

Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Belge ve Kayıt Düzeni



Nihat Kara,
Deloitte Vergi Denetçisi

Özet

Son yıllarda ekonomide lokomotif rol üstlenen inşaat sektöründe birçok farklı türde yapım modeli vardır. Bunlardan birisi de, hem arsa sahibi hem de müteahhit firmalar açısından kârlı olarak değerlendirilebilecek olan kat karşılığı inşaat işleridir.

Trampa olarak değerlendirilebilecek bu işlem sırasında Kurumlar Vergisi, Harçlar Kanunu, Katma Değer Vergisi ve Vergi Usul Kanunu açısından birçok hatalı uygulama yapılabilmektedir.

Bu makalede bahsedilen bu kanunlar uyarınca hesaplama yöntemleri ve kanunlar açısından doğacak vergisel yükler hakkında açıklamalarda bulunulmuştur.

Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından

Kurumlar Vergisi Kanununun (KVK) 5/1 (e) maddesine göre kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazların satışından doğan kazançların % 75'lik kısmı kurumlar vergisinden istisnadır.

1 Seri No.lu KVK Genel Tebliği'nin 5.6.2.4.1. "Taşınmazlar ile iştirak hisselerinin para karşılığı olmaksızın devir ve temlik, trampası ve kamulaştırılması" bölümünde aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

"İstisna uygulanabilmesi için taşınmazlar ile iştirak hisselerinin satılması ve bu işlemde bir kazanç elde edilerek, satan kurumun mali yapısında bir iyileşmenin olması gerekmektedir. Bu

nedenle, söz konusu aktif kalemlerin para karşılığı olmaksızın devir ve temlik, trampası gibi işlemler istisna kapsamına girmemektedir.

Kat karşılığında arsa devrinde olduğu gibi, bir mal veya hakkın başka bir mal veya hak ile değiştirilmesini ifade eden trampa işlemlerinde de söz konusu istisna hükmü uygulanmayacaktır.”

Buna göre; arsa satışından elde edilecek kazanç için KVK 5/1 (e) istisnasından faydalanılmayacak olup, kazancın tamamı kurumlar vergisine tabi olacaktır.

Vergi Usul Kanunu Açısından

Firmaların arsa sahiplerine yaptıkları daire teslimini takiben 7 gün içerisinde dairelerin emsal bedelleri üzerinden KDV’li olarak fatura düzenlemeleri gerekmektedir.

Arsa sahibinin gerçek kişi olması durumunda teslim alınan arsa bedeli(*) hesaplanarak KDV’siz ve Stopajsız gider pusulası düzenlenerek tevsik edilecektir. Arsa sahibinin bir iktisadi işletme olması durumunda ise, teslim edilen arsa için arsa sahibi tarafından, şirketinizce kendisine teslim edilen dairelerin emsal bedeli üzerinden fatura düzenlenmesi gerekmektedir.

(*)Arsa bedeli ise, Müteahhit açısından arsa sahibine teslim edilen daire ve işyerlerinin inşaatı için yapılan harcamaların toplamını oluşturmakta olup, bu bedel inşaat maliyetinin de içerisinde yer almaktadır.

Dairelerin emsal bedellerinin belirlenmesi Vergi Usul Kanunu 267. Maddesinde yer aldığı üzere aşağıdaki gibi tarif edilmiştir:

"Emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir.

Emsal bedeli sıra ile aşağıdaki esaslara göre tayin olunur:

Birinci sıra: (Ortalama fiyat esası) aynı cins ve nevideki mallardan sıra ile değerlemenin yapılacağı ayda veya bir evvelki veya bir daha evvelki aylarda satış yapılmışsa, emsal bedeli bu satışların miktar ve tutarına göre mükellef tarafından çıkarılacak olan "Ortalama satış fiyatı" ile hesaplanır. Bu esasın uygulanması için, aylık satış miktarının, emsal bedeli tayin olunacak her bir malın miktarına nazaran %25'ten az olmaması şarttır.

İkinci sıra: (Maliyet bedeli esası) 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.

Üçüncü sıra: (Takdir esası) Yukarıda yazılı esaslara göre belli edilemeyen emsal bedelleri ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belli edilir. Takdirler, maliyet bedeli ve piyasa kıymetleri araştırılmak ve kullanılmış eşya için ayrıca yıpranma dereceleri nazara alınmak suretiyle yapılır. Takdir edilen bedellere mükelleflerin vergi mahkemesinde dava açma hakkı mahfuzdur. Ancak, dava açılması verginin tahakkuk ve tahsilini durdurmaz.

Emsal bedelinin mükellef tarafından bizzat hesaplandığı hallerde, bu hesaplara ait kayıt ve cetveller ispat edici kağıtlar olarak muhafaza edilir.”

Harçlar Kanunu Açısından

Kat karşılığı daire teslimlerinde dairelerin değeri Harçlar Kanunu Madde 60'ta belirtildiği üzere "işlemlerin nevi ve mahiyetine göre, değer esaslı üzerinden nispi veya maktu olarak alınır."

Aynı kanunun 63. Maddesinde ise,

"Madde 63 - Bu Kanunda sözü edilen "kayıtlı değer" veya " emlak vergisi değeri" deyimi; 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 29 uncu maddesine göre belirlenen vergi değerini ifade eder.

Gayrimenkul devir ve iktisaplarında tapu ve kadastro harcı, emlak vergisi değerinden az olmamak üzere, beyan edilen devir ve iktisap bedeli üzerinden hesaplanır.

Kat irtifaklı gayrimenkul devir ve iktisaplarında harç, devir ve iktisap bedelinin tamamı üzerinden hesaplanır.

Tapuda yapılan işlemde 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 edilir. Bu suretle tarh edilecek tapu ve kadastro harcı için, 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan vergi ziyalı cezası % 25 nispetinde uygulanır. Takdir komisyonu kararlarına istinaden bu fıkra uyarınca tarhiyat yapılamaz." denilmektedir.

Buna göre kat karşılığı inşaat işlerinde Tapu Harcının belirlenmesinde emlak vergisi değeri göz önüne alınarak beyan edilmesi gerekmektedir.

KDV Kanunu Açısından

a)Arsa Sahibinin Şirket Olması Durumunda:

Müteahhit firmaların kat karşılığı daire teslimleriyle ilgili olarak KDV Kanunu Md. 17/4-r'de yer alan "kurumların aktifinde veya belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde, en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler ile bankalara borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşılık taşınmaz ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dahil) bankalara devir ve teslimlerinin KDV'den müstesnadır" hükmü gereği olarak KDV istisnasından yararlanması ise istisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundukları taşınmaz ve iştirak hisselerinin teslimlerinin istisna kapsamı dışında olduğundan mümkün bulunmamaktadır.

Ayrıca, arsa devri suretiyle müteahhitten alınan bağımsız bölümlerin müteahhit tarafından teslimi KDV'ye tabidir. Bu durumda arsa, KDV istisnası kapsamında müteahhide KDV hesaplanmaksızın devredilirken, müteahhitten alınan bağımsız bölümler için arsa sahibi tarafından müteahhide KDV ödenmesi gerekecektir. Dolayısıyla arsanın KDV'siz devri durumu arsa sahibi aleyhine sonuç doğuracaktır. Bu açıdan da arsa sahibince müteahhide devredilen arsa için KDV istisnasının uygulanmaması ve devrin KDV'li olarak yapılması, KDV yükünü ortadan kaldıracaktır.

Yine ayrıca kat karşılığı arsa tesliminin satış değil trampa hükmünde olduğu bu nedenle de KDV istisnasından yararlanılamayacağı yönünde görüşler de bulunmaktadır.

Sonuç olarak, arsa teslimleri genel oranda KDV'ye tabidir. Ancak, teslim konu arsalar, en az iki tam yıl süreyle şirketin aktifinde kayıtlı olması halinde (arsa sahibi şirketin faaliyet konusunda arsa alım-satım işleminin yer almaması ve bu işin ticaretini yapmaması şartıyla) Kanunun 17/4-r maddesi kapsamında KDV'den istisna olacaktır.

b)Müteahhit Tarafından Yapılan Teslim:

Müteahhit tarafından arsa sahibine arsanın karşılığı olarak yapılan teslimlerde, emsal bedel üzerinden KDV uygulanır.

Emsal bedelin belirlenmesinde ayrıca KDV kanunu 27/4 maddesinde “ Katma değer vergisi uygulaması bakımından emsal bedelin tayininde genel idare giderleri ve genel giderlerden mamule düşen hissenin bedele katılması mecburidir.” denilmiştir. Buna göre maliyet bedellerinin hesaplanması sırasında Genel Yönetim giderlerinin projeye isabet eden kısımlarının da bu bedele dahil edilmesi gerekecektir.

Yine 60 numaralı KDV sirküleri 1.8.1. maddesi uyarınca, “Arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi halinde, vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu tarihte, müteahhide yapılan bu arsa teslimi nedeniyle düzenlenecek faturada arsa karşılığı alınan bağımsız birimlerin emsal bedeli (arsa payı dahil) üzerinden genel oranda KDV hesaplanması gerekmektedir.” denilmektedir.

Daire teslimleri için düzenlenecek faturalarda yer alacak KDV oranı ise, KDV Genel Uygulama Tebliğinin 2.1.3. maddesinde yer aldığı üzere belirlenmesi, bu tebliğ uyarınca 150 m²'yi geçiyorsa %18, geçmiyorsa %1 uygulanması gerekmektedir. Tebliğin ilgili kısmı aşağıdaki gibidir:

2.1.3. Net Alan

Net alan deyimi "konut içerisinde duvarlar arasında kalan temiz alan" olarak tanımlanan faydalı alanı ifade etmekte olup, 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:

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

- 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 m2'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 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 dahil edilirler.

Öte yandan Danıştay 4. Dairesi son zamanlarda inşaat sektöründen gelen net alanın hesabı konusunda itirazları haklı bularak, Tebliğin ilgili bölümünün yürürlüğünü oyçokluğuyla durdurdu (Danıştay 4. Dairesi'nin 10.12.2014 tarihli ve E.2014/4835 sayılı Kararı).

Bağımsız bölüm net alanı; bağımsız bölüm içerisindeki kapalı olup duvarlar arasında kalan net alan olarak tanımlandı.

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 ve ortak alanlar ile genel giriş, merdiven, sahanlıklar ve asansör boşlukları net alan hesabına dahil edilmedi.

Maliyet Bedeli Esasına Göre Hesaplama Örneği

Müteahhit Firmanın arsa karşılığında arsa sahiplerine düzenleyeceği faturada yer alacak emsal bedelin maliyet esasına göre hesaplaması aşağıdaki örnekteki gibi olacaktır (İnşaat sonucunda yapılacak 10 Dairenin 5 adedinin Arsa sahibine verileceği, başkaca bir para verilmediği ve her bir dairenin maliyet bedelinin aynı olduğu göz önüne alınmıştır):

710	Direkt İlk Madde ve Malzeme Gd.	400.000,00-TL
720	Direkt İşçilik Giderleri	100.000,00-TL
730	Genel Üretim Giderleri	350.000,00-TL
770	Genel Yönetim Giderlerinden Pay	50.000,00-TL
780	Finansman Giderleri	100.000,00-TL
	TOPLAM:	1.000.000,00-TL

İnşa edilen her bir dairenin maliyet bedeli

$$1.000.000,00/10=100.000,00TL$$

*5 adet Daire bedeli arsa sahibine verilecektir.

$$1.000.000,00/2=500.000,00TL \text{ (arsa bedeli bu tutara isabet etmektedir.)}$$

İnşa edilen her bir daireye isabet eden arsa payı bedeli $500.000,00/10=50.000,00\text{TL}$

Arsa Payı dahil daire bedeli $100.000,00+50.000,00=150.000,00\text{TL}$

V.U.K 267 Maddesi uyarınca maliyete eklenecek tutar (toptan satışta %5, perakende satışta %10 alınacaktır.)

$150.000,00*1,10= 165.000,00\text{TL}$ (arsa sahibine düzenlenecek faturada yer alacak daire başına düşen emsal bedel)

Arsa sahibine faturalanacak tutarların hesaplanması sırasında ise, Öncelikle VUK 267.madde kapsamında emsal değerlerin tümünün göz önüne alınması gerekmektedir.

Örneğin;

Ortalama Fiyat Esası: Önceden bir satış olmuşsa ve arsa sahibine verilen daireler bu daireler ile aynı özelliklere haizse bu değeri tespit edilecektir.

Maliyet Artı Yöntemi: Maliyet bedeli üzerine arsa sahibinin vergi mükellefi olmaması halinde %10 vergi mükellefi ise %5 kar marjı ekleyip bu değer de hesaplanacaktır.

Takdir Komisyonu: Bu yolu denemek işletme açısından ciddi maliyet oluşturacağından burada emlak vergisi değerini esas alınması uygun olacaktır. Şöyle ki, takdir komisyonu tespitinin emlak vergisi değerinin[1]üzerinde çıkacağını düşünülmemektedir.

İhtiyatlılık ilkesi gereği, hesaplamalar sonucu çıkan en yüksek değeri KDV matrahı kabul edip, faturanın bu şekilde kesilmesi KDV ve Tapu harcı ziyasını engelleyecektir.

Sonuç

İnşaat firmalarının arsa sahiplerine teslim ettikleri dairelerin bedelleri belirlenirken dikkate alınması gereken usul ve kanunlara yer verilen bu yazıdan da görüleceği üzere tapu harcının belirlenmesi diğer birçok kanunla ilişkili olarak değerlendirilmesi gereken bir durumdur. Yer verilen kanun maddelerinden herhangi birinin dikkate alınmadan işlem yapılması halinde karşılaşılabilecek incelemelerde ek vergi yükümlülükleri ortaya çıkacaktır.

Kaynakça

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

492 Sayılı Harçlar Kanunu

1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

[1] Emlak vergi değeri ise, 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun 29. Maddesinde belirtildiği üzere;

a) Arsa ve araziler için, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin hükümlerine göre takdir komisyonlarınca arsalar için her mahalle ve arsa sayılacak parsellenmemiş arazide her köy için cadde, sokak veya değer bakımından farklı bölgele (turistik bölgelerdeki cadde, sokak veya değer bakımından farklı olanlar ilgili valilerce tespit edilecek pafta, ada veya parseller), arazide her il veya ilçe için arazinin cinsi (kıraç, taban, sulak) itibarıyla takdir olunan birim değerlere göre,

b) Binalar için, Maliye ve Bayındırlık ve İskan bakanlıklarınca müştereken tespit ve ilân edilecek bina metrekaresi normal inşaat maliyetleri ile (a) bendinde belirtilen esaslara göre bulunacak arsa veya arsa payı değeri esas alınarak 31 inci madde uyarınca hazırlanmış bulunan tüzük hükümlerinden yararlanılmak suretiyle hesaplanan bedeldir.

Deloitte; İngiltere mevzuatına göre kurulmuş olan Deloitte Touche Tohmatsu Limited ("DTTL") şirketini, üye firma ağındaki şirketlerden ve ilişkili tüzel kişiliklerden bir veya birden fazlasını ifade etmektedir. DTTL ve üye firmalarının her biri ayrı ve bağımsız birer tüzel kişiliktir. DTTL ("Deloitte Global" olarak da anılmaktadır) müşterilere hizmet sunmamaktadır. DTTL ve üye firmalarının yasal yapısının detaylı açıklaması www.deloitte.com/about adresinde yer almaktadır.

Deloitte, denetim, danışmanlık, finansal danışmanlık, risk yönetimi, vergi ve ilgili alanlarda, birçok farklı endüstride faaliyet gösteren özel ve kamu sektörü müşterilerine hizmet sunmaktadır. Dünya çapında farklı bölgelerde 150'den fazla ülkede yer alan global üye firma ağı ile Deloitte, müşterilerinin iş dünyasında karşılaştıkları zorlukları aşmalarına destek olmak ve başarılarına katkıda bulunmak amacıyla dünya standartlarında yüksek kaliteli hizmetler sunmaktadır. Deloitte, 225.000'i aşan uzman kadrosu ile kendini iz bırakan bir etki yaratmaya adanmıştır. Deloitte, her 5 Fortune Global 500® şirketinden 4'üne hizmet vermektedir.

Bu belgede yer alan bilgiler sadece genel bilgilendirme amaçlıdır ve Deloitte Touche Tohmatsu Limited, onun üye firmaları veya ilişkili kuruluşları (birlikte, "Deloitte Network" olarak anılacaktır) tarafından profesyonel bağlamda herhangi bir tavsiye veya hizmet sunmayı amaçlamamaktadır. Şirketinizi, işinizi, finansmanınızı ya da mali durumunuzu etkileyecek herhangi bir karar ya da aksiyon almadan, yetkin bir profesyonel uzmana danışın. Deloitte Network bünyesinde bulunan hiçbir kuruluş, bu belgede yer alan bilgilerin üçüncü kişiler tarafından kullanılması sonucunda ortaya çıkabilecek zarar veya ziyandan sorumlu değildir.

© 2015. Daha fazla bilgi için Deloitte Türkiye (Deloitte Touche Tohmatsu Limited üye şirketi) ile iletişime geçiniz.