

Kat Karşılığı İnşaat Faaliyetlerinde Gelirin Tespitleri, Vergi ve KDV

Kat karşılığı inşaat faaliyetlerine ilişkin vergi kanunlarında özel bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Vergi kanunlarında bu faaliyetlere ilişkin düzenlemeler genel hükümlere göre yapılmaya çalışılmaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanuna göre kurum kazancının, hesap dönemi esas alınarak ilgili dönemin sonunda tespit edileceğı belirtilmiştir. Gelir Vergisi Kanununa göre gerçek kişilerin kazançlarının tespiti için bir takvim yılının esas alınacağı belirtilmektedir. Vergi Usul Kanununda ise bir hesap döneminin normal olarak bir takvim yılı olduğu belirtilmektedir. Türkiye’de faaliyet gösteren işletmelerin sayısal anlamda büyük çoğunluğu finansal raporlamalarını burada belirtilen vergi düzenlemelerine göre yapmaktadır. Görüldüğü üzere vergi kanunlarında kazançların tespiti hesap dönemi itibari ile yapılmaktadır. Bu esasa getirilen istisnalardan birisi de genellikle bir hesap döneminden uzun süren inşaat ve onarma işlerinde kazanç tespitinin işin bittiğı yılda yapılmasıdır.

Kat karşılığı inşaat faaliyetinde bulunan işletmeler de bu kapsamda gelirlerinin tespitini kurumlar vergisi, gelir vergisi ve vergi usul kanuna göre yapmaktadırlar. Vergi Usul Kanunu’nun 19. Maddesinde “*Vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vuku ve hukuki durumunun tekemmülü ile doğar*” denilmektedir. Kat karşılığı inşaat faaliyetlerinde gelirin tespiti ve vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi için işin tamamlanmış olması gerekir. 3194 sayılı imar kanununa göre inşaatın tamamlanma tarihi yapı kullanım izin belgesinin yani iskanın alındığı tarihtir. İskan raporunun alınması işin tamamlandığının bir göstergesidir. İskan raporunun alınmadığı veya çeşitli sebeplerden dolayı alınamadığı durumlarda

alıcıların aldıkları konutlarda oturmaları, aldıkları işyerlerini kullanmaları, elektrik veya su bağlatmaları da inşaatın tamamlandığının bir göstergesidir. Taşınmazda teslim kural olarak tapuya tescil ile gerçekleşmekle birlikte, tapuya tescilden önce bağımsız birimlerin alıcının tasarrufuna bırakılması durumunda da vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir.

Kat karşılığı inşaat faaliyetlerinde yapılan iş birden fazla takvim yılına tekabül edebilir. Bu sebeple kat karşılığı inşaat faaliyetlerinin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunun *"Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işleri"* başlıklı bölümünde yer alan 42. maddesine girip girmediği hususu ortaya çıkmaktadır. Kat karşılığı inşaat faaliyetlerinde müteahhit kendi nam ve hesabına bina inşa ederek satmaktadır. Müteahhidin taahhüt şeklinde bir başkası hesabına inşaat yapması farklı bir durumdur. Dolayısıyla kat karşılığı inşaat faaliyetlerinde yapılan işin bir taahhüt işi olmaması nedeni ile bu faaliyetler GVK' nın 42. maddesine tabi değildir. GVK' nın 42. Maddesinde karın işin bittiği yılın geliri sayılarak o yılların kazancı olarak vergilendirileceği belirtilmiştir. Fakat kat karşılığı inşaat faaliyetlerinde vergilendirme için işin bitimi değil satışın yapılması önemlidir. Satış yapıldığında alıcının semeni isteme hakkı doğmakta ve dolayısıyla vergiyi doğuran olayda bu intikalle meydana gelmiş bulunmaktadır¹⁰⁵. Satış yapıldığı tarihte müteahhidin fatura düzenlemesi gerekmektedir. Eğer arsa sahibi arsa teslimini ticari nitelikli bir faaliyet olarak yürütüyorsa arsa sahibinin de bu teslim ilişkisi müteahhitle birlikte eş zamanlı fatura düzenlemesi gerekir.

Kat karşılığı inşaat faaliyetleri genel olarak inşa edilen bağımsız bölümlerin bir kısmının arsa sahibine teslim edilmesi ve bir kısmının da satılması faaliyetinden ibarettir. Bu yönüyle bu faaliyetlerin herhangi bir mamulün üretilmesi ve satışından önemli bir farkı yoktur. Bu sebeple kat karşılığı inşaat faaliyetlerinde de diğer mamul üretim faaliyetlerinde

olduğu gibi gelirin tespiti dönemler itibari ile maliyetler ile satış gelirlerinin karşılaştırılmasıyla bulunmaktadır. Kat karşılığı inşaat faaliyetlerinde satılan bağımsız bölümlerden elde edilen hasılatlardan ilgili maliyetlerin çıkarılmasıyla kara ulaşılabacaktır. İnşaatın bağımsız bölümleri muhtelif yıllarda satıldığında, satılan kısım ile ilgili kazancın satışın yapıldığı yılda tespiti ve beyanı gerekmektedir.

Kat karşılığı inşaat yapan işletmeler yaptıkları veya yapacakları konutları veya işyerlerini inşaat başlamadan, inşaat devam ederken veya inşaat bittikten sonra satabilirler. İnşaat tamamlanmadan önce yapılan satışlardan alınan paralar avans niteliğindedir. Bu tahsilatlar muhasebe kayıtlarında "Alınan Sipariş Avansları" olarak kaydedilir. Önceden satışı yapılmış olan bağımsız bölümler kullanılacak duruma geldikten sonra alıcılara teslim edilmiş olmaları halinde tapu işlemleri yapılmamış dahi olsa vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olur.

Sonuç olarak özel inşaat faaliyeti kapsamında yer alan kat karşılığı inşaat faaliyetlerinde vergiyi doğuran olay inşaat faaliyetinin fiilen bitirilmesiyle birlikte, tapu devrinin yapılması veya tasarruf hakkının devri ile gerçekleşmektedir.

Kat karşılığı inşaat faaliyetleri vergi kanunları çerçevesinde şu şekilde değerlendirilmektedir;

- *Arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımının mutlak ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi hallerinde; Arsa sahibi tarafından gerçekleşen arsa teslimi ticari faaliyet kapsamında değerlendirilecek ve yapılan teslim ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilecektir.*
- *Arazi olarak satın alınmış (veya trampa suretiyle iktisap olunmuş) ve iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde parsellenmiş bir arsanın müteahhide bağımsız bölüm karşılığı olarak teslim edilmesi halinde; arsa sahibine verilecek bağımsız bölümlerin emsal bedeli ticari kazanç olarak beyan edilecektir.*

- *Arsa sahibinin, gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde, arızı bir faaliyet olarak arsasını daire veya işleri karşılığında müteahhide teslimi ise verginin konusuna girmeyecektir. Ancak mükellefin ivazsız iktisap ettiği arsalar hariç olmak üzere bu şekilde teslim ettiği arsanın iktisap tarihinden başlayarak 5 yıl içinde müteahhide teslim etmesi durumunda; arsa sahibi gerçekleştirdiği teslim nedeniyle Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 80. maddesinin 6. Bendi kapsamında değer artış kazancı kapsamında vergilendirilecektir.*

Kat karşılığı inşaat faaliyetlerinde arsa sahibinin arsasını satın almasından itibaren beş yıl içinde müteahhide vermesi durumunda bağımsız bölümlerin yine bu süre zarfında tamamlanıp satılmasından elde edilen gelir değer artış kazancı olarak vergilendirilecektir.

Arsa karşılığında alınan bağımsız bölümlerin beş yıl geçtikten sonra satılması durumunda ise vergilendirme yönünden, bir kişinin arsası karşılığında kat sahibi olması, servetin biçim değiştirmesi olduğundan dairelerin satışından elde edilen kazanç, değer artış kazancı olmamaktadır.

Kat Karşılığı İnşaat Faaliyetlerinde KDV

Katma değer vergisi bir ürün veya hizmetin ilk satıcısından, nihai tüketicisine kadar ki tüm aşamaları kapsayan ve harcamalar üzerinden alınan bir vergidir. Buna göre harcama yapan gerçek ve tüzel kişiler KDV'nin muhatabıdır. Türkiye'de KDV uygulaması 25.10.1984 tarihli Resmi Gazete ile yürürlüğe girmiş ve 01.01.1985 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanmıştır. KDV dolaylı bir satış vergisidir ve verginin mükellefi satıcıdır. Her ekonomik aşamada oluşan katma değer bu verginin konusunu teşkil eder. KDV Kanunu'nun 1. maddesinde KDV'nin konusunu teşkil eden işlemler belirtilmiş, 1. fıkrasında ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyetleri çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin vergiye tabi

olacağına hükmedilmiştir.

Bu doğrultuda yapılan kat karşılığı inşaat faaliyetlerinde ve buna ilişkin gayrimenkul teslimlerinde de KDV söz konusu olacaktır. Kat karşılığı inşaat faaliyetleri ilk defa 30 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinde genel hatları ile açıklanmıştır. Uygulamada yaşanan sorunları gidermek amacıyla da 60 Seri No'lu KDV sirkülerinde açıklamalar yapılmıştır.

İki farklı gayrimenkul teslimini içeren kat karşılığı inşaat faaliyetlerinde buna bağlı olarak KDV açısından da iki durum ortaya çıkmaktadır. Bunlardan biri arsa sahibinin arsasını müteahhide teslim etmesi, diğeri ise müteahhidin arsa karşılığında bağımsız bölüm teslim etmesidir. Burada temel olarak özellik arz eden durum bu teslimlerde KDV uygulanıp uygulanmayacağıdır.

30 No'lu KDV tebliğinde; *"Arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi halinde müteahhide yapılan arsa teslimi kdv ye tabidir."* denilmektedir. Bağımsız bölüm teslimlerinde ise; *"Bir iktisadi işletmeye dahil olan veya konut alım satımını mutaat ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürenlerce yapılan teslimler KDV ye tabidir."* denilmektedir. Bu teslimlerde net alanı 150 m² ye kadar konut teslimleri %1 KDV'ye tabi iken 150m²'nin üstündeki konutlarda %18 KDV uygulanmaktadır. Dükkan ve işyeri teslimlerinde ise m² ayrımı söz konusu olmayıp %18 KDV oranı uygulanmaktadır. Gerçek usulde KDV mükellefiyeti bulunmayanlar tarafından yapılan veya iktisadi bir işletmeye dahil olmayan konut teslimleri ise KDV ye tabi değildir.

Ayrıca KDVK'nın 17/4-r maddesi gereğı, Kurumlar Vergisi mükellefi olan müteahhitler almış oldukları gayrimenkulleri en az iki tam yıl aktiflerinde bulundurulursa KDV istisnasından yararlanabilirler. Bu kapsamda iki yıl süre ile aktifte bulunan arsanın arsa karşılığı teslimi KDV'ye tabi tutulmayacaktır. Fakat gayrimenkullerin ticaretini yapanların

bu istisnadan yararlanması mümkün değildir. Kanun'un ilgili hükmü şu şekildedir: *"İstisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdukları gayrimenkul ve iştirak hisselerinin teslimleri istisna kapsamı dışındadır."* Kat karşılığı inşaat faaliyeti yapan müteahhit şirketlerin inşa ettiği yapıların ticaretini yaptıkları konusunda tereddüt yoktur. Dolayısı ile kat karşılığı inşaat faaliyetlerinde müteahhit şirketin bağımsız bölümleri devretmesi işlemi KDV'ye tabidir.

Burada müteahhidin konut ve işyeri tesliminde KDV matrahını nasıl belirleyeceği sorusu ortaya çıkmaktadır?

30 No'lu KDV genel tebliğinde kat karşılığı inşaat faaliyetlerinde müteahhit tarafından arsa sahibine bağımsız bölüm teslimlerinde emsal bedel üzerinden katma değer vergisi hesaplanacağı belirtilmiştir.

KDV Kanunun 27. Maddesinde; *"Bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrahın işlemin mahiyetine göre emsal bedeli olduğu, bedelin emsal bedeline göre açık bir şekilde düşük olduğu ve bu düşüklüğün mükellefçe haklı bir sebeple açıklanamadığı hallerde de, matrah olarak emsal bedelin alınacağı, emsal bedelin Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit edileceği, katma değer vergisi uygulaması bakımından emsal bedelin tayininde genel idare giderleri ve genel giderlerden mamule düşen hissenin bedele katılması mecbur olduğu."* belirtilmektedir. VUK' un 267. maddesinde de emsal bedel, *"Emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir."* şeklinde tanımlanmıştır.

Vergi usul kanunu KDV hesaplanmasına esas teşkil edecek olan mamul maliyetinin belirlenmesi konusunda, genel yönetim giderlerinden mamullerle pay verilmesini isteğe bağlı bırakmıştır. Fakat KDV Kanunu açısından durum farklıdır. KDV

Kanunu Mad.27(4)'de "Katma değ er vergisi uygulaması bakımından emsal bedelin tayininde genel idare giderleri ve genel giderlerden mamule düşen hisselerin bedele katılması mecburidir." denilmektedir. Diğ er yandan kat kar  ılığ ı bağımsız bölüm teslimlerinde teslim edilecek bağımsız bölümün emsal değ erinin belirlenmesi gerekmektedir. Emsal değ erin belirlenebilmesi için maliyetlere toptan satışlar için %, perakende satışlar için % ilave edilerek KDV matrah ı hesaplanmış olur

Kat Kar  ılığ ı İnşaat Faaliyetlerinde Geçici Vergi

Geçici vergi, gerçek usulde vergilendirilen gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin cari vergilendirme döneminin gelir ve kurumlar vergisine mahsuben üçer aylık kazançları üzerinden hesaplanarak ödenen bir peşin vergi uygulamasıdır. Gerçek usulde vergilendirme kapsamında olan tacirler, serbest meslek erbab ı ve kurumlar vergisi mükellefleri ilgili vergilendirme döneminin gelir ve kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere geçici vergi öderler.Bu kapsamda kat kar  ılığ ı inşaat faaliyeti yürüten işletmeler de üçer aylık kazançlarından geçici vergi hesaplamak, beyan etmek ve geçici vergi ödemek zorundadırlar.