

KAT KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİ VE İNDİRİMLİ ORANA TABİ **TESLİMLERDE K.D.V. İADESİ**

1-K.D.V. KANUNUNDA YER ALAN DÜZENLEME:

3065 sayılı K.D.V. Kanununun 1/1.maddesine göre, Türkiye’de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler K.D.V.’ye tabidir.

K.D.V. Kanunu’nun 28.maddesine göre K.D.V. oranı vergiye tabi her bir işlem % 10 olup, Bakanlar Kurulu bu oranı dört katına kadar artırmaya, % 1’e kadar indirmeye, bu oranlar dahilinde muhtelif mal ve hizmetler ile bazı malların perakende safhası için farklı vergi oranları tespit etmeye yetkili bulunmaktadır. Bakanlar Kurulu bu yetkiyi birçok defa kullanarak, mal teslimleri ve hizmet ifalarına uygulanacak K.D.V. oranlarını tespit etmiştir.

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 29/2.maddesinde; “Bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamı, mükellefin vergiye tabi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki dönemlere devrolunur ve iade edilmez. 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 pirim borçları ile genel ve katma bütçeli idareler ile belediyelere olan borçlarına yada döner sermayeli kuruluşlar ile sermayesinin % 51’i veya daha fazlası kamuya ait olan veya özelleştirme kapsamında bulunan işletmeler ile organize sanayi bölgelerinden temin ettikleri mal ve hizmet bedellerine ilişkin borçlarına mahsuben ödenir. Yılı içinde mahsuben iade edilemeyen vergi nakden iade edilir. Maliye Bakanlığı bu fıkranın uygulamasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye yetkilidir.” hükmü yer almaktadır.

K.D.V. Kanunu’nun 28.maddesindeki I sayılı listenin 11.bendi kapsamında yazılı olan net alanı 150 m²’ye kadar konut teslimleri % 1 oranında Katma Değer Vergisi’ne tabidir. Dolayısıyla, net alanı 150 m²’ye kadar konut teslimleri % 1 oranında K.D.V.’ye tabi olup, bu kapsamda teslim edilen konutlar nedeniyle yüklenilip indirilemeyen K.D.V.’nin Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde iade edilmesi gerekmektedir.

Maliye Bakanlığı tarafından indirimli orana tabi işlemler nedeniyle yüklenilip indirilemeyen K.D.V.'nin iadesine ilişkin usul ve esaslar 74, 76, 84, 85, 91, 99, 101, 105, 106, 107, 111, 113, 114 ve 116 Seri No.lu K.D.V. Genel Tebliği ile belirlenmiş bulunmaktadır.

2-GENEL TEBLİĞLER VE SİRKÜLERLE GETİRİLEN DÜZENLEMELER:

Konu ile ilgili olarak açıklamaların yapıldığı 74 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde 1999 yılına ait indirimli orana tabi işlemlerden doğan iadenin hesaplanmasına ilişkin örnek verilmiş olup, anılan tebliğin “1.2. İade Tutarının Hesaplanması” başlıklı bölümünde; İade tutarının hesaplanmasına her takvim yılının ocak ayı itibariyle başlanacaktır. Ocak döneminde varsa indirimli orana tabi işlemlerin bünyesine giren vergiler ile indirimli orana tabi işlemler nedeniyle hesaplanan vergi, defter ve belgeler esas alınarak mükellefler tarafından hesaplanacaktır. İndirimli orana tabi işlemler nedeniyle yüklenilen vergiden hesaplanan vergi çıkarılarak ilk hesaplama yapılacaktır. Bu ilk hesaplama aynı dönem beyannamesinde yer alan “sonraki döneme devreden vergi” tutarı ile karşılaştırılacaktır.

Beyannamede sonraki döneme devreden vergi yer almıyorsa, ocak dönemi için indirimli orana tabi işlemlerin bünyesine giren vergi tutarı yıllık iade hesabına dahil edilmeyecektir. Sonraki döneme devreden vergi mevcutsa ve indirimli orana tabi işlemlerin bünyesine giren vergi ile bu işlemler nedeniyle hesaplanan katma değer vergisi arasındaki vergi farkını aşıyorsa, bu vergi farkının tamamı, aşmıyorsa devreden vergi tutarı “aylık iade edilebilir vergi” olarak kabul edilecektir.

Bu hesaplama Şubat dönemi için de yapılarak, Şubat döneminde varsa indirimli orana tabi işlemlerin bünyesine giren vergiler ve bu işlemlerle ilgili olarak hesaplanan katma değer vergisinin farkı hesaplanacak, bu fark Ocak dönemine ait iade edilebilir vergi ile toplanacak, bu toplam Şubat dönemi beyannamesinde yer alan sonraki döneme devreden vergi tutarı ile mukayese edilecektir. Sonraki döneme devreden vergi yoksa, ilk iki ay yıllık iade hesabına dahil edilmeyecektir. Devreden vergi mevcutsa ve yukarıda hesaplaması verilen toplamı aşmıyorsa toplamın tamamı yıllık iade hesabına dahil edilecek, devreden vergi sözü edilen toplamı aşmıyorsa, Şubat dönemi beyannamesindeki devreden vergi tutarı ilk iki ay için “iade edilebilir vergi” olarak dikkate alınacaktır.

Bu hesaplamalar Aralık ayına kadar diğer aylar için de yukarıdaki açıklamalara göre yapılacaktır. Aralık ayındaki indirimli orana tabi işlemlerin bünyesine giren vergiler ile bu işlemlerle ilgili olarak hesaplanan vergi arasındaki fark, Kasım sonu itibariyle hesaplanan “iade edilebilir vergi” ile toplanacaktır. Bu toplam Aralık ayı devreden vergisi ile mukayese edilecek, devreden vergi yoksa 1999 yılına ilişkin olarak iade talep edilmeyecektir. Devreden vergi mevcutsa ve tutarı bu toplamı aşmıyorsa bu toplam, aşmıyorsa Aralık ayındaki devreden vergi tutarı 1999 yılı için “iade edilebilir vergi” olarak dikkate alınacaktır.” açıklamalarına yer verilmiştir.

76 Seri No.lu K.D.V. Genel Tebliğinde; “Bütün dönemlerde devreden vergi yer alıyor ve tutarları 1999 Aralık sonu itibariyle hesaplanan iade tutarını geçiyorsa, hesaplanan iade tutarının tamamı iade edilecektir. Devreden vergi tutarları bazı dönemlerde iade tutarının altında kalıyorsa devreden vergi tutarının en düşük olduğu tutar iade edilecektir.” denilmektedir.

76 Seri No.lu K.D.V. Genel Tebliğinde,“İndirimli orana tabi işlemlerin bünyesine giren vergilerin hesabına, genel imal ve idare giderleri ile amortismanına tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenilen vergiler dahildir. Bu konuyla ilgili olarak önceki Genel Tebliğlerde yer alan açıklamalara uyulmak kaydıyla, indirimli orana tabi işlemlerde genel imal ve idare giderleri ile amortismanına tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenilen vergilerden bu işlemlere isabet eden tutarlar, iade hesabına dahil edilecektir.” denilmektedir.

99 Seri No.lu K.D.V. Genel Tebliğine göre; 11 Temmuz 2006 tarihinden geçerli olmak üzere, 2006/Ocak ve izleyen vergilendirme dönemlerine ilişkin indirimli orana tabi işlemlerden doğan K.D.V. alacakları, mükellefin kendisine ait ithalde alınanlar da dâhil vergi borçlarına ve SSK prim borçlarına mahsup edilecektir. Bu alacakların, 01.10.2006 (bu tarih dahil) tarihinden itibaren elektrik ve doğalgaz borçlarında mahsubu talep edilecektir. Bakanlar Kurulu, bu hükmün uygulanmasına yönelik olarak 2006/10379 sayılı Kararname ile indirimli vergi oranına tabi teslim ve hizmetlerde iade uygulaması ile ilgili sınırı 2006 ve izleyen yıllarda gerçekleşecek işlemler için geçerli olmak üzere 10.000,00 TL olarak belirlenmiştir. 2008 ve izleyen yıllarda bu sınır, yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle uygulanacaktır.113 Seri No.lu K.D.V.. Genel Tebliği ile de bu sınır 2009 döneminde uygulanan tutar yeniden değerlendirme oranı ile artırılarak 2010 yılı için 13.300,00 TL belirlenmiştir. Bu tutar 114 Seri No.lu K.D.V. Genel Tebliği ile 2011 yılı için 14.300,00 TL ve **116 Seri No.lu K.D.V. Genel Tebliği ile de 2012 yılı için 15.800,00 TL olarak belirlenmiştir.**

99 Seri No.lu K.D.V. Genel Tebliğine göre; izleyen yılın Ocak dönemi ile iade talebinin yapıldığı dönem arasındaki bütün dönem beyannamelerinde devreden vergi yer alıyor ve her dönemde devreden vergi tutarları “***iade Edilebilecek K.D.V.***” tutarını geçiyorsa, iade edilecek K.D.V. tutarının tamamı iade edilecektir. Bazı dönemlerde devreden vergi tutarları “İade Edilebilecek K.D.V.” tutarının altında kalıyorsa, devreden vergi tutarının en küçük olduğu tutar iadeye esas alınacaktır. Aradaki dönemlerden herhangi birisinde devreden vergi yer almıyorsa iade yapılmayacaktır.

99 Seri Nolu K.D.V. Genel Tebliğine göre; indirimli orana tabi işlemlerden doğan iade alacağının yılı içinde mahsuben iade edilemeyen kısmı, izleyen yıl içinde mükellefin isteğine bağlı olarak, nakden veya mahsuben iade edilecektir. İade talebi en erken izleyen yılın Ocak dönemine ait olup Şubat ayı içinde verilecek, en geç Kasım dönemine ait olup Aralık ayı içinde verilecek K.D.V. Beyannameleri ile yapılabilir.

Hesaplanan tutardan yılı içinde mahsup edilen vergiler düşüldükten sonra kalan kısmın 10.800 YTL'yi aşan kısmı "İade Edilebilecek K.D.V." olarak hesaplanacaktır.

İzleyen yılın Ocak dönemi ile iade talebinin yapıldığı dönem arasındaki bütün dönem beyannamelerinde devreden vergi yer alıyor ve her dönemde devreden vergi tutarları "İade Edilebilecek K.D.V." tutarını geçiyorsa, iade edilebilecek K.D.V. tutarının tamamı iade edilecektir. Bazı dönemlerde devreden vergi tutarları "İade Edilebilecek K.D.V." tutarının altında kalıyorsa, devreden vergi tutarının en küçük olduğu tutar iadeye esas alınacaktır. Aradaki dönemlerden herhangi birisinde devreden vergi yer almıyorsa iade yapılmayacaktır.

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 01/10/2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-K.D.V..G.15-393 sayılı özelgesinde; (Bu özelge Gelir İdaresi Başkanlığı'nın "www.gib.gov.tr"internet sayfasından alınmıştır.)

"Konu: Kat karşılığı konut teslimlerinde, 150 m²'nin altındaki konutlarla ilgili yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen verginin nakden veya mahsuben iadesi

İlgide kayıtlı dilekçenizde, kat karşılığı 150 m² ye kadar konut teslimlerinde yüklenilip indirim konusu yapılamayan K.D.V. nin iadesi konusunda Başkanlığımız görüşü istenilmektedir.

K.D.V. Kanununun 1/1 inci maddesinde; Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin K.D.V. ye tabi olduğu,

2/1 inci maddesinde; teslimin bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesi olduğu, bir malın alıcıya veya onun adına hareket edenlerin gösterdiği yere veya kişilere tevdiinin teslim hükmünde olduğu, malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesinin başlatılması veya sürücüye tevdi edilmesinin de mal teslimi olduğu,

10 uncu maddesinin (a) bendinde; vergiyi doğuran olayın, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması ile, (b) bendinde; malın tesliminden veya

hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura ve benzeri belgelerin düzenlenmesi ile meydana geleceği,

hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan, 30 Seri No. lu K.D.V. Genel Tebliğinin D bölümünde, arsa karşılığı inşaat işinde K.D.V. uygulamasına ilişkin açıklamalar yapılmış, kat karşılığı inşaat sözleşmesi kapsamında gerçekleşen işlemlerde vergiyi doğuran olayın inşa edilen konutların arsa sahibine devir ve teslimi anında meydana geleceği açıklanmıştır.

Aynı Kanunun 28 inci maddesinin Bakanlar Kuruluna verdiği yetki uyarınca yayımlanan 2007/13033 sayılı Kararnameye göre, net alanı 150 m² ye kadar olan konut teslimleri % 1, net alanı 150 m²'nin üzerindeki konutlar ile işyeri teslimleri %18 oranında K.D.V. ye tabidir.

Diğer taraftan, Kanunun 29/2 nci maddesi uyarınca, indirimli orana tabi işlemleri bulunan mükelleflerin bu işlemler nedeniyle yüklendikleri ve indirim yoluyla telafi edemedikleri verginin iadesine ilişkin usul ve esaslar 74, 76, 85, 99, 101, 105 ve 106 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğlerinde yapılmıştır.

Söz konusu Tebliğlerde yapılan açıklamalar çerçevesinde;

-İndirimli orana tabi işlemler nedeniyle iadesi gereken K.D.V. nin hesabında yüklenilen K.D.V. nin ait olduğu yıl değil, indirimli orana tabi işlemin gerçekleştiği tarih itibariyle işlemin bünyesine girmesi esastır.

-Genel imal ve idare giderleri ile amortismanı tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklenilen vergilerden indirimli orana tabi işlemlere isabet eden tutarlar iade hesabına dahil edilebilecektir.

-İndirimli orana tabi işlemlerden doğan katma değer vergisi iadesinin hesaplanmasında önce işlemin bünyesine doğrudan giren harcamalar ile genel giderlere ait vergiler dikkate alınacak, daha sonra ATİK lere pay verilecektir.

Buna göre, Şirketinizce fatura düzenlenmek suretiyle indirimli oranda K.D.V. uygulanarak teslim edilen konutlarla ilgili olarak yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen vergilerin, Kanunun 29/2 nci maddesi ve yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde yılı içerisinde

mahsuben, yılı içerisinde mahsuben iade edilemeyen kısmının da izleyen yılda nakden veya mahsuben iadesi mümkün bulunmaktadır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.”

Denilmektedir.

Yukarıda açıklanan yasa hükümleri, tebliğ ve sirküler hükümlerinin dikkate alınması neticesinde mükellef kurumun Mar/2012 dönemi K.D.V. beyannamesinde 2011 yılına ait indirimli orana tabi satışları için iadesini talep ettiği 118.000,00 TL K.D.V.’ye ilişkin olarak aşağıda yapılan çalışmalara yer verilmiştir.

3-KONUT TESLİMİNDE NET ALAN BELİRLEMESİ:

K.D.V. uygulamasında “**net alanın**” tanımı 9 Seri No.lu K.D.V. Genel Tebliği’nde yapılmıştır. Anılan Tebliğ’e göre “**net alan**” deyimi faydalı alanı ifade etmektedir. Faydalı alandan maksat, konut içerisinde duvarlar arasında kalan temiz alandır.

150 m²’lik net alanın hesabında, her bağımsız birim ayrı ayrı dikkate alınacaktır. Ancak balkon, kömürlük, garaj, asansör boşluğu vb. yerler konutlardan ayrı olarak kullanılamayacağından, bu yerler de 150 m²’lik net alanın hesabında gözönünde tutulacaktır. Samanlık, ahır, odunluk, ekmek fırını gibi yerler ise net alanın tespitinde dikkate alınmayacaktır. Bu yerlerin 150 m²’lik sınırın hesabında ne ölçüde dikkate alınacağı ise 3 Seri No.lu Konut İnşaatı ve Yatırımlarda Vergi, Resim, Harç Muafiyet ve İstisnası Genel Tebliği’nin 4. bölümündeki açıklamalara göre belirlenmektedir.

Ayrıca, net alana ilişkin olarak konu hakkında 30 Seri No.lu K.D.V. Genel Tebliği’nde de açıklamalar yapılmıştır.30 Seri No.lu K.D.V. Genel Tebliği’nde net alana ilişkin olarak aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır:

“Katma Değer Vergisi Kanununun geçici 8.maddesinde, net alanı 150 m²’ye kadar olan konutların tesliminin vergiden müstesna olduğu hükme bağlanmış, konu ile ilgili olarak; 9 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin 1.bölümünde, net alan deyiminin “konut içerisinde duvarlar arasında kalan temiz alan” olarak tanımlanan faydalı alanı ifade ettiği, plan ve proje gereği konut dışında bir amaçla kullanılacak bölümleri de ihtiva eden inşaatlarda istisnanın sadece konut olarak kullanılacak bölümlere uygulanacağı açıklanmıştır.

Bakanlığımıza intikal eden olaylardan balkon, kömürlük, garaj, asansör boşluğu gibi yerlerin istisna karşısındaki durumu konusunda tereddüte düşüldüğü anlaşıldığından bu konuda aşağıdaki şekilde hareket edilmesi uygun görülmüştür.

1.Balkon, kömürlük, garaj, asansör boşluğu ve benzeri yerler, konutlardan ayrı olarak kullanılmaları mümkün olmadığından prensip olarak istisna kapsamı içinde mütalaa edilecektir.

2.Bu yerlerin 150 m²'lik sınırın hesabında ne ölçüde dikkate alınacağı ise 3 Seri No.lu “Konut İnşaatı ve Yatırımlarda Vergi, Resim, Harç Muafiyet ve İstisnası” Genel Tebliğinin 4.bölümündeki açıklamalara göre belirlenecektir.

“Halk konutu standartları”nın değişik 3 ve 4.maddelerine atıfta bulunan bu açıklamalara göre;

a) Faydalı alan konut içerisinde, duvarlar arasında kalan temiz alandır.

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; karkas binalardaki kolonların duvarlardan taşan dışları; bir konuttaki balkonların veya arsa zemininden 0,75 m.den yüksek terasların toplamının 2 m²'si çok katlı binalarda yapılan çekme katların etrafında kalan ve ticaret bölgelerinde zemin katların komşu hududuna kadar uzaması ile meydana gelen teraslar; çok katlı binalarda genel giriş, merdiven, sahanlıklar ve asansörler; iki katlı tek ev olarak yapılan konutlarda iç merdivenlerin altında 1,75 m. yüksekliğinden az olan yerler; bodrumlarda konut başına bir adet, konutun bulunduğu bina dışında **konut başına 4 m²'den büyük olmamak üzere yapılan kömürlük veya depo;** kalorifer dairesi, yakıt deposu, sığınak, kapıcı ve kalorifer dairesi, müşterek hizmete ayrılan depo, çamaşırılık; bina içindeki garajlar ile bina dışında **konut başına 18 m²'den büyük olmamak üzere yapılan garajlar,** faydalı alan dışındadır.*

Bina dışındaki kömürlük ve depoların 4 m²'yi, garajların 18 m²'yi aşan kısmı, ait oldukları konutun faydalı alanına dâhil edilirler.”

4-KAT KARŞILIĞI İNŞAAT TESLİMLERİ:

Tarafların karşılıklı edimleri esas alınarak, arsa sahibinin arsasının belirli paylarını inşaat firmasına (müteahhide) devretmeyi, müteahhidin ise arsa sahibinden kalan arsa payları üzerinde inşaat yapmayı karşılıklı olarak taahhüt ettiği bir sözleşme olarak tanımlanabilir. Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmeleri, eser sözleşmesinin en çok uygulanan türü olan inşaat yapım sözleşmelerinden biridir. Bu tip inşaat işleri, halk arasında “**kat karşılığı inşaat işleri**” olarak da bilinmektedir. Bu işlerde arsa sahibi, arsası karşılığında inşa edilen yapıdan (veya bağımsız bölümlerden) pay almaktadır.

30 Seri No.lu K.D.V. Genel Tebliğinin“D” bölümünde, arsa karşılığı inşaat işinde K.D.V. uygulamasına ilişkin açıklamalar yapılmıştır.

30 Seri No.lu K.D.V. Genel Tebliğine göre, arsa karşılığı inşaat işinde **iki ayrı teslim** söz konusudur. Bunlardan birincisi, arsa sahibi tarafından müteahhide arsa teslimi; ikincisi ise müteahhit tarafından arsaya karşılık olarak arsa sahibine verilen konut veya işyeri teslimidir. Arsa sahibinin müteahhide arsa teslimi, arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutat meslek olarak ifa etmesi halinde, K.D.V.’ye tabi tutulacaktır.

60 Seri No.lu K.D.V. Sirkülerinin “3.6.5.2.” bölümünde; “Arsa karşılığı inşaat işlerinde iki ayrı teslim (birincisi arsa sahibinin müteahhide arsa teslimi, ikincisi müteahhidin arsa sahibine konut teslimi) söz konusudur. ...” denilmektedir.

a-Kat Karşılığı İnşaat İşlerinin Vergi Usul Kanunu Bakımından Değerlendirilmesi:

213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun “*Vergi Kanunlarının Uygulanması ve İspat*” başlıklı 3.maddesinde;

“A) Vergi kanunlarının uygulanması: Bu kanunda kullanılan “Vergi Kanunu” tabiri işbu kanun ile bu kanun hükümlerine tabi vergi, resim ve harç kanunlarını ifade eder.

Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönünde tutularak uygulanır.

B) İspat: Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.

Vergiye doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz.

İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir.”

Denilmektedir.

Kat karşılığı inşaat kendine özgü bir muamele olması nedeniyle, **birincisi**; arsa sahibinin arsasını müteahhide vermesi, **ikincisi**; müteahhidin de arsa bedeli yerine geçecek olan bağımsız bölümleri arsa sahibine teslim etmesidir.

Bu tip bir olayda ilk bakışta herhangi bir bedel görünmüyorsa da, gerçekte müteahhidin arsa sahibine teslim ettiği **bağımsız bölümlerin inşaat maliyet bedeli** aynı zamanda **arsanın bedelini** oluşturmaktadır.

Kat karşılığı başkalarının arsasına yapılan inşaatlarda toplam inşaat maliyeti, inşaatı yapanlar tarafından arsa sahibine verilen dairelerin inşası için yapılan harcamalar ile kendilerine ait daireler için yapılan harcamaların toplamından oluşmaktadır.

Gelir ve kurumlar vergisi bakımından matrahın belirlenmesinde, arsa bedeli olarak, işletmenin kayıtlarındaki toplam inşaat maliyet bedeli hesaplanmakta ve bu maliyetlerden, arsa sahibine teslim edilen dairelerin maliyet bedeli dikkate alınmaktadır.

Kat karşılığı başkalarının arsasına yapılan inşaatlarda toplam inşaat maliyeti, inşaatı yapanlar tarafından arsa sahibine verilen dairelerin inşası için yapılan harcamalar ile kendilerine ait daireler için yapılan harcamaların toplamından oluşmaktadır.

Vergiye doğuran olayın gerçek mahiyeti yukarıda açıklandığı gibidir.

b-Kat Karşılığı İnşaat İşlerinin K.D.V. Açısından Değerlendirilmesi:

Özel malvarlığına dâhil arsanın kat karşılığı devrinde ticari faaliyet kapsamında yapılmakta olan bir teslim bulunmadığından konu K.D.V.’nin **konusu dışındadır**.

İnşaatı Yapan Açısından Bağımsız Bölüm Devirlerinin Katma Değer vergisi Açısından Değerlendirilmesi:

30 Seri No.lu K.D.V. Genel Tebliğinin “D-Arsa Karşılığı İnşaat İşinde Katma Değer Vergisi Uygulaması” başlıklı bölümünde;

“Arsa karşılığı inşaat işinde katma değer vergisi uygulaması ile ilgili olarak bu Tebliğin yayım tarihinden itibaren aşağıdaki açıklamalara göre işlem yapılması uygun görülmüştür.

Arsa karşılığı inşaat işinde iki ayrı teslim söz konusudur. Bunlardan birincisi, arsa sahibi tarafından müteahhide arsa teslimi; ikincisi ise müteahhit tarafından arsaya karşılık olarak arsa sahibine verilen konut veya işyeri teslimidir. Karşılıklı olarak gerçekleşen bu teslimlerin her birinin katma değer vergisi karşısındaki durumu aşağıda açıklanmıştır:

1.Arsa Sahibi Tarafından Müteahhide Arsa Teslimi:

Arsanın bir iktisadi işletmeye dâhil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımının mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürülmesi halinde, konut veya işyeri karşılığı müteahhide yapılan bu arsa teslimi katma değer vergisine tabidir.

Ancak arsa sahibinin, gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde, arizi bir faaliyet olarak arsasını daire veya işleri karşılığında müteahhide tesliminde vergi uygulanmayacaktır.

2.Müteahhit Tarafından Arsa Sahibine Konut veya İşyeri Teslimi:

Katma Değer Vergisi Kanununun geçici 8.maddesi gereğince, 150 m²'ye kadar konutların teslimi 31.12.1992 tarihine kadar katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Söz konusu istisna uygulaması ile ilgili olarak 9 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde gerekli açıklamalar yapılmıştır.

Buna göre, müteahhit tarafından arsa sahibine, arsanın karşılığı olarak yapılan 150 m²'ye kadar konut teslimlerine katma değer vergisi uygulanmayacaktır. Müteahhit tarafından arsa sahibine yapılan işyeri veya 150 m²'den büyük konut teslimlerinde ise emsal bedel üzerinden katma değer vergisi uygulanacaktır.

Müteahhit tarafından arsa sahibine teslim edilen 150 m²'ye kadar konutlar dolayısıyla yüklenilen katma değer vergisi indirilemeyecek, bu vergiler gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınacaktır. Ancak yüklenilen vergilerden, işyeri veya 150 m²'den büyük konutlara isabet eden kısım indirim konusu yapılabilecektir. Bu uygulamada, 26 Seri No.lu Katma

Değer Vergisi Genel Tebliğinin “Kısmi Vergi İndirimi” başlıklı (G) bölümündeki açıklamalar esas alınacaktır.”

Denilmektedir.

Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı 20.04.2007 tarih ve B.07.1.GİB.0.01.54 / 5401-3051-36681 sayılı özelgesinde;

“İLGİ:06.04.2007 tarih ve 300 sayılı yazınız.

İlgide kayıtlı yazınız incelenmiş olup, konuyla ilgili Başkanlık görüşümüz aşağıda açıklanmıştır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1.maddesine göre, Türkiye’de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisine tabidir.

30 Seri No.’lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği’nin D bölümünde, arsa karşılığı inşaat işinde katma değer vergisi uygulamasına ilişkin açıklamalar yapılmıştır.

Arsa karşılığı inşaat işinde iki ayrım teslim söz konusudur. Bunlardan birincisi, arsa sahibi tarafından müteahhide arsa teslimi; ikincisi ise müteahhit tarafından arsaya karşılık olarak arsa sahibine verilen konut veya işyeri teslimidir.

Arsa sahibi tarafından müteahhide arsa tesliminde, arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa sahibi tarafından arsa alım satımının mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürülmesi halinde, konut veya işyeri karşılığı müteahhide yapılan arsa teslimi katma değer vergisine tabidir.

Öte yandan, müteahhit tarafından arsa sahibine yapılan bağımsız birim teslimlerinde emsal bedel üzerinden katma değer vergisi uygulanacaktır. Arsa sahibi tarafından yapılan arsa teslimi de müteahhit tarafından kendilerine bırakılan bağımsız birimlerin karşılığı olduğundan, prensip olarak bağımsız birimlerin emsal değerinin esas alınarak arsa faturasının düzenlenmesi mümkündür.

Ancak her iki teslimde de işlem bedelinin emsaline göre açıkça düşüklük göstermesi halinde Katma Değer Vergisi Kanununun 27/3 üncü maddesine göre işlem yapılacağı tabiidir.

Bilgi edinilmesi rica ederim.”

Denilmektedir.

Ayrıca, bağımsız birimlerin emsal değerinin esas alınarak arsa faturasının düzenlenmesi mümkün bulunmaktadır. Fatura bedelinin emsaline nazaran düşüklük göstermesi halinde Katma Değer Vergisi Kanununun 27/3.maddesine göre işlem yapılması gerekmektedir.

Kendine özgü bir yapısı olan arsa karşılığı inşaat işlerinin vergisel açıdan analizi yapılırken yukarıda yapılan açıklamalar göz önünde bulundurulmalıdır.