orana tabi işlemleri bulunan mükellefler, bu işlemleri nedeniyle yüklendikleri ve indirim yoluyla telafi edemedikleri için yılı içinde mahsuben iadesini talep edecekleri KDV tutarını aylar itibarıyla ve kümülatif olarak hesaplarlar. İade talebinin, ilgili vergilendirme dönemleri itibarıyla indirimli orana tabi tüm işlemleri kapsamaması gerekmekte olup, işlemlerin ayrıştırılıp sadece bir kısmına yönelik hesaplama yapılması ve bu şekilde iade talep edilmesi mümkün değildir.



# KONUT TESLİMLERİNDE KDV İADESİ

Hesaplama aşağıdaki şekilde yapılacaktır:

- Hesaplamaya her yılın Ocak ayı itibarıyla başlanır. Ay içindeki iade hakkı doğuran işlemin bünyesine giren vergiden, işlem dolayısıyla (% 1) veya (% 8) oranı uygulanarak hesaplanan KDV düşülür ve ay içi itibarıyla “iadeye esas KDV” tutarına ulaşılır. Bu tutar Ocak ayı devreden KDV tutarı ile karşılaştırılır. Karşılaştırmada devreden vergi tutarı olarak, şayet aynı dönemde iade talep edilmiş ise iadesi talep edilen tutar düşülmeden önceki devreden vergi tutarı dikkate alınır.

**Beyannamede sonraki döneme devreden vergi yer almıyorsa o dönem için dönem sonu iade hesabı “sıfır” kabul edilir.**

Sonraki döneme devreden vergi mevcutsa ve iadeye esas KDV tutarını (yüklenilen KDV - hesaplanan KDV farkı) aşıyorsa iadeye esas KDV tutarı, aşmıyorsa devreden vergi tutarı “İade Edilebilir KDV” olarak kabul edilir. Bu tutar ilk ay sonu itibarıyla iade edilebilir KDV tutarıdır.

# KONUT TESLİMLERİNDE KDV İADESİ

- Şubat ayında indirimli orana tabi işlemin bünyesine giren vergiden, işlem dolayısıyla hesaplanan vergi düşülerek Ocak ayında yapıldığı gibi ay içi iadeye esas KDV tutarına ulaşılır. Bu tutar, Ocak sonu iade edilebilir KDV tutarı ile toplanır ve toplam Şubat sonu devreden vergisi ile karşılaştırılır. Karşılaştırmada devreden vergi tutarı olarak, şayet aynı dönemde iade talep edilmiş ise iadesi talep edilen tutar düşülmeden önceki devreden vergi tutarı dikkate alınır. Karşılaştırma Ocak ayındaki gibi yapılarak, Şubat sonu “İade Edilebilir KDV” tutarına ulaşılır. Bu tutar, iadeye hak kazanılan iki aylık kümülatif KDV tutarıdır.

Şubat ayında indirimli orana tabi işlem yoksa Şubat içi iadeye esas KDV de olmayacağından devreden vergi ile karşılaştırma Ocak sonu iade edilebilir KDV esas alınarak yapılır.

Yıl içerisinde yapılacak tüm iade taleplerinde, önceki dönemlerde iade talebinde bulunulup bulunulmadığına bakılmaksızın, ilgili yıl için belirlenen alt sınır ve iadesi talep edilen tutarlar dikkate alınmadan iadenin talep edildiği her bir döneme kadar yukarıda belirtildiği şekilde kümülatif bir hesaplama yapılması gerekmektedir.



# KONUT TESLİMLERİNDE KDV İADESİ

- **İndirimli Orana Tabi İşlemlerde Azami İade Tutarı**

İndirimli orana tabi teslim veya hizmetle ilgili olarak yüklenilen vergi ile söz konusu işlemler üzerinden hesaplanan vergi arasındaki farkın,

- **% 1 oranına tabi işlemler için işlem bedelinin % 17'sini,**

- **% 8'e tabi işlemler için ise işlem bedelinin % 10'unu**

aşan kısmı, iade hesabına dahil edilmeyecektir.

Azami iade tutarının belirlenmesinde iade talebinde bulunulan döneme kadar yapılan toplam işlem bedeli dikkate alınır, ay içi hesaplamalarda azami iade edilebilir tutarın aşılması bu durumu değiştirmez. Ancak işlemin bünyesine doğrudan giren harcamalara ilişkin olarak yüklenilen verginin, azami iade tutarını aşması halinde, mükellefin iade talebi, aşan kısım için münhasıran vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.

# KONUT TESLİMLERİNDE KDV İADESİ

## İzleyen Yıl İçerisinde Talep Edilen Nakden/Mahsuben İade Tutarlarının Hesaplanması

Yılı içinde mahsuben iade edilemeyen verginin izleyen yıl içinde nakden veya yukarıda belirtilen borçlara mahsuben iadesinde, yılı içinde mahsuben iade edilen tutarlar dikkate alınmadan aylar itibarıyla kümülatif hesaplama yapılır, bulunan tutardan yılı içinde mahsuben iadeler düşülür, kalan tutarın işlemin yapıldığı yıl için belirlenen iade edilmeyecek alt sınırı aşan kısmının nakden veya mahsuben iadesi, izleyen yılın Ocak-Kasım vergilendirme dönemlerine ilişkin KDV beyannameleri ile talep edilebilir.

İadesi talep edilebilir tutar, izleyen yılın Ocak vergilendirme döneminden iadenin talep edildiği döneme kadar verilen beyannamelerde yer alan devreden vergi tutarları ile karşılaştırılır. İadenin talep edildiği döneme ait karşılaştırmada devreden vergi tutarı olarak iadesi talep edilen tutar düşülmeden önceki devreden vergi tutarı dikkate alınır.



# KONUT TESLİMLERİNDE KDV İADESİ

Buna göre;

-Devreden vergi tutarı, izleyen yılın Ocak vergilendirme döneminden iadenin talep edildiği döneme kadar bütün dönemlerde iadesi talep edilen tutarı aşıyorsa, talep edilen tutarın tamamı iade edilebilir.

-Devreden vergi tutarı, izleyen yılın Ocak vergilendirme döneminden iadenin talep edildiği döneme kadar herhangi bir dönemde iadesi talep edilebilir tutarı aşmıyorsa, iadenin talep edildiği döneme kadar verilen beyannamelerde yer alan en düşük devreden vergi tutarı iade edilebilir tutar olarak dikkate alınır.

-İzleyen yılın Ocak vergilendirme döneminden iadenin talep edildiği döneme kadar aradaki dönemlerden herhangi birisinde ödenecek vergi çıkması halinde, iade talep edilemez.

Yıllık iadelerde azami iade tutarının belirlenmesinde, iade talebinde bulunulan yıldaki toplam işlem bedeli esas alınır, ay içi hesaplamalarda azami iade edilebilir tutarın aşılması bu durumu değiştirmez.

# KONUT TESLİMLERİNDE KDV İADESİ

İzleyen yıl içerisinde iade talebinde bulunulabilmesi için işlemin yapıldığı yıl içerisinde hiç iade talebinde bulunulmamış ya da iade talep edilmekle birlikte talep edilen tutarların iadesi gerçekleşmemiş olmalıdır.

## **İade Hesabına Dahil Edilecek - Edilmeyecek Yüklenim KDV'ler**

İndirimli orana tabi işlemlerden doğan iade tutarının hesaplanmasında,

- **Önce işlemin bünyesine doğrudan giren harcamalar nedeniyle yüklenilen vergiler dikkate alınır,**
- **Daha sonra ilgili dönem genel yönetim giderleri için yüklenilen vergilerden pay verilir.**
- **Bu şekilde hesaplanan tutarın, azami iade edilebilir vergi tutarının altında kalması halinde, en fazla aradaki farka isabet eden tutar kadar ATİK dolayısıyla yüklenilen vergilerden iade hesabına pay verilebilir.**

İndirimli orana tabi olmayan teslim ve hizmetler ile indirimli orana tabi işlemlerle ilgisi bulunmayan giderler dolayısıyla yüklenilen vergiler iade hesabına dâhil edilmez.



# KONUT TESLİMLERİNDE KDV İADESİ

## Örneğin;

- Ankastra ürünli mobilyalı olarak konut teslimlerinde; buzdolabı, fırın, davlumbaz, bulaşık makinesi, mobilya, vestiyer, televizyon ve benzeri eşyalar eklenti mahiyetinde olduğundan, bunların teslimi konut tesliminden bağımsız bir teslim olarak değerlendirilecek, söz konusu eşyaların temininde yüklenilen KDV, iade hesabına dâhil edilemeyecektir.
- Konutun inşasına yönelik harcamalar (arsa bedeli dâhil), genel yönetim giderleri ve ATİK'lerden işleme isabet eden paya ilişkin yüklenilen KDV'ler iade hesabına dahil edilecektir.
- Konutların ortak kullanımına ait olan sosyal ve kültürel ihtiyaçları karşılamak üzere düzenlenmiş çocuk parkı, bahçe düzenlemesi, havuz, pergole, kamelya, çim ekimi, spor alanı, alışveriş merkezi gibi alanlara ilişkin konutun yapımı için zorunlu olmayan harcamalar nedeniyle yüklenilen KDV iade hesabına dâhil edilemeyecektir. Ancak arazinin yapısından dolayı yapılması zorunlu olan site içi çevre düzenlemeleri (istinat duvarı, perde duvarı, site çevre duvarları, site içi zemin sertleştirme ve benzeri işler) nedeniyle yüklenilen vergilerin iade hesabına dâhil edilmesi mümkündür.

# KONUT TESLİMLERİNDE KDV İADESİ

- Stoklarda yer alan mallara ilişkin yüklenen vergiler gerçekleşen indirimli orana tabi işlemlere ilişkin iade hesabına dahil edilmeyecek, satış işleminin gerçekleştirildiği döneme ait iade hesabında dikkate alınabilecektir.
- ATİK'ler nedeniyle yüklenen vergilerden, söz konusu iktisadi kıymetlerin indirimli orana tabi işlemlerde kullanılması kaydıyla, iade hesabına pay verilmesi mümkündür.
- İndirimli orana tabi işlemin gerçekleştiği dönem içinde veya öncesinde bu işlemle ilgili olarak yapılan mal ve hizmet alımlarına ait fatura ve benzeri belgelerin, belge düzenleme süresi içerisinde olmakla birlikte, indirimli orana tabi işlem gerçekleştikten sonra düzenlenmesi veya zamanında düzenlenen belgenin işlemin gerçekleştiği vergilendirme döneminden sonra temin edilmesi halinde, bu belgelerde yer alan KDV tutarları, işlemin gerçekleştiği vergilendirme dönemi iade hesabına düzeltme beyannamesi verilmek suretiyle dahil edilebilir. Bu durumda iade, YMM Raporu ile talep edilmişse, raporda gerekçeleriyle birlikte açıklanır. İade YMM Raporu ile talep edilmemiş ise mükelleften yazılı izahat istenir, izahatın yeterli görülürse bu tutarlar da iade edilir.



# KONUT TESLİMLERİNDE KDV İADESİ

## **Yılı İçerisindeki Mahsup Taleplerinin Yerine Getirilmesi**

Vergilendirme dönemleri itibarıyla 5.000 TL'yi aşmayan mahsup talepleri vergi inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirilir. 5.000 TL ve üstündeki mahsup talepleri, vergi inceleme raporu veya YMM Raporuna göre yerine getirilir. Talep tutarının 5.000 TL'yi aşan kısmı kadar teminat gösterilmesi halinde ilgili belgelerin tamamlanıp teminatın verildiği tarih itibarıyla mahsup talebi geçerlik kazanır ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM Raporu ile çözülebilir.

İade talebi; mahsuben iadenin vergi inceleme raporuna göre sonuçlandırılması durumunda iade talep dilekçesinin verildiği tarih itibarıyla, YMM Raporu ile talep edilmesi halinde ise YMM Raporunun ibraz edildiği tarih itibarıyla geçerlik kazanır.

# KONUT TESLİMLERİNDE KDV İADESİ

## Yılı İçinde Mahsup Edilemeyen Vergilerin İadesi

İndirimli orana tabi işlemlerden doğan iade alacağının yılı içinde mahsuben iade edilemeyen kısmı, izleyen yıl içinde mükellefin isteğine bağlı olarak nakden veya mahsuben iade edilebilir.

İade talebi en erken izleyen yılın Ocak dönemine ait olup Şubat ayı içinde verilecek, en geç Kasım dönemine ait olup Aralık ayı içinde verilecek KDV beyannameleri ile yapılabilecektir. Üç aylık vergilendirme dönemine tabi olan mükelleflerde iade talebi en erken izleyen yılın ilk üç aylık, en geç üçüncü üç aylık vergilendirme dönemlerine ait beyannamelerle yapılabilecektir.

İndirimli orana tabi işlemlere ilişkin olup indirim yoluyla telafi edilemeyen yüklenilen vergi tutarları, yılı içinde mahsup edilen vergiler dikkate alınmadan, işlemlerin yapıldığı yılın tamamı için yıllık olarak ve Aralık dönemi sonu itibarıyla hesaplanır.

Bu tutardan, yılı içinde mahsup edilen vergiler düşüldükten sonra kalan kısmın işlemin gerçekleştiği yıl için belirlenen alt sınırı (2013 yılı için 17.000 TL., 2014 yılı için 17.700 TL'yi) aşan kısmı "İade Edilebilir KDV" olarak hesaplanır. Bu tutar, izleyen yılın Ocak vergilendirme döneminden iadenin talep edildiği vergilendirme dönemine kadar aradaki dönemlere ait devreden vergi tutarları ile karşılaştırılmak suretiyle "iade edilecek KDV tutarı" belirlenir.



# KONUT TESLİMLERİNDE KDV İADESİ

Bu şekilde hesaplanan KDV alacağının 5.000 TL'yi aşmaması halinde nakden ve/veya mahsuben iade talepleri vergi inceleme raporu, teminat ve YMM Raporu aranılmadan yerine getirilir.

İade talebinin 5.000 TL ve üstünde olması halinde 5.000 TL'yi aşan kısmın nakden ve/veya mahsuben iadesi vergi inceleme raporu, YMM Raporu veya teminat karşılığında yerine getirilir. İade talebi;

-Vergi inceleme raporu sonucuna göre talep edilmiş ise mahsuben iade taleplerinde vergi inceleme raporu dışındaki diğer belgelerin tamamlanmış olması koşuluyla iade talep dilekçesinin verildiği tarih itibarıyla; nakden iade taleplerinde vergi inceleme raporunun vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarihte,

-Nakden/mahsuben iadenin YMM Raporu ile talep edilmesi halinde, belgelerin tamamlanıp YMM Raporunun eksiksiz olarak ibraz edildiği tarihte,

-Nakden/mahsuben iadenin teminat karşılığı talep edilmesi halinde ise teminatın gösterilip belgelerin tamamlandığı tarihte, geçerlik kazanır.

# KONUT TESLİMLERİNDE KDV İADESİ

VİR sonucuna göre yapılan mahsuben iade taleplerinde, diğer belgelerin tamamlanması koşuluyla VİR beklenmeksizin iade yapılacaktır. Yılı içerisinde mahsup edilemeyen KDV'nin iadesi için izleyen yılda ayrıca bir iade talebinde bulunulması gerektiğinden, yılı içinde mahsuben iadeye yönelik olarak düzenlenen YMM Raporunun izleyen yıl talep edilecek nakden/mahsuben iade için geçerliliği bulunmamaktadır. İzleyen yıl içerisinde yapılacak nakden/mahsuben iade talebi için ayrıca bir YMM Raporu düzenlenmesi gerekmektedir.

5.000 TL'yi aşan tutarlar için teminat gösterilmesi halinde teminatın gösterilip belgelerin tamamlanmasından sonra nakden ve/veya mahsuben iade talepleri yerine getirilir, teminat vergi inceleme raporu veya YMM Raporu ile çözülür. YMM Raporlarında, iadenin talep edildiği yıl için belirlenen limitler geçerli olur. Örneğin; 2013 yılında gerçekleşen işlemlerle ilgili olarak 2014 yılı içerisinde yapılacak iade taleplerinde 2014 yılı için YMM Raporu ile azami alınabilecek iade tutarına ilişkin limitler geçerli olacaktır. 2014 yılı için belirlenen tutar 814.000 TL.dir.



# KONUT TESLİMLERİNDE KDV İADESİ

## Süresinden Sonra İade Talebinde Bulunulması

İade alacağının ait olduğu aylık dönemde mahsuben iadesinin talep edilmesi ihtiyaridir. Bu sebeple indirimli orana tabi işlemleri bulunan mükellefler hak kazandıkları iade miktarını cari yılın sonraki dönemlerinde mahsuba konu edebilecekleri gibi, bir sonraki yılda da nakden veya mahsuben geri alabilirler.

Ancak süresinde iade hakkını kullanmayan mükelleflerin, daha sonra düzeltme beyannameleri ile iade talebinde bulunmaları mümkün değildir.

İzleyen yılın Ocak-Kasım dönemlerinde usulüne uygun olarak iade talebinde bulunan mükelleflerin de talep edilen iade tutarını artırmak amacıyla, sonraki yıllarda bu dönemlere ilişkin düzeltme beyannamesi vermek suretiyle iade talebinde bulunmaları söz konusu değildir. Ancak izleyen yıl içerisinde talep edilen iade tutarının, aynı yıl içerisinde düzeltme beyannamesi ile artırılması mümkün olup, bu şekilde artırılan kısmın iadesi münhasıran vergi inceleme raporuna göre yerine getirilir.

# KONUT TESLİMLERİNDE KDV İADESİ

- **İnşaatı Devam Ederken Satılan ve Faturası Düzenlenen Konutlarda KDV İadesi Ne Zaman Yapılacak?**

İndirimli orana tabi işlemler nedeniyle KDV iadesi yapılabilmesi için, öncelikli ve mutlak şart, indirimli orana tabi malların tesliminin veya hizmetlerin ifasının gerçekleşmesidir. Teslim ve hizmet yapılmadan iade alınması söz konusu değildir.

İnşaat halindeyken yapılan konut satışları tapuya tescil edilmiş olsa dahi, henüz konutun teslimi yapılamadığından, bu satışın teslim kapsamında değerlendirilmesi ve iadeye konu edilmesi mümkün değildir. Çünkü, faturanın önceden düzenlendiği bu gibi durumlarda hesaplanan KDV, konut teslimine değil, ödenen avansa ilişkin olup, ortada henüz bir konut teslimi söz konusu değildir. İşlemden önce fatura düzenlenmesi ile vergiyi doğuran olay meydana gelmekte ancak iade hakkını doğuran işlem vuku bulmamaktadır.

İade hakkı, konutların inşaatının tamamlanıp alıcıların kullanımına bırakılması ile yani iskan raporunun alınması veya daha önce kullanıma terk edilmesi ile doğmaktadır. Bu nedenle, iade talebinin konutların fiilen teslim edildiği yıl içinde yapılması gerekmektedir.



# MÜTEAHHİTLER KENDİLERİNE FATURA ETTİKLERİ KONUTLAR İÇİN KDV İADESİ ALABİLİR Mİ?

Uygulamada, müteahhitlerin satmak üzere inşa ettikleri ancak satamadıkları konutları işletmeden çekmek suretiyle kendi adlarına fatura etmeleri halinde, bu konutlar nedeniyle yüklenip indiremedikleri KDV'leri iade olarak talep edip edemeyecekleri konusu tartışmalıdır.

Gelir İdaresi Başkanlığı,

**“Müteahhitlerin satmak üzere inşa ettikleri net alanı 150 m<sup>2</sup>'ye kadar olan konutları satamayıp işletmeden çekiş göstererek kendi adlarına fatura etmeleri işlemini KDV Kanunu'nun 2. maddesinde düzenlenen “teslim” kapsamında nihai satış olarak değerlendirmemekte ve bu şekilde fatura edilen konutlar nedeniyle yüklenilip indirilemeyen KDV'lerin Kanun'un 29/2. maddesine göre iade edilemeyeceği”**

Görüşündedir. (İstanbul VDB'nin, 30.01.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.29-340 sayılı Özelgesi)

# MÜTEAHHİTLER KENDİLERİNE FATURA ETTİKLERİ KONUTLAR İÇİN KDV İADESİ ALABİLİR Mİ?

İndirimli orana tabi bu işlemler nedeniyle yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV'nin iadesi, Kanun'un 29/2. maddesinde yer alan özel düzenlemenin bir gereği olup, iade hakkının sınırlandırılması Kanun sistematiğine de aykırıdır. Kanun'da “**mahsuben iade**” ve “**nakden iade**” sistemi getirilmiş ve mükelleflerin hukuk güvenliği kanunla sağlanmıştır. Vergi, devletin egemenlik gücüne dayanarak kamu giderlerine katılımı sağlamak amacıyla kişilerden aldığı ekonomik değer olmakla birlikte, yasal düzenlemeler, sadece devlet yönünden değil, yükümlüler yönünden de hukuksal güveni sağlamalıdır.

Anayasa'nın 73. maddesinde yerini bulan “**vergide yasallık**” ilkesi, aynı zamanda devletin vergilendirme yetkisinin Anayasal ilkelerle sınırlandırılmasıdır. Devletin vergilendirme yetkisinin sınırı, aynı zamanda kişilerin hak ve özgürlüklerinin de sınırını oluşturmaktadır. Verginin ödenmemesi durumunda devletin alacağı yasalarla güvence altına alınırken, mükellefin mahsuben veya nakden iade alacağına güvence altına alınmaması düşünülemez. Verginin tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsiliyle ilgili düzenlemeler nasıl vergi tekniğinin konusuysa, vergi iadelerine ilişkin düzenlemeler de vergi tekniğinin konusudur. Bu nedenle, yasayla verilen bir hakkın idari düzenlemeyle veya verilen özelgelerle kaldırılması mümkün değildir (Dn. 4. D'nin, 13.02.2013 tarih ve E.2012/8397 sayılı Kararı)



# MÜTEAHHİTLER KENDİLERİNE FATURA ETTİKLERİ KONUTLAR İÇİN KDV İADESİ ALABİLİR Mİ?

Nitekim, benzer bir husus turizm sektöründe kullanılan amortismanına tabi iktisadi kıymetlere ilişkin KDV'lerin iade edilecek KDV hesabına dahil edilmemesi konusunda yaşanmış, Anayasa Mahkemesi düzenlemenin dayanağı olan Kanununun 29/2. maddesinde yer alan cümleyi Anayasa'ya aykırı bularak iptal etmiştir.

Sonrasında Gelir İdaresi Başkanlığı yayımladığı 14.08.2012 tarih ve 64 Sıra No.lu KDV Sirküleri ile 14.02.2012 tarihinden sonra gerçekleştirilen otel, motel, pansiyon, tatil köyü ve benzeri konaklama tesislerindeki indirimli orana tabi geceleme ve konaklama hizmetleri nedeniyle yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilemediği için iade olarak talep edilebilecek KDV tutarlarının hesabına, azami iade tutarı aşılmamak kaydıyla amortismanına tabi iktisadi kıymetler nedeniyle yüklenilen vergilerden pay verilebileceğini açıklamıştır.

# MÜTEAHHİTLER KENDİLERİNE FATURA ETTİKLERİ KONUTLAR İÇİN KDV İADESİ ALABİLİR Mİ?

KDV Kanunu yönünden inşa edilen indirimli orana tabi konutların üçüncü kişilere satılması ile işletme sahibi tarafından kendi adına fatura düzenlenerek işletmeden çekilmesi arasında vergilendirme bakımından herhangi bir fark bulunmamakta, her ikisi de teslim kabul edilmekte ve KDV'ye tabi tutulmaktadır. **Bize göre, her iki şekilde de satılan ve/veya işletmeden çekilen konutlar için KDV Kanunu'nun 29/2. maddesinde belirtilen şartlar ve teslim gerçekleşmekte, iade hakkı doğmaktadır. Bu şekilde yapılan her iki işlem için de KDV iade talebinde bulunulması mümkün olup, Kanun'a aykırı bir husus bulunmamaktadır. Bu nedenle, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Kanun'un amacını aşan ve mükelleflerin iade haklarını sınırlandıran hatta kaldıran görüşüne katılmak mümkün değildir. Çünkü, gerek Kanun'un 29/2. maddesinde ve gerekse 119 Seri No.lu Tebliğ'de, iade kapsamına girecek bir teslimin mutlaka nihai tüketim amaçlı bir satış olması gerektiğine ilişkin bir hüküm bulunmamakta, teslimin gerçekleşmesi yeterli görülmektedir. Aksine bir düşünce, yasa hükmünü zorlama ve amacını aşarak yorumlanması anlamına gelir ki, bu da KDV Kanun'una ve Anayasa'ya aykırıdır.**



# MÜTEAHHİTLER KENDİLERİNE FATURA ETTİKLERİ KONUTLAR İÇİN KDV İADESİ ALABİLİR Mİ?

KDV Kanunu yönünden inşa edilen indirimli orana tabi konutların üçüncü kişilere satılması ile işletme sahibi tarafından kendi adına fatura düzenlenerek işletmeden çekilmesi arasında vergilendirme yönünden herhangi bir fark bulunmamakta, her ikisi de Kanun'un 2 ve 3. maddelerine göre teslim kabul edilmekte ve KDV'ye tabi bulunmaktadır.

Kişisel görüşümüze göre, her iki şekilde de satılan ve/veya işletmeden çekilen konutlar için KDV Kanunu'nun 29/2. maddesinde belirtilen şartlar ve teslim gerçekleşmekte, iade hakkı doğmaktadır. Her iki işlem için de KDV iade talebinde bulunulması mümkün olup, Kanuna aykırı bir husus bulunmamaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Kanun'un amacını aşan ve mükelleflerin iade haklarını sınırlandıran hatta kaldıran bu görüşü, KDV Kanunu'nun 29/2. maddesine ve Anayasa'ya aykırı olup, Kanun'un 29/2. maddesinde ve buna ilişkin olarak yayımlanan KDV Genel Uygulama Tebliğinde, iade kapsamına girecek bir teslimin mutlaka nihai tüketim amaçlı bir satış olması gerektiğine ilişkin bir düzenleme bulunmamakta, teslimin gerçekleşmesi yeterli görülmektedir.

# ASGARI İŞÇİLİK FARK PRİMLERİ GİDER YAZILABİLİR Mİ?

Kayıt dışı istihdamla m¼cadele i¼in baŐvurulan y¼ntemlerden birisi de, Asgari İŞçilik Uygulamasıdır. Bu uygulamada, SGK'ya bildirilmesi gereken asgari çalışma g¼n sayısı ve/veya prime esas kazanç tespiti yapılır ve işveren tarafından fiilen yapılan bildirimle karşılaştırılır, SGK tarafından tespit edilen işçilik tutarı ile bildirilen işçilik tutarı arasında fark bulunması halinde, fark işçilik tutarı ¼zerinden hesaplanan primler iŐverenden tahsil edilir.

Asgari İŞçilik Uygulaması 5510 sayılı Kanununun 85. maddesinde d¼zenlenmiŐtir. Buna g¼re, SGK, işverenin, işin emsaline, niteliğine, kapsam ve kapasitesine g¼re işin y¼r¼t¼m¼ a¼ısından gerekli olan sigortalı sayısının çalışma s¼resinin veya prime esas kazanç tutarının altında bildirimde bulunduğunun tespiti halinde, işin y¼r¼t¼m¼ a¼ısından gerekli olan asgari işçilik tutarı; yapılan işin niteliğİ, iŐyerinin b¼y¼kl¼ğ¼, benzer iŐletmelerde çalıŐtırılan sigortalı sayısı, ilgili meslek veya kamu kuruluşlarının g¼r¼Ő¼ gibi unsurlar dikkate alınarak tespit eder. Daha sonra, işveren tarafından yeterli işçilik bildirilmiŐ olup olmadığın¼ araştırır. Yeterli iŐçiliğİN bildirilmemiŐ olduğ¼ anlaŐılırsa, eksik bildirilen işçilik tutarı ¼zerinden hesaplanan prim tutarı, gecikme cezası ve gecikme zammı ile birlikte bir ay i¼inde ¼denmek ¼zere iŐverene tebliğ edilir.



# ASGARI İŞÇİLİK FARK PRİMLERİ GİDER YAZILABİLİR Mİ?

**SGK Tarafından Hesaplanan Fark İşçilik Primleri Gelir/Kurumlar Vergisi Matrahının Tespitinde Gider Olarak Dikkate Alınabilir mi?**

5510 sayılı Kanunun "**Primlerin ödenmesi**" başlıklı 88. maddesinin onbirinci fıkrasında, *kuruma fiilen ödenmeyen prim tutarlarının, gelir vergisi ve kurumlar vergisi uygulamasında gider yazılamayacağı* belirtilmiştir.

Buna göre, işverenin eksik işçilik bildiriminde bulunması dolayısıyla SGK tarafından eksik işçilik tutarı üzerinden hesaplanan ve kesinleşen prim ödemeleri, işverenin işçisine yaptırdığı hizmetin karşılığı olarak fiilen ödediği ücret dolayısıyla yapılan bir prim ödemesi olmayıp, 5510 sayılı Kanunda yer alan bir düzenlemeden kaynaklanmaktadır. Dolayısıyla, eksik işçilik bildirimi dolayısıyla SGK tarafından eksik işçilik tutarı üzerinden hesaplanan primler, dönemine ve ait olduğu yıla bakılmaksızın, işveren tarafından fiilen ödendiği dönemde gider yazılabilecektir.

# ASGARI İŞÇİLİK FARK PRİMLERİ GİDER YAZILABİLİR Mİ?

Nitekim, Maliye Bakanlığı tarafından verilen bir özalgede de,

*“SSK priminin gider olarak dikkate alınabilmesi için bu primlerin SGK’ya fiilen ödenmiş olması gerekmektedir. Bu nedenle, eksik işçilik tutarı üzerinden hesaplanan sigorta primleri, dönemine ve ait olduğu yıla bakılmaksızın SGK’ya fiilen ödendiği tarihte gider yazılacaktır.”*

Şeklinde görüş bildirilmiştir (*GİB. Mersin VDB.nin 05/08/2013 tarihli ve 18008620-2011-721-8-79 sayılı özalgesi*).

## **Fark İşçilik Primleri Nedeniyle Ödenen Para Cezaları, Gecikme Zam ve Faizleri Kurum Kazancından İndirilebilir Mi?**

- SGK tarafından Asgari İşçilik Uygulaması nedeniyle re'sen tahakkuk ettirilen fark işçilik sigorta primlerine ilişkin olarak ödenen para cezaları ile gecikme zam ve faizlerinin GVK.nın 90 ve KVK.nın 11/d maddelerine göre gelir ve kurumlar vergisi yönünden safi kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir. Ödenen bu para cezaları ile gecikme zamları ve faizleri kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır.



# ASGARI İŞÇİLİK FARK PRİMLERİ GİDER YAZILABİLİR Mİ?

## Fark İşçilik Primleri Fiilen Ödenen Ücret Olarak Değerlendirilip Vergilendirilebilir Mi?

İşverenin eksik işçilik bildiriminde bulunması dolayısıyla Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığı tarafından **eksik işçilik tutarı üzerinden hesaplanan ve kesinleşen prim ödemeleri, işverenin işçisine yaptırdığı hizmetin karşılığı olarak fiilen ödediği ücret dolayısıyla yapılan bir prim ödemesi olmayıp Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununda yer alan bir düzenlemeden kaynaklanmaktadır.**

- Dolayısıyla 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu uyarınca **eksik işçilik tutarı olarak ödenen primler üzerinde bir vergilendirme yapılmaması gerekmektedir.** Vergi mevzuatına göre, nakden veya hesaben ücret ödemesi yapıldığı halde kayıtlara intikal ettirilmediğinin incelemeye yetkililerce tespit edilmesi halinde ise bu tutarlar Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ilave vergi tarhına esas alınabilir.

# İNŞAAT İŞLERİNDE VERGİ İNCELEMELERİ

Vergi incelemesinden amaç; defter, hesap ve kayıtlara dayanılarak ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır.

İnşaat işleriyle uğraşanların, incelemenin kanundan doğma bir husus olduğunu, incelemeyi yapanların kendilerine karşı bir husumetlerinin söz konusu olamayacağını düşünmeleri, hatta bir incelemede düzeltilen bazı yanlışlarının ileride daha büyük hataları önleyebileceğini kabul etmeleri ve memnuniyet duymaları gerekir. İnceleme elemanlarının da, yaptıkları incelemelerle yalnız Devlet adına birtakım hususları tespit ettikleri ve inşaat işleriyle uğraşan mükelleflerin aslında yalnız Devlete karşı sorumlu olduklarını unutmamaları ve kanunların tanıdığı izin oranında, mükelleflere yardımcı olmaları gerekir. Vergi incelemesi ile amaçlanan, yalnız işlem ve kayıtlarda yapılan hata ve hilelerin araştırılması ve meydana çıkarılması değil, kaynaklarını yok etmek suretiyle hata yapılmasını önleyici etkilerin de yaratılmasıdır.



# İNŞAAT İŞLERİNDE VERGİ İNCELEMELERİ

## Özel İnşaatlarda Vergi İncelemesi

Daire ve işyeri inşaatı yapıp satanlarda vergi incelemesi; genellikle aşağıda belirtilen durumların saptanması amacıyla yöneliktir.

- Satılan daire, kat ve dükkanların satış bedellerinin düşük gösterilmesi,
- İnşaat maliyetlerinin doğru tespit edilmemesi,
- Beyan döneminin kaydırılması,
- Müteahhidin işletmeden çekmiş olduğu değerlerin ya da arsa sahibine vermiş olduğu bağımsız bölümlerin değerinin yanlış tespit edilmesi,
- Apartman inşa edenin defter tutmaması veya vergi mükellefiyetini gizlemesi,
- Genellikle arz eden diğer durumlar.

# İNŞAAT İŞLERİNDE VERGİ İNCELEMELERİ

## - Alıcı İfadelerine Başvurma

İnceleme elemanlarının, özel inşaatlarla ilgili olarak vergi incelemesi yaparken başvurdukları yollardan biri de, alıcı durumunda olan kişi ve kuruluşların ifadelerine başvurarak, apartman dairesi veya dükkanların gerçek satış bedelini belirlemeye çalışmaktadır. Vergi incelemesinde alıcı ifadelerine başvurulması, incelemenin etkinliği bakımından, son derece önemli bir uygulamadır.

Müteahhitle ilişkide bulunan, başka bir anlatımla, bizzat olayın içinde bulunan ve hep birden müteahhit aleyhine yanlış beyanda bulunacaklarının düşünülmesi olanağı bulunmayan daire ya da dükkan alıcılarının verdiği bilgilere maddi delil olarak itibar edilmesi zorunlu bulunmaktadır.



# İNŞAAT İŞLERİNDE VERGİ İNCELEMELERİ

Gerçekten de, alıcıların tümünün ifadesine başvurulmayıp, bir kısmının ifadesine başvurulması ve bu ifadesine başvuru alanların da azınlıkta kalmaları halinde, azınlıkta kalanların ifadelerini tüm satışlar için esas almak son derece hatalı bir uygulama olacaktır. Bu gibi durumlarda, matrah farkının yalnızca ifadelerine başvuru alanlarla ilgili olarak bulunması gerekir.

Danıştay, azınlıkta kalan alıcı ifadelerinin çoğunlukla yaygınlaştırılmayacağı görüşündedir.

Vergi incelemesinde, alıcı ifadelerine başvurulurken, müteahhitle alıcı arasında herhangi bir çekişmenin bulunup bulunmadığına dikkat etmek gerekir. Danıştay'da mükellef ile alıcı ya da alıcılar arasında bir nizanın (anlaşmazlığın) var olduğunun anlaşılması halinde, alıcıların ifadelerine itibar edilemeyeceği yönünde kararlar vermiştir.

# İNŞAAT İŞLERİNDE VERGİ İNCELEMELERİ

- İnşaat Maliyetlerinin Doğru Tespit Edilmemesi

## İNŞAAT MALİYETLERİNİN OLDUĞUNDAN DÜŞÜK GÖSTERİLMESİ

Özel inşaat işlerinde, mükelleflerin hasılatlarını rahatça belirleyebilme şansı, alışlarında da gerektiği kadar titiz davranmamaları sonucunu doğurabilmektedir. Ayrıca faturasız mal almak suretiyle KDV yönünden de bir avantaj sağlandığı düşünüldüğünde niçin inşaat maliyetlerinin olduğundan eksik olarak kayıtlara yansıtıldığı anlaşılmaktadır. Ayrıca özel inşaatlarda, işçilik giderlerinin belgelenemiyor olması da inşaatın gerçek maliyetinin kayıtlara yansımamasına neden olmaktadır.

Vergi incelemesinde, maliyetlerin kayıtlara tam yansımadığı tespit edildiğinde, vergi inceleme elamanı, “vergilendirmede olayların gerçek mahiyeti esastır” temel prensibi ile kendiliğinden kayıtlara yansıtılmayan maliyetleri dikkate alabilir. Ancak bu tamamıyla inceleme elemanını takdirine ve tespitinde kullanmış olduğu objektif kriterlere bağlıdır. Aksi takdirde belgesiz bir giderin kabulü söz konusu olamaz.



# İNŞAAT İŞLERİNDE VERGİ İNCELEMELERİ

## İnşaat Maliyetlerinin Olduğundan Yüksek Gösterilmesi

Özel inşaat işlerinde de aynı taahhüt işlerinde olduğu gibi naylon fatura almak, fazla tutarda akaryakıt ve nakliye gideri göstermek, stokta duran malzemeleri ya da devam eden inşaatlara ilişkin harcamaları, biten inşaatın maliyetine aktarma suretiyle, inşaat maliyetlerinin olduğundan yüksek gösterilmesi söz konusu olabilir.

## Beyan Döneminin Kaydırılması

Daire ve dükkanlar satılmış olsa dahi, kar-zararın tespiti işin bitiminde yapılabilmekte ve gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olunmasına göre izleyen yılın Mart ya da Nisan ayı içinde beyan edilmektedir. Çok sık rastlanmamakla birlikte, özel inşaat işi yapan mükellefler, inşaat fiilen bitmesine rağmen, inşaat sürüyormuş gibi kayıt yapmak suretiyle o inşaaata ilişkin beyanını bir sonraki döneme kaydırabilmektedirler. Oysa, inşaatın tamamen bittiği tarihi sonradan tespit etmek çok güç değildir. İnşaaata ilişkin belediyelerde yer alan kayıtlar, içinde oturanların yerleşim

# İNŞAAT İŞLERİNDE VERGİ İNCELEMELERİ

tarihi, geçici oturma izni başvurusu, bu kişilerle yapılan sözleşmeler, adres kayıt sistemi ve bunun gibi birçok noktadan hareketle inşaatın fiilen bitim tarihi tespit edilebilmektedir.

## - Mütahhidin İşletmeden Çekmiş Olduğu ya da Arsa Sahibine Vermiş Olduğu Bağımsız Bölümlerin Değerinin Yanlış Tespit Edilmesi

Yapmış olduğu inşaattaki bağımsız bölümleri satmak zorunda olmayan ve bir nevi gayrimenkul yatırımı yapan müteahhitlerin, bu bağımsız bölümleri kendi üzerine çektikleri karşılaşılacak olaylardır. Gerek gelir veya kurumlar vergisi matrahının, gerekse katma değer vergisi matrahının tespiti için, çekiş işlemlerinde değerlemelerin emsal bedelle yapılması gerekmektedir.



# İNŞAAT İŞLERİNDE VERGİ İNCELEMELERİ

## Genellik Arz Eden Diğer Durumlar

İnceleme elemanı, özel inşaatlarda yukarıda belirtilen yönlerden yaptığı incelemelerin yanı sıra, müteahhidin bildiriminde yer alan bilgilerin defter kayıtlarına uygun olup olmadığını araştırır. Bu araştırma; bildirim, bilanço, mizan, defter kayıtları ve belgeler arası uygunluğun saptanmasına yönelik olup, daha sonra bilanço kalemlerinin ve ilgili hesapların incelenmesini içermektedir. Özellikle belgeler incelenirken, uydurma bir belge olup olmadığına dikkat edilir. Gerekirse karşıt inceleme yoluna başvurulur.

İnceleme yapılırken, müteahhidin ihmal, unutma veya yeterince bilgi ve tecrübeye sahip olmaması sonucu yaptığı hataları da araştırılır. Bunlar;

- **Bilanço hataları:** Bilançonun çıkarılıp düzenlenmesi sırasında yapılan hatalardır.

- **Değerleme hataları:** Değerleme yapılırken VUK'un değerlendirme ile ilgili hükümlerine uyulmaması veya yanlış uygulanmasıdır.

# İNŞAAT İŞLERİNDE VERGİ İNCELEMELERİ

- **Kayıt hataları:** Yapılan işlemlerin yanlış hesaplara kaydolunması veya belgelerdeki tutarların defterlere yanlış kaydedilmesidir.
- **Matematik hataları:** Belge ve kayıtlardaki toplama, çıkarma, bölme ve çarpma hatalarından doğan yanlışlıklardır.
- **Unutma hataları:** Bazı belgelerin defterlere kaydedilmemesidir.
- **Amortisman miktarındaki hatalar:** Amortisman tabi kıymetler üzerinden yanlış amortisman ayrılmasıdır.
- **Diğer hatalar:** Vergi kanunlarının yanlış anlaşılmasından, stopaj matrahının saptanmasından, beyanname düzenlenmesinden ve benzeri durumlardan ileri gelen hatalardır.

**Danıştay; maliyet ve satış kazancının tespit edilemediği durumlarda bina maliyetinin %25'inin, satış bedelinin ise % 20'sini safi kar olarak kabul etmektedir.**



# İNŞAAT İŞLERİNDE VERGİ İNCELEMELERİ

## - Taahhüt Şeklinde Yapılan İnşaatlarda Vergi İncelemesi

Taahhüt şeklindeki inşaat ve onarma işleriyle ilgili olarak yapılan vergi incelemesi, genellikle aşağıda belirtilen durumların saptanması amacıyla yöneliktir.

- Malzeme sarfının ve inşaat giderlerinin saptanması,
- İnşaat maliyetlerinin ya da giderlerin hangi yollarla yükseltildiği (sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımı (naylon fatura kullanımı, akaryakıt ve nakliye giderlerinin olduğundan fazla gösterilmesi, bitmeyen inşaatlarda kullanılan malzemeye ilişkin faturaların biten işin maliyetine yansıtılması, hiç bir inşaatla kullanılmamış stokta duran malzemenin inşaat maliyetine yansıtılması),
- İnşaat ve onarma işleriyle ilgili olarak defter tutulmaması veya vergi mükellefiyetinin gizlenmesi (Yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde, alınan istihkakların % 20'si safi kar olarak kabul edilebilir.)

# İNŞAAT İŞLERİNDE VERGİ İNCELEMELERİ

## - İncelenecek Mükellef Seçimi

İncelenecek mükellef seçiminde (ihbar ve şikayet dışında) VERGİ DENETİM KURULUNA devredilen **RİSK ANALİZ SİSTEMİNE** göre seçim yapılacak (istisnalar olabilir).

## RİSK ANALİZ SİSTEMİ

Tüm ekonomik faaliyetler, vergiyle ilgili veriler ve istatistikî bilgiler Bakanlık bünyesindeki “**ulusal mali bilgi altyapısı**” altında toplanmaktadır.

Bu otomasyon projesinde; risk kriterleri sektör, bölge ve mükellef bazında tanımlanıp, ortalama standart değerden sapmalar dikkate alınarak her mükellefin risk puanları hesaplanır.



# İNŞAAT İŞLERİNDE VERGİ İNCELEMELERİ

## İNCELEME SEÇİMİNDE KRİTERLER NELER OLABİLİR?

- Sektör Ortalamasının Altında Karlılık Oranı
- Yüksek Genel Gider Veya KKEG
- Düzeltme Beyanları
- Sürekli Devir Kdv
- Sürekli Zarar,
- İlişkili Taraflarla Ticari İlişkiler
- Stopaj Kdv Ve Muhtasarla Uyumsuzluklar
- Yüksek Kasa Ve Ortaklar Cari Hesabı (Borçlu Cari, Açık Ödeme/Alış, alacaklı Cari Açık Satış Şüphesi ; Adat?)
- İhbarlar
- Çapraz İncelemeler, İstisna Uygulamaları
- Banka Kredi Verileriyle ,Tapu Harcıyla Uyumsuzluklar, Tapu Kayıtlarındaki Yoğun Hareketler,

# İNŞAAT İŞLERİNDE VERGİ İNCELEMELERİ

## VERGİ İNCELEMESİ:

Vergi incelemesi, mükelleflerinin haklarının ve yükümlülüklerinin ve sonuçlarının iyi bilinmesi gereken ciddi bir süreçtir.

Gerek inceleme sırasında ,gerekse sonrasında izlenecek yolda yapılacak hatalar, mükellefin yasal haklarını kaybetmesine ve ciddi maddi, manevi zararlara uğramasına yol açabilir.

## İNCELENECEK MÜKELLEFİN HAKLARI:

### **1)Kimlik İbrazı ,Arama Kararı İbrazı:**

Mükellefin işyerindeki incelemelerde inceleme elemanının kimliğini isteme, (vuk 136)aramalı incelemelerde sulh yargıcının kararını görme hakkı vardır.

### **2)Konu Kapsamı:**

İnceleme elemanından ,incelemenin konusu ve kapsamı hakkında bilgi alma hakkı (140/1)



# İNŞAAT İŞLERİNDE VERGİ İNCELEMELERİ

## 3) İncelemeye Başlama Tutanağı :

konu, kapsamın ,tarihin belirlendiği,4 örnek (bir vd,bir müklf,bir bşknlık (140/2))

## 4) İnceleme Yeri :

Prensip olarak mükellefin işyerinde (139/2) yapılır. İşyeri müsait olmaz veya imkansız olursa dairede yapılır. (işyeri faal. engellenmemesini isteme hakkı) (140/3)

## 5)Defter Belge İbraz Süresi Ve Ek Süre İsteme:

Yasal süre 15 gündür. Ama zor durumlarda ek süre istenebilir.

## 6)Müşavir, Avukat, Temsilci Bulundurma Hakkı :

Hesaplarla ilgili smm veya ymm ve avukat ve temsilci bulundurabilir.

## 7)Defter Ve Belgeleri İnceleme Sırasında Müfettişin Gözetiminde Kullanabilme Hakkı (140/9)

## 8) Bilgi Alma Hakkı

# İNŞAAT İŞLERİNDE VERGİ İNCELEMELERİ

## 9) İncelemenin Süresinde Bitirilmesini İsteme Hakkı:

Tam incelemeler bir yıl, sınırlı incelemeler altı ayda bitirilir. Bitmezse idareden izinle altı ay uzar ama bu durum da mükellefe yazılı bildirilir.

(140/6)

## 10) Tutanak:

kendi açıklama ve yorumlarını yazdırma(141, bir örneğini alma)

## 11) İhtiyati Hacize İtiraz (7 Gün)

## 12) Raporun Mevzuata Uygunluğu:

inceleme elemanı; kanun ,kararname, tüzük, yönetmelik ,genel tebliğ, sirküler ve aykırı rapor yazamaz. (140/5)

**Muktezalara ise;** aykırı tenkitler raporda yazılır ama bunlar eğer gib tarafından verilen özalgeler veya bunlara paralel görüşler ise rapor okuma komisyonu ,muktezaya uygunluk kıstasını uygulayacaktır. (425 VUK Tebliği, 63 no sirk)



# İNŞAAT İŞLERİNDE VERGİ İNCELEMELERİ

## 13) Rapor Değerlendirme Komisyonu ile Görüşme Hakkı:

Mükellefin talebi halinde veya komisyon gerekli görür ise

## 14) Muhbirin Adını İsteme Hakkı:

ihbar haksız çıkarsa (142)

## 15) Uzlaşma ,Dava Açma Hakları

## İNCELENEN MÜKELLEFİN YÜKÜMLÜLÜKLERİ:

### 1) İncelemenin Yapılacağı Yer (257)

İşyerinde çalışma yeri gösterme, resmi saatlerde çalışmanın sağlanması, işyerini gezdirip, istenilen yerleri gösterme

### 2) Defter Belge İbrazı

# İNŞAAT İŞLERİNDE VERGİ İNCELEMELERİ

## 3)İnceleme Süreciyle İlgili Sorumluluklar:

- Her Türlü Bilgi Ve İzahatı Vermek (257),
- 134 E Göre Fiili Envanter Yapılacak İse Gerekli Araç ,Gereç, personel Tahsisi
- 148 E Göre İstenilen Bilgiler
- 127/C Ye Göre Yoklamaya Yetkili Memurlar da Yasal Defter Belge Dışında Başka Deliller Görürse El Koyabilir.
- Tutanak İmzasından İmtina Hallerinde Defterler Dairede Alıkonur(141/2)



# İNŞAAT İŞLERİNDE VERGİ İNCELEMELERİ

## İNŞAAT ŞİRKETLERİNİN İNCELENMESİNDE ELEŞTİRİ KONUSU OLACAK HATALAR:

- Hasılatla İlgili Hatalar
- Maliyetle İlgili Hatalar
- İstisna Uygulamalarıyla İlgili Hatalar
- Özellikle İnşaat Modellerinde Hatalar
- Kdv İle İlgili Hatalar
- Dv İle İlgili Hatalar

## HASILAT TESPİTİYLE İLGİLİ HATALAR

hasılat veya maliyetin doğru tespit edilemediği durumlarda inceleme elemanı resen takdir yetkisini kullanır : Geçmiş yargı kararlarında;

- yıllara yaygın işlerde %20 si,
- maliyetin %25 i,
- satışın %20 si

safi kar kabul edilmektedir.

# İNŞAAT İŞLERİNDE VERGİ İNCELEMELERİ

## MALİYET TESPİTİYLE İLGİLİ HATALAR

- Alış –Verişin Bedeli Mutlaka Bankadan Ödenmeli,
- Yoğun Alış Yapılan Satıcılar Nezdinde Gününde Çapraz İnceleme, maliye Kod Listesinden Sorgulama
- Satıcının Altında İmalatçı Olması Güven Verir,
- Alınan Malzemenin İmalatta Kullanılabilir Olması,
- Satıcıya Bu Cins Ve Miktar Malın Girişi,
- Nakliye İrsaliye Ve Faturası,
- İç Denetime Direnç Gösteren Firmalarla İlişkiyi Durdurma,

## Maliyet Dağıtımının Önemi

- Vergi Matrahının Tespiti Açısından ; Maliyetin Doğru Dağıtılmaması ;
- İmal Edilen Bağımsız Birimlerin Bir Kısımının Stokta Kalması,
- Düşük KDV Oranına Tabi Bölümlerin Maliyetine Fazla Pay Verilmesi,
- İnşaatın Bir Kısımının Sabit Kıymet Olarak Aktifte Kalması,



# İNŞAAT İŞLERİNDE VERGİ İNCELEMELERİ

## MALİYET TESPİTİYLE İLGİLİ HATALAR

- İlişkili Kişilere Satılan Birimlerin Maliyetinin Eksik Tespit Edilmesi Gibi Durumlarda Sıkıntı Yaratır.

## **DOĞRUDAN GİDERLER:**

Arsa Maliyeti + İnşaat Malzemesi + İşçilik + Vergi, Resim Harç + Finansman

## **DOLAYLI GİDERLER**

- Ortak Genel Giderler (Her bir İşe Yapılan Harcama Oranında)
- Amortismanlar (Her bir İşte Kullanılan Gün Sayısına Göre)

**DOĞRUDAN GİDERLERİN DAĞITIMINDA; FİİLİ MALİYETE ULAŞMAYA ÇALIŞILMALIDIR.**

# İNŞAAT İŞLERİNDE VERGİ İNCELEMELERİ

## **MAL ALIMI VE AKTİF ALIMI İLE İLGİLİ FİNANSMAN GİDERLERİ:**

- Emtia Alımında; aktife Girinceye Kadar ,Tahakkuk Eden Kur Farkı Ve Faizler Maliyete; Daha Sonrakiler Doğrudan gidere Atılır (Vuk Teb 238)
- Danıştay Dava Daireleri 1988” İmalatla İlgili Finansman Gideri Doğduğu Dönemde Zarar Yazılır”
- Maliye Görüşünde Israrlı , İnşaat İşi Tamamlanıncaya Kadar Maliyette Durması Uygun (çünkü İmalat Konusu, Binadır)
- Sabit Kıymet Alımında; Kıymetin Alındığı Dönem Sonuna Kadar Tahakkuk Eden Faiz Ve Kur Farklarının Maliyete Atılması Zorunlu, daha Sonrakiler İhtiyaridir (VUK Teb 163)



# BANKA KREDİSİ İLE KONUT ALIM-SATIMINDA TAPU HARCİ

Gayrimenkul devir ve iktisaplarında tapu ve kadastro harcının, emlak vergisi değerinden az olmamak üzere, beyan edilen gerçek devir ve iktisap bedeli üzerinden hesaplanması gerekmektedir. “Emlâk vergisi değeri” ifadesi; Emlak Vergisi Kanunu’nun 29. maddesine göre belirlenen vergi değerini ifade etmektedir.

Buna göre gayrimenkullerin devir ve iktisaplarında ödenecek olan tapu harcının, emlak vergisi değerinden az olmamak üzere, gayrimenkulü devir alanın devredene ödeyeceği gerçek bedel üzerinden beyan edilmesi gerekir. Bu bedel en düşük olarak, devredilen gayrimenkulün emlak vergisi değeri olabilecek ancak; gerçek devir bedelinin emlak vergisi değerinden fazla olması halinde ise, tapu harcının bu gerçek devir bedeli üzerinden hesaplanarak ödenmesi gerekecektir.

Harcın ölçüsü ise, devir eden ve devir alan için ayrı ayrı olmak üzere devir bedeli üzerinden binde 20’dir. Buna göre, gayrimenkul devir ve iktisaplarında tapu harcının, emlak vergisi değerinden az olmamak üzere, beyan edilen gerçek devir ve iktisap bedeli üzerinden devir eden ve devir alan için ayrı ayrı binde 20 oranında hesaplanması ve ödenmesi gerekmektedir.

# BANKA KREDİSİ İLE KONUT ALIM-SATIMINDA TAPU HARCİ

Tapuda yapılan işlemten sonra, emlak vergisi değerinden daha düşük bir bedel üzerinden harç ödendiğinin veya beyan edilen devir ve iktisap bedelinin gerçek durumu yansıtmadığının tespit edilmesi halinde, aradaki fark üzerinden hesaplanan harcın ikmalen veya re'sen tarh edilerek hem gayrimenkulü devreden hem de devir alandan ayrı ayrı tahsil edilmesi gerekmektedir. Ayrıca, bu suretle tarh edilecek tapu harcı için, devreden ve devralan için ayrı ayrı harcın % 25'i oranında vergi ziyası cezası kesilmesi de zorunludur.

Öte yandan, bu şekilde eksik beyan edildiğinden bahisle tarh edilen tapu harcına, Vergi Usul Kanununun 112. maddesine göre, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar geçen süreler için 6183 sayılı Kanuna göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanmaktadır. Gecikme faizinin de aynı süre içinde ödenmesi zorunludur. Gecikme faizinin hesaplanmasında ay kesirleri nazara alınmamakta olup, uzlaşılan vergilerde gecikme faizi; uzlaşılan vergi miktarına, tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için uygulanmaktadır.



# BANKA KREDİSİ İLE KONUT ALIM-SATIMINDA TAPU HARCİ

## Bankaların Kredi İşlemlerine İlişkin Yönetmelik'de Konut Kredilerine İlişkin Olarak Yer Alan Düzenleme

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu tarafından 1.11.2006 tarih ve 26333 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan **Bankaların Kredi İşlemlerine İlişkin Yönetmelik**'de, bankalarca verilen kredilere ilişkin usul ve esaslar düzenlenmiştir. Söz konusu Yönetmeliğin "**Konut, taşıt ve tüketici kredilerine ilişkin sınırlamalar**" başlıklı 12/A maddesi ile konut kredilerine ilişkin bir sınırlama getirilerek, azami kredi tutarı, evin toplam ekspertiz değerinin %75'ini geçemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Bahsi geçen 12/A maddesinin ilgili bölümü de aynen aşağıdadır:

**"MADDE 12/A - (Ek:RG-31/12/2013-28868) (1) Tüketicilere, konut edinmeleri amacıyla kullanılacak kredilerde ve taşıt kredileri hariç konut teminatlı kredilerde veya yapılacak finansal kiralama işlemlerinde, kredi tutarının teminat olarak alınan konutun değerine oranı yüzde yetmiş beşi aşamaz. Sınırlamaya konu krediler için teminat olarak alınan gayrimenkullerin değerlemesinin Kurul veya Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yetkilendirilmiş değerlendirme şirketlerine yaptırılması ve sınırlamada bu değerlerin kullanılması zorunludur."**

# BANKA KREDİSİ İLE KONUT ALIM-SATIMINDA TAPU HARCİ

## Konut Kredisi İle Gayrimenkul Alım-Satımında Tapu Harcı Uygulaması

Öncelikle belirtmek gerekir ki, gayrimenkulün konut kredisi veya peşin ya da vadeli olarak satın alınmasının, tapu harcı yönünden herhangi bir farkı bulunmamaktadır.

Gayrimenkulün konut kredisi ile satın alındığı durumlarda da, tapu harcının, emlak vergisi değerinden az olmamak üzere, gayrimenkülü devir alanın devredene ödeyeceği gerçek bedel üzerinden devir eden ve devir alan için ayrı ayrı binde 20 oranında hesaplanması ve ödenmesi gerekmektedir. Bu bedel en düşük olarak, devredilen gayrimenkulün emlak vergisi değeri olabilecek ancak; gerçek devir bedelinin emlak vergisi değerinden fazla olması halinde ise, tapu harcının bu gerçek devir bedeli üzerinden, devir eden ve devir alan için ayrı ayrı binde 20 oranında hesaplanması gerekecektir.

Dolayısıyla, gayrimenkul banka kredisiyle de alınsa, tapu harcının gerçek devir bedeli üzerinden ödenmesi gerekir. Devir bedelinin bir kısmının banka kredisiyle bir kısmının ise nakit ya da banka havalesi ile ödenmesi halinde, bu şekilde ödenen tüm miktarların toplanması ve bu toplam üzerinden harç ödenmesi gerekir.



# BANKA KREDİSİ İLE KONUT ALIM-SATIMINDA TAPU HARCİ

## Konut Kredisi İle Gayrimenkul Alım-Satımında Maliye Bakanlığı'nın Uygulaması ve Mahkeme Kararları

Maliye Bakanlığı, son yıllarda çok geniş çaplı bir tapu harcı incelemesi başlatmış olup, halen devam etmektedir. **İncelemelerin konusu ise şudur:** Ev alırken kredi kullananların çektikleri kredi miktarı bilgileri bankalardan alınıp, bu kişilerin evi tapuya tescil ederken beyan ettikleri değerle kıyaslanıyor. Eğer kredi miktarı daha yüksekse, evin gerçek değerinin altında beyan edildiği gerekçesiyle cezalı tapu harcı tarhiyatı yapılıyor.

Cezalı tarhiyatlara muhatap olanlar ise, olayı vergi mahkemelerine intikal ettirerek, yapılan tarhiyatların terkin edilmesini talep etmektedirler. Bugüne kadar bu konuda açılan davalar esas yönünden tamamen Maliye Bakanlığı lehine sonuçlanmakta, aleyhe sonuçlanan bir kaç dava ise usul yönünden bozulmaktadır. **Yargı organları, konut kredisi ile gayrimenkul alım-satımında, banka kredisini bir kanuni ölçü olarak kabul etmektedir.**

Şu an 2010 yılından başlamak üzere banka kredisiz ev alan, ancak evi değerinden düşük gösteren alıcılara ve satıcılara, ilk beyan edilen rakam ile tespit edilen gerçek satış bedeli (konut kredisi tutarı) arasındaki fark üzerinden geçmişe dönük cezalı tapu harcı tarhiyatları yapılmış ve yapılmaktadır.

# SON SÖZ

## TEŞEKKÜRLER

TOLUEN YMM, DENETİM  
DANIŞMANLIK

[abdullah\\_tolu@hotmail.com](mailto:abdullah_tolu@hotmail.com)

[abdullahtolu@toluenymm.com](mailto:abdullahtolu@toluenymm.com)

**0 532 768 38 19**