

Kat Karşılığı Arsa Teslimlerinde KDV sorunu

Son yıllarda gerek hükümetin uyguladığı ekeonomik politikaların bir unsuru olarak gerekse de konut kredi faiz oranlarındaki ciddi düşüş inşaat sektörünü canlandırmıştır. İnşaat sektörünün canlılığı ister istemez bu sektörde karşılaşılan vergisel konularda da canlılığa sebep olmaktadır. İnşaat sektörünün çok geniş ve detaylı olması vergisel düzenlemeleri de beraberinde geniş ve detaylı kılmaktadır. Bu makalemizde çevremizde sıkça rastladığımız kat karşılığı arsa teslimlerinin KDV karşısındaki durumunu açıklamaya çalışacağız.

Kat karşılığı arsa teslimlerinde KDV konusunda vergi idaresi ile yargı organları arasında görüş birliği sağlanamamaktadır. Vergi idaresi kat karşılığı arsa teslimlerinde; arsa sahibi ile inşaatı yapan müteahhit arasında bir sözleşmenin yapıldığını, sözleşme gereğince arsa sahibinin arsasını müteahhide teslim ettiğini (veya müteahhide tahsis ederek kullanımına bırakmakta) ve bunun karşılığında müteahhit tarafından arsa sahibine inşa olunan yapının bağımsız bölümlerinden bir kısmını (daire veya işyerini) teslim ettiğini, dolayısıyla bu işlemleri trampa olarak değerlendirerek KDV konusuna dahil etmektedir. Yargı organları ise; arsa sahibinin ticari bir muamele gerçekleştirmediği, sadece arsasını değerlendirdiği ve dolayısıyla bunun bir trampa olmadığı yaklaşımıyla KDV konusunun dışında tutmaktadır. Bu konuyu öncelikle vergi idaresinin yasal düzenlemeleri ışığında anlatıp, yargı kararlarına yer vereceğiz.

1. Arsanın Herhangi Bir İktisadi İşletmeye Dahil Olmaması ve Arsa Tesliminin Arızı Olarak Yapılması

a) Arsa Sahibi Açısından

Arsanın herhangi bir iktisadi işletmeye dahil olmaması ve arsa tesliminin sürekli bir ticari faaliyet, organizasyon içerisinde gerçekleşmemesi, arızilik özelliğinin kaybolmaması, yapılan arsa teslimini KDV konusuna dahil etmemektedir. Çünkü KDVK. 1. maddesinde “ Türkiye’de yapılan aşağıdaki işlemler

Katma Değer Vergisi'ne tabidir:**1-** Ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler,..." hükmü yer almaktadır. Dolayısıyla arsa sahibinin arsa teslimi ticari bir faaliyet çerçevesinde gerçekleşmediğinden KDV aranmayacaktır. Ayrıca 30 Nolu KDVGT.'nde "...Ancak arsa sahibinin, gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde, arizi bir faaliyet olarak arsasını daire veya işyeri karşılığında müteahhide tesliminde vergi uygulanmayacaktır." hükmüyle konuya açıklık getirmektedir.

b) Müteahhit Açısından

Müteahhidin KDV mükellefiyeti olduğundan arsa sahibine teslim ettiği daire veya işyerleri için emsal bedelleri üzerinden fatura düzenleyecek, KDV hesaplayarak, yasal defterlerine kaydedip beyanlarına intikal ettirecektir.

Eğer müteahhidin teslim ettiği dairelerin net alanı 150 m²'nin altında ise bu teslimler %1 oranında KDV'ye tabi olacaktır. Eğer teslim edilen dairelerin net alanı 150 m² (ve üstünde) ve teslim edilen işyeri ise %18 oranında KDV'ye tabi tutulacaktır. Müteahhit inşaatın inşa aşamalarında yüklendiği KDV'yi KDVK.29. maddesi uyarınca, yaptığı mal ve hizmet teslimleri karşılığında hesapladığı KDV'den indirim konusu yapabilecektir. Fakat müteahhidin %1 şeklindeki indirimli orana tabi teslimleri nedeniyle indirim konusu yapamadığı KDV'yi mahsuben veya nakden isteme hakkı bulunmaktadır.

c) Müteahhidin İndirimli Orana Tabi İşlemleri Nedeniyle İade Talebinde Bulunması

Sözkonusu durum müteahhidin net alanı 150 m²'yi aşmayan konut teslimleri için geçerlidir. Bu teslimler sadece arsa sahibine yapılan teslimleri kapsamayıp, net alanı 150 m²'yi aşmayan bütün konut teslimleri için geçerlidir.

KDVK.'nun 29/2. maddesinde " ... Şu kadar ki, 28 inci madde uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup teslim ve hizmetin gerçekleştiği vergilendirme döneminde indirilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşan vergi, bu mükelleflerin vergi ve sosyal sigorta prim borçları ile genel ve katma bütçeli idareler ile belediyelere olan borçlarına ya da döner sermayeli kuruluşlar ile sermayesinin % 51'i veya daha fazlası kamuya ait olan veya özelleştirme kapsamında

bulunan işletmelerden temin ettikleri mal ve hizmet bedellerine ilişkin borçlarına mahsuben ödenir. Yılı içinde mahsuben iade edilemeyen vergi nakden iade edilir. Maliye Bakanlığı bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye yetkilidir...” hükmü yer almaktadır. Buna göre müteahhidin %1 KDV oranıyla teslimini gerçekleştirdiği konut teslimleri için yüklendiği KDV tutarının sadece %1’lik KDV tutarı kadarını indirim konusu yapabilecektir. İndirim konusu yapılamayan KDV tutarı öncelikle müteahhidin varsa yukarıdaki borçlarına (101 Nolu KDVGT. İle mükelleflerin Elektrik ve Doğalgaz borçlarına) mahsup edilecek ve artan kısmı ile borcu olmayanlara tamamı nakden iade edilebilecektir.

İadede Uyulacak Esaslar

- 2006/10379 Sayılı Kararname ile indirimli vergi oranına tabi teslim ve hizmetlerde iade uygulaması ile ilgili sınır 10.000,00.YTL. olarak belirlenmiştir.
- Yılı içerisinde mahsuben iade edilemeyen tutarlar, izleyen yıl mükellefin isteğine bağlı olarak nakden iadesi mümkündür.
- Mahsuben iade talebi bir dilekçe ve ekindeki şu belgeler ile gerçekleştirilir.
 - o Takvim yılı başından, mahsup hakkının doğduğu döneme kadar yapılan alışlara ilişkin fatura vb. belgeler ile aynı dönemde yapılan indirimli orana tabi satışlara ilişkin fatura vb. belgelerin listesi,
 - o İade edilecek vergi tutarının hesaplanmasına ilişkin olarak dönemler itibariyle hazırlanacak tablo,
 - o İndirilecek KDV Listesi, indirimli orana tabi işlemlere ait satış faturaları ve Yüklenen KDV Tablosu (Mahsup hakkının doğduğu dönemden itibaren sadece mahsup talep edilen vergilendirme dönemine ait olmak üzere)
- Nakden iade KDV Beyannamesi ekindeki bir dilekçe ile yapılabilecek olup şu belgelerin eklenmesi gerekmektedir.
 - o İade hakkının doğduğu işlemin yapıldığı yıla ait alış ve satış faturalarının listesi,
 - o Yıllık iade tutarının hesaplanmasını gösteren tablo,
 - o İadenin talep edildiği yılın ilk döneminden, iadenin talep edildiği döneme kadar aylar itibariyle “Devreden KDV” tutarlarını gösteren tablo.
- Vergilendirme dönemleri itibariyle 4.000,00.YTL.’yi (2006 yılı için belirlenmiş tutar) aşmayan mahsup talepleri

ile hesaplanan KDV alacağının (nakden iade) yıllık 4.000,00.YTL.'yi aşmaması halinde İnceleme Raporu, Teminat ve YMM Tasdik Raporu aranılmadan yerine getirilecektir. 4.000,00.YTL.'nin üstündeki talepler İnceleme Raporu, YMM Tasdik Raporu veya 4.000,00.TL.'yi aşan kısmı kadar Teminat ile yerine getirilecektir.

2. Arsanın İktisadi İşletmeye Dahil Olması veya Arsa Tesliminin Sürekli Yapılması

a) Arsa Sahibi Açısından

Arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin alım-satım işini mutad olarak sürdürmesi halinde, arsa sahibinin arsa teslimi KDV'ye tabi tutulacaktır. Arsa sahibinin müteahhide arsa payını devretmesi veya aralarında yapacakları sözleşme gereğince müteahhidin emrine tahsis etmesi halinde, arsa sahibi arsanın rayiç bedeli (piyasada oluşan alım-satım değeri) üzerinden fatura düzenleyerek %18 oranında KDV beyan edecektir. İnşaatın bitip daire veya işyerlerinin arsa sahibine teslimi sırasında daire veya işyerlerinin emsal bedelleri hesaplanacak ve daha önce rayiç bedel üzerinden fatura edilen tutar ile aralarında oluşan fark tutarı için ayrıca fatura düzenlenerek KDV beyan edilecektir. Çünkü arsanın gerçek değeri, arsa sahibine teslim edilen konut veya işyerinin emsal değerine eşittir.

Danıştay bu konuda vergi idaresiyle farklı görüştedir. Danıştay'a göre arsa sahibinin müteahhide arsasını tahsis etmesi veya tapu yoluyla devretmesi teslim olmayıp, müteahhidin arsa karşılığında konut veya işyerlerini arsa sahibine teslimi anında, arsa sahibi açısından teslimin gerçekleştiği kabul edilmektedir. Dolayısıyla arsa sahibinin fatura düzenleyerek KDV Beyanında bulunma yükümlülüğü arsanın karşılığında müteahhit tarafından kendisine konut veya işyerlerinin teslimi anında doğmaktadır.

b) Müteahhit Açısından

Müteahhit arsa sahibine teslim ettiği daire veya işyerleri için arsa hariç teslim edilen daire veya işyerlerinin emsal bedeli üzerinden fatura düzenleyecek ve KDV hesaplayarak beyan edecektir. Buna mukabil arsa sahibinden alınan arsaya ait faturayı maliyet, KDV tutarını da indirilecek KDV olarak kayıtlarına alarak beyanda bulunacaktır.

Müteahhitin arsa sahibine teslim ettiği dairenin 150 m2'nin

altında olması ve indirimli orana tabi işlemlerinden dolayı iade talebinde bulunması halinde makalemizin 1.b.-c. Bölümlerindeki açıklamalara göre işlem yapacaklardır.

Konuya İlişkin Örnek:

Müteahhit X, Bay Y'nin arsası karşılığında 4 adet daire vermek suretiyle 06.05.2002 tarihinde sözleşme yapmış ve inşaatla başlamıştır. İnşaat 30.05.2003 tarihinde sona ermiş ve müteahhit tarafından 24.06.2003 tarihinde arsa sahibine 4 adet daire teslim edilmiştir. Dairelerin net alanı 160 m2. olup, müteahhitte kalan 10 daire de 25.08.2003 tarihinde tanesi 60.000,00.YTL. bedelle satılmıştır. Müteahhidin inşaatın yapımında katlandığı maliyetler aşağıdaki gibidir.

Kum	:	42.000,00.YTL.
Çimento	:	130.000,00.YTL.
Demir	:	80.000,00.YTL.
İşçilik	:	58.000,00.YTL.
<u>Genel Giderler</u>	:	<u>110.000,00.YTL.</u>

Toplam :

420.000,00.YTL.

Dairelerin Maliyeti

Öncelikle müteahhidin arsa sahibine teslim ettiği 4 adet dairenin maliyeti, arsa maliyeti olarak dikkate alınacak ve diğer dairelerin maliyetine eklenecektir.

Toplam Maliyet :

420.000,00.YTL.

Daire Başına Maliyet :

420.000,00/14

: 30.000,00.YTL.

Arsanın

Maliyeti :

30.000,00 X 4

: 120.000,00.YTL.

Arsa maliyetinin müteahhide kalan daire maliyetlerine eklenmesi gerekmektedir. Bu durumda;

Müteahhide kalan daire başına arsa maliyeti : 120.000,00 / 10

: 12.000,00

Her Bir Daire Maliyeti : 12.000 +

30.000

: 42.000,00.YTL.

Toplam Daire Satış Kazancı

60.000 X 10

:

: 600.000,00.YTL.

Toplam Daire Maliyeti

10

: 42.000 X

: 420.000,00.YTL.

Toplam

Kar

600.000 – 420.000

:

: 180.000,00.YTL.

Arsa sahibine teslim edilen daireler için müteahhit tarafından fatura kesilecektir. Fatura arsa sahibine teslim edilen daireler için VUK.'nun 267. maddesine göre belirlenmiş emsal bedeli üzerinden (VUK.267. maddede "İkinci Sıra: (Maliyet bedeli esas) Emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, bu takdirde mükellef bu maliyet bedeline, toptan satışlar için %5, perakende satışlar için %10 ilave etmek suretiyle emsal bedelini bizzat belli eder." Hükmü yer almakta olup, bizim örneğimizde de daire maliyetleri bilinmektedir. Dolayısıyla arsa sahibine birden fazla daire teslim edildiğinden toptan satış gibi değerlendirilmelidir. Emsal bedel: 42.000 X 1,05 = 44.100,00.YTL. olacaktır.) KDV hesaplanarak beyan edilecektir. Dairelerin net alanı 150 m2'yi aştığından %18 oranında KDV hesaplanacaktır. Eğer 150 m2'nin altında olsaydı %1 oranında KDV hesaplanacaktı. Bu durumda fatura içeriği şöyle olacaktır:

<u>Miktar</u>	<u>Fiyat</u>	<u>Matrah</u>	<u>H</u>
<u>esaplanan KDV</u>	<u>Toplam Tutar</u>		
4 Adet	44.100,00	176.400,00	
31.752,00	208.152,00		
(Daire)			

Arsa sahibi açısından ise; arsa bir iktisadi işletmeye dahil değilse fatura düzenlenmeyecek ve KDV hesaplanmayacaktır. Ancak arsa bir iktisadi işletmeye dahil ise; örneğimize göre arsalar 06.05.2002 tarihindeki tesliminde arsanın rayiç

bedeli üzerinden fatura kesilecektir. Rayiç bedelin 150.000,00.YTL. olduğunu varsayarsak $150.000 \times \%18 = 27.000,00.YTL.$ KDV hesaplanıp beyan edilecek ve bu tutar müteahhit tarafından Mayıs 2002 döneminde indirim konusu yapılabilecektir. İnşaat tamamlanıp arsa sahibine teslim edildiğinde ise dairelerin emsal bedelleri hesaplanacak ($4 \times 44.100 =$) 176.400,00.YTL. ile arsanın teslim tarihindeki rayiç bedeli olan 150.000,00.YTL. arasındaki ($176.400 - 150.000 =$) 26.400,00.YTL. fark için fatura kesilecek ve ($26.400 \times \% 18 =$) 4.752,00.YTL. hesaplanıp beyan edilecek ve bu tutar müteahhit tarafından Haziran/2003 döneminde indirim konusu yapılabilecektir.

3. Konuya İlişkin Yargı Kararları

– Danıştay 7.Daire. Karar No: 1990/1518 Esas No: 1989/1359
Karar Tarihi:28.05.1990

ARSA TESLİMİ KARŞILIĞINDA DAİRE ALINMASININ, KATMA DEĞER VERGİSİNE TABİ OLMADIĞI HK.

“Uyuşmazlık; yükümlü şirketin kat karşılığı olarak kullanıma terk olunan arsada yapmış olduğu inşaatın arsa sahiplerine verdiği bağımsız bölümler için katma değer vergisi hesaplamadığı nedeniyle kaçakçılık cezalı olarak salınan katma değer vergisini terkin eden Vergi Mahkemesi kararının bozulması isteminden ibarettir.3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun “Verginin konusunu teşkil eden işlemler” başlığı altında düzenlenen 1/1.maddesinde; “Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler” katma değer vergisi kapsamında sayılmıştır.

Arsa teslimi karşılığında daire alınması ise; birbirinden ayrılması mümkün olmayan çok işlem niteliğinde olup, bu işlemin arsasını kat kar şılığında müteahhide teslim eden arsa sahibi yönünden ticari bir muamele olmayıp arsanın değerlendirilmesi amacına yönelik bulunduğu kabulü gerekir. **Bu muamelenin trampa niteliğinde bulunmadığı Danıştay’ın süregelen içtihatlarındandır.**

Bu itibarla; müteahhidin arsa karşılığı inşa ettiği bağımsız bölümlerden bir kısmının arsa sahiplerine tesliminin katma değer vergisine tabi tutulması olanağı yoktur.

Dayandığı hukuki ve kanuni nedenlerle gerekçesi yukarıda açıklanan mahkeme kararı aynı gerekçe ve nedenlerle Dairemizce de uygun görülmüş olup, ileri sürülen iddialar kararın bozulmasını sağlayacak durumda bulunmadığından temyiz isteminin reddine mahkeme kararının onanmasına karar verildi.”

– Danıştay 9.Daire. Karar No: 1993/2057 Esas No: 1992/3914
Karar Tarihi:14.05.1993

ARSA KARŞILIĞI İNŞA EDİLEN BAĞIMSIZ BÖLÜMLERDEN BİR KISMININ ARSA SAHİBİNE TESLİMİNİN KATMA DEĞER VERGİSİNE TABİ OLMADIĞI.

“1991 Mart dönemi için tahakkuk fişi ile tahakkuk ettirilen Katma Değer Vergisinin kaldırılması istemiyle açılan davayı; uyuşmazlığın arsa karşılığı inşaat yapan ve karşılığında bir kısım bağımsız bölümleri arsa sahibinin uhdesinde bırakan müteahhit firmanın bu olayla ilgili olarak katma değer vergisine tabi olup olmayacağına yönelik bulunduğu, 3065 sayılı Kanunun 1/1.maddesinde, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisi kapsamında sayıldığı, arsa teslimi karşılığında bağımsız bölüm alınması ise, birbirinden ayrılması mümkün olmayan çok işlem niteliğinde olup, bu işlemin arsasını bağımsız bölüm karşılığında müteahhide teslim eden arsa sahibi yönünden ticari bir muamele olmayıp, arsanın değerlendirilmesi amacına yönelik bulunduğu kabulünün gerektiği,yargı mercilerinin süre gelen içtihatlarına göre bu muamelelerinin trampa niteliğinde de olmadığı, bu itibarla, müteahhit firmanın inşa ettiği bağımsız bölümlerde bir kısmının arsa sahibine tesliminin katma değer vergisine tabi tutulmasının sözkonusu olamayacağı gerekçesiyle kabul eden Vergi Mahkemesi kararının bozulması istemine ilişkin bulunmaktadır.Temyiz edilen ... Vergi Mahkemesinin 30.9.1991 gün ve 1991/332 sayılı kararında, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 49.maddesinin 1.fıkrasında sayılan bozma nedenlerinden hiçbirisinin bulunmadığı anlaşıldığından temyiz isteminin reddine, anılan mahkeme kararının onanmasına karar verildi.”

SONUÇ

Görüldüğü üzere vergi idaresi kat karşılığı arsa teslimlerinde, arsanın herhangi bir iktisadi işletmeye dahil olmaması durumunda arsa sahibinin arsa teslimini KDV uygulamasının dışında tutmuştur. Bunun dışındaki her türlü

teslim için hem arsa sahibinin hem de müteahhidin fatura düzenleyerek KDV hesaplaması ve beyan etmesi gerektiğini düzenlemiştir. Fakat Danıştay kararlarında bu işlemlerin trampa olarak değerlendirilmesinin mümkün olmadığı, bu nedenle kat karşılığı arsa teslimlerinin KDV konusunun dışında tutulması gerektiği görüşündedir. Uygulama birliği açısından vergi idaresinin yargı kararlarını da gözönünde bulundurarak bu konuda düzenleme yapması gerektiği kanaatindeyiz. Fakat mükelleflerin mevcut yasal düzenlemeler ışığında vergi idaresi görüşü doğrultusunda işlem yapmaları gerekmektedir.