

DENET VERGİ DUYURU



Duyuru Tarihi : 27.05.2019
Duyuru No : 2019/053
Yayımlandığı Yer : YAKLAŞIM DERGİSİ -
HAZİRAN 2019 SAYI : 318

Mehmet MAÇ
Yeminli Mali Müşavir

BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14
Park Plaza Kat:4
34398 Maslak/İstanbul
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00
Fax: +90 212 365 62 02
e-mail: bdo@bdo.com.tr
www.bdo.com.tr

KONUT, İŞYERİ VE ARSA TESLİMLERİNDE KDV'NİN NE ZAMAN DOĞACAĞI, KDV ORANI ve ORAN İNDİRİMİNDEN HANGİ TARAFIN YARARLANACAĞI KONUSUNDAKİ İHTİLAFLAR

ÖZET :

Konut satışlarında KDV oranı %1, %8 veya %18 olabilmektedir. (2019 sonuna kadar normalde %18 orana tabi konutlar için %8 oran uygulanacaktır.)

İşyeri satışlarında KDV oranı normalde %18'dir. (2019 sonuna kadar %8'dir.)

Arsa satışlarında ise, KDV oranı %18 olarak süre gelmiştir.

Bu satışlarda satıcının, alıcının veya taşınmazın durumuna göre KDV'ye tabi olmama veya KDV'den istisna edilme halleri de bulunmaktadır.

Taşınmaz satışlarında KDV oranının ne olduğu, bu satışa ait KDV'nin doğduğu andaki mevzuata göre belirlenir. Dolayısıyla taşınmaz satışlarında KDV'nin ne zaman doğduğu hem beyan zamanı açısından hem de KDV oranının ne olduğu açısından önem taşımaktadır.

Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited'in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağıının toplam gelirleri 2018 yılında 9 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 160'dan fazla ülkede bulunan 1.600 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 80.000'nin üzerinde kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlara ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.

Bu konuda mükelleflerin fuzuli veya eksik KDV hesaplayarak sorun yaşadıkları veya alıcıların olması gerekene göre yüksek oranda KDV'ye maruz kaldıklarında, satıcı ile ihtilafa düştükleri görülmektedir.

Aşağıdaki bölümlerde taşınmazlara ilişkin KDV'nin ne zaman doğacağı ve KDV oranının ne olacağı hakkında özet bilgilere yer verilmiştir.

ANAHTAR KELİMELEER : konut, işyeri, arsa, arazi, KDV oranı, taşınmazlarda KDV doğuş zamanı, topraktan satış, arsa karşılığı inşaat, tapu, gayrimenkul satış vaadi sözleşmesi, kat irtifaklı arsa payı tapusu, kat mülkiyeti tapusu, erken fatura, yabancılara istisnalı konut veya işyeri satışı, net alan, eş zamanlı, fiili teslim.

1. KONUT SATIŞLARINDA KDV'NİN ORANI VE DOĞUŞ ZAMANI:

1.1. Konutlarda KDV Oranı :

Konutlarda KDV oranı diğer taşınmazlara göre bazı hallerde daha düşük olduğu için satılan taşınmazın konut olup olmadığı önem taşımakta ve ihtilaflara konu olabilmektedir.

Türk Dil Kurumu sözlüğünde konut tanımı şu şekilde yapılmıştır :

“İnsanların içinde yaşadıkları ev, apartman vb. yer, mesken, ikametgâh”

Görüldüğü gibi, konut ikamet amaçlı olarak kullanılan yapı veya dairedir.

Boş bir yapı veya daire satıldığında henüz kullanım bulunmadığı için satılan şeyin konut olup olmadığını tespit için bu yapının inşaat ruhsatındaki konut olarak yapıлып yapılmadığı bilgisine bakılmaktadır. Böyle bir bilginin bulunmadığı hallerde başkaca belirtilere bakarak yapının konut olup olmadığı tayin edilir ve KDV oranı buna göre belirlenir. Bina veya bağımsız bölümün inşaat ruhsatında konut olduğu belirtilmiş olsa bile, kullanım durumu ön planda tutularak konut olmadığı görüşü ile hareket edilebilmektedir.

KDV Genel Uygulama Tebliği'nin III/B-2.1. no.lu bölümünde şu açıklamalar yapılmıştır :

“2.1. Konut Teslimleri ve İnşaat Taahhüt İşleri

2.1.1. Uygulanacak KDV Oranı

2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile;

- Net alanı 150 m²'ye kadar konut teslimleri,*
-*

.....
için KDV oranı (% 1) olarak tespit edilmiştir.

Bu durumda, Kanunun 1 inci maddesi kapsamına giren ve net alanı 150 m²'ye kadar olan konut teslimlerinde, KDV oranı (% 1) olarak uygulanır. 150 m²'yi aşan konutların tesliminde ise genel vergi oranı uygulanır.

Bu bölümün aşağıdaki kısmı 10 no.lu KDV Tebliği ile değiştirilmiş olan metindir.

Ancak, 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 1 inci maddesinin altıncı fıkrasına göre, (I) sayılı listenin 11 inci sırasında yer alan net alanı 150 m²'ye kadar konutlardan; 10/7/2004 tarihli ve 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu kapsamındaki büyükşehirlerde (16/5/2012 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 ruhsatın sonradan revize edilip inşaat kalitesinin yükseltilmesi hali de dahil olmak üzere, yapı ruhsatının alındığı tarihte, üzerine yapıldığı arsanın 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 29 uncu maddesine istinaden tespit edilen arsa birim m² vergi değeri;

(i) Yapı ruhsatı 1/1/2013 ila 31/12/2016 tarihleri arasında alınan konut inşaatı projeleri ile kamu kurum ve kuruluşları ile bunların iştirakleri tarafından ihalesi 1/1/2013 tarihinden itibaren yapılacak konut inşaatı projelerinde;

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, (%8)

b) Bin Türk Lirası ve üzerinde olan konutların tesliminde bu maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen vergi oranı uygulanır. (%18)

(ii) Yapı ruhsatı 1/1/2017 tarihinden (bu tarih dahil) sonra alınan konut inşaatı projeleri ile kamu kurum ve kuruluşları ile bunların iştirakleri tarafından ihalesi 1/1/2017 tarihinden itibaren yapılacak konut inşaatı projelerinde;

a) Bin Türk Lirası ile iki bin Türk Lirası (iki bin Türk Lirası dahil) arasında olan konutların tesliminde bu maddenin birinci fıkrasının (c) bendinde belirtilen vergi oranı, (%8)

b) İki bin Türk Lirasının üzerinde olan konutların tesliminde bu maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen vergi oranı uygulanır. (%18)

(Aşağıdaki paragraf 11 no.lu KDV Tebliğinin 9. Maddesi ile eklenmiştir.)

"3065 sayılı Kanununun (10/a) maddesinde, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması; (10/b) maddesinde, malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi anında vergiyi doğuran olayın meydana geleceği hüküm altına alınmıştır.

Konut tesliminden önce fatura düzenlenmesi halinde, faturada gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi anında vergiyi doğuran olay meydana geleceğinden bu faturada gösterilen KDV'nin beyan edilip ödenmesi gerekmektedir. Konutun fiilen teslim edildiği tarih ile faturanın düzenlendiği tarihte konuta ilişkin geçerli olan KDV oranlarının farklı olması durumunda, **faturanın düzenlendiği tarihte geçerli olan KDV oranı esas alınacaktır. Dolayısıyla faturanın düzenlendiği tarihte geçerli olan oran esas alınarak hesaplanan KDV'de, konutun fiilen teslim edildiği tarihte geçerli olan KDV oranına göre herhangi bir düzeltme yapılmayacaktır."**

NOT :

11 no.lu KDV Tebliği'nin 9. maddesinde, inşaat devam ederken, yani henüz fatura düzenleme zamanı gelmemişken (ERKENDEN) KONUT FATURASI KESİLDİĞİNDE, sonradan KDV oran değişikliği meydana gelmiş olsa bile, erken kesilmiş olan faturadaki KDV tutarının değişmeyeceği şeklinde açıklama yapılmıştır.

05.05.2018 TARİHİNDEN İTİBAREN %18 KDV ORANINA TABİ KONUTLARIN GEÇİCİ OLARAK %8 ORANLA TESLİM EDİLMESİ HÜKME BAĞLANMIŞTIR. (2018/11674 Sayılı Kararname ile KDV oranlarını belirleyen ana kararname olan 2007/13033 sayılı Karara eklenen Geçici 3 üncü Madde) Bu geçici maddenin uygulama süresi birden çok kere uzatılmış olup, halen söz konusu hüküm 31.12.2019 tarihine kadar geçerli bulunmaktadır. (2019/051 Sayılı BDO DENET Sirküleri)

Örnek vermek gerekirse, %18 orana tabi konutlar geçici olarak (halen 31.12.2019 akşamına kadar) %8 KDV oranı ile teslim edilecektir. Bu tanıma uyan konut projesine sahip bir firma, 31.12.2019 dan önce konut tamamlanmadığı halde konutun faturasını keserse %8 KDV uygulayacak, konut tamamlandığı ve teslim edildiği tarihte KDV oranı tekrar %18 e çıkmış olsa bile düzeltme yapması gerekmeyecektir.

SONUÇ OLARAK ;

- Satışı yapılan taşınmaz “konut” ise ve yukarıdaki kurallara göre ve KDV’nin doğduğu gün itibariyle %1 orana tabi ise, KDV oranı %1 olarak dikkate alınacaktır.
- Satışı yapılan taşınmaz “konut” ise ve yukarıdaki kurallara göre ve KDV’nin doğduğu gün itibariyle %8 orana tabi ise, KDV oranı %8 olarak dikkate alınacaktır.
- Satışı yapılan taşınmaz “konut” ise ve yukarıdaki kurallara göre ve KDV’nin doğduğu gün itibariyle %18 orana tabi ise, 05.05.2018 ile 31.12.2019 tarihleri arasında KDV oranı %8 olarak dikkate alınacak olup, yeni bir süre uzatımı yapılmadığı takdirde 01.01.2020 tarihinden itibaren %18 orana tabi konutlar %18 KDV hesaplanmak suretiyle teslim edilecektir.

1.2. Konutlarda KDV Doğuş Zamanı :

1.2.1. Normal Olarak Konutlarda KDV’nin Ne Zaman Doğacağı :

Türk Medeni Kanunu’nun 705 inci maddesinde ;

“Taşınmaz mülkiyetinin kazanılması, tescille olur.”

hükmü mevcuttur. Buna göre, konutun tapusu verilmediği sürece mülkiyeti de hukuken alıcıya geçemez.

Fakat vergi uygulamalarında gerçek ve fiili durumun esas alınması prensibi bulunduğu için konut teslimlerinde KDV’nin ne zaman doğduğu tapunun verilme zamanından bağımsız olarak, fiili teslim (konutun tamamlanmış olması ve alıcının tasarrufuna bırakılması) tarihi KDV’nin doğuş tarihi olarak kabul edilmektedir.

Hal böyle olmakla beraber tapu verilmesi duruma göre, konut tesliminin yapıldığı konusunda karinelere biri olarak dikkate alınabilmektedir.

Yine fiili teslim prensibi nedeniyle arsa payı tapusu verilmiş olsa bile, konut henüz teslim hazır hale getirilmemişse KDV doğmaz. Fakat kat mülkiyeti tapusu verilmişse, bu tapu ilgili konut veya işyeri tamamlandığına dair resmi kanıt niteliğini taşıdığı için kat mülkiyeti tapusunun verildiği tarih KDV’nin doğduğu tarih olarak dikkate alınabilir.

Örnek vermek gerekirse tapusu verilmemiş, yapı kullanma izni bulunmayan (resmi olarak tamamlanmamış görünen) bir konut fiilen alıcısına teslim edilirse (alıcı bizzat kullanmaya başlarsa veya kiraya vererek tasarruf ederse,

konutu tamamlanmış olarak teslim aldığına dair ikrarda bulunursa) fiili teslim tarihi itibariyle bu konuta ait KDV doğar.

KDV oranı ise, KDV'nin doğduğu tarih (fiilen teslim edildiği veya fatura erken kesilmiş ise fatura tarihi) itibariyle yürürlükte bulunan orandır.¹

1.2.2. Konut Faturası Erken Düzenlenirse KDV de Erken Doğar ve Fatura Düzenleme Tarihindeki Oran Geçerli Olur :

Yukarıdaki bölümde konut teslimlerine ilişkin KDV'nin normal olarak ne zaman doğduğu özet olarak açıklanmıştır.

Buna mukabil konuta ilişkin faturanın normal KDV doğuş tarihinden önce (erken) düzenlenmesi halinde KDV doğuş zamanı faturanın düzenlendiği gün olacaktır.

Çünkü KDV Kanun'unun 10/b maddesinde faturanın teslimden önce düzenlenmesi halinde KDV'nin de fatura düzenleme günü itibariyle (erken olarak) doğacağı hükme bağlanmıştır.²

Erken fatura düzenlemek suretiyle KDV'nin erken doğmasını sağlamak, KDV oranı konusunu da yönetebilme imkanı getirmektedir.

Örnek vermek gerekirse satışı yapılan inşa halindeki konutun normal KDV oranı %18 ise, 31.12.2019 tarihinde henüz tamamlanmamış ve teslim edilmemiş halde olsa bile faturası erken kesilerek 2019 yılı sonuna kadar devam edecek olan %8 KDV uygulaması imkanından yararlanılabilir.

Konut teslimine ilişkin KDV, erken düzenlenen fatura tarihi itibariyle doğmakla ve bu tarihin içinde bulunduğu aya ait KDV beyannamesinde beyan edilmesi gerekmektedir. İndirimli oran uygulaması nedeniyle KDV iadesi talep edebilmek için konutun tamamlanıp fiilen alıcısına teslim edilmesi gerekmektedir.

1.2.3. İnşaatı Başlamamış veya Devam Etmekte Olan Konut Satın Alınmasında KDV'nin Ne Zaman Doğacağı :

¹ KDV'nin ne zaman doğduğu, KDV Kanunu 10 uncu maddesinde hükme bağlanmıştır. KDV-6 isimli elektronik kitabımızın söz konusu 10 uncu maddeye ilişkin kısmındaki 3.2.8. no.lu bölümde taşınmaz satışlarında KDV'nin ne zaman doğacağı hakkında genel bilgi sunulmuştur.

² Faturanın erken düzenlenmesi hakkında www.denet.com.tr 'deki makalelerimiz bölümünde (Mehmet MAÇ - 2004 yılı) bulunan "MAL TESLİM EDİLMEYEN VEYA HİZMET TAMAMLANMADAN ÖNCE FATURA KESİLEBİLİR Mİ ?" başlıklı makalemizdeki, mal tesliminden veya hizmet ifasından önce fatura düzenlenebileceği yönündeki görüşümüz, 11 no.lu KDV Tebliği ile teyit edilmiş bulunmaktadır. ([www.denet.com.tr/Yayinlarmiz/Makaleler/Mehmet Mac/2004](http://www.denet.com.tr/Yayinlarmiz/Makaleler/Mehmet_Mac/2004))

Halk arasında “*topraktan satış*” olarak isimlendirilen henüz başlamamış veya devam etmekte olan inşaat projelerinden daire (konut) şeklinde bağımsız bölüm satın alınmasına ilişkin sözleşme yapılması, bedelinin ödenmesi hatta arsa payı tapusunun alınması KDV doğuşunu sağlamamaktadır. KDV’nin doğabilmesi için ya inşaat tamamlanıp satılan konut veya işyeri alıcısına teslim edilmiş ya da bu teslimden önce fatura kesilmiş olması gerekmektedir.³

Yargıtay da muhtelif kararlarında konut ve işyerleri açısından arsa veya arsa payı tapusunun verilmesinin tek başına KDV’nin doğduğu anlamına gelmeyeceği görüşünü benimsemektedir.

Aşağıdaki cümlelerin yer aldığı karar⁴ bu konuda bir örnek teşkil etmektedir :

“.....
Her ne kadar davaya konu taşınmaz hakkında kat irtifakı tesis edildikten sonra, kat irtifakı tesis edilmiş tapu 08.06.2009 tarihinde davacıya devredilmiş ise de, kat irtifakı inşaat devam ederken dahi düzenlenebileceğinden ve ortada tamamlanmış fiilen ve fiziken teslim edilebilecek bir taşınmaz bulunmadığından tasarruf hakkının alıcıya devredilmediği bir aşamada, davaya konu bağımsız bölümün alıcıya fiilen teslim edildiği kabul edilemez. Bu durumda Bakanlar Kurulunca 2009/14802 Sayılı karar ile 17.03.2009 - 15.06.2009 tarihleri arasındaki konut teslimlerinde KDV oranının %8 olarak belirlenmesine dair hükmün davaya konu olayda uygulanması mümkün değildir.....”

2. İŞYERİ TESLİMLERİNDE KDV’NİN DOĞUŞ ZAMANI VE ORANI :

2.1. İşyeri Teslimlerinde KDV Oranı:

Konut niteliği taşımayan ticari, sınai, mesleki faaliyet ve ziraatte kullanılan yapılar, dükkan veya bağımsız bölümler, işyeri olarak isimlendirilen taşınmazlardır.

Prensip olarak KDV kapsamında yapılan işyeri teslimleri, genel oranda (%18) KDV oranına tabidir.

³ Bu konuda detaylı bilgi için Yaklaşım Dergisi’nin Temmuz 2000 sayısında yayınlanan “*TOPRAKTAN KONUT YA DA İŞ YERİ SATIŞLARINDA VERGİYİ DOĞURAN OLAY VE MATRAH*” başlıklı yazımıza bakılabilir. (www.denet.com.tr/Yayınlarımız/Makaleler/MehmetMaç/2000)

⁴ Yargıtay Hukuk Genel Kurulu’nun 22.06.2016 tarih ve E : 2014/13-1083, K: 2016/823 sayılı Kararı.

Ancak işyeri teslimleri 31.12.2019 tarihine kadar %8 oranda KDV'ye tabi olacaktır.

Çünkü KDV oranlarını belirleyen ana kararnamenin geçici 3 üncü maddesindeki, "konutların," ibaresi, 18.05.2018 R.G. tarihli [2018/11750 s. Karar](#) ile "konutlar ile işyerlerinin (bina ve/veya bağımsız bölüm şeklinde olanlar)" şeklinde değiştirilmek suretiyle, %18 KDV oranına tabi işyerlerinin de %8 oranda KDV'ye tabi tutulması imkanı getirilmiş olup bu imkan, süre uzatımlarıyla 31.12.2019 tarihine kadar devam ettirilmiştir.

Sonuç olarak tüm işyeri teslimlerinde KDV oranı 18.05.2018 tarihinden önce %18'dir. Fakat geçici olarak (18.05.2018 ile 31.12.2019 tarihleri arasında) işyeri teslimleri %8 oranda KDV'ye tabidir.

2.2. İşyerlerinde KDV Doğuş Zamanı :

2.2.1. Normal Olarak İşyerlerinde KDV'nin Ne Zaman Doğacağı ve KDV Oranının Ne Olduğu :

Yukarıdaki 1.2.1. bölümünde konutlar için geçerli olduğunu belirttiğimiz kurallar, işyeri teslimlerinde normal KDV doğuş zamanı açısından da geçerlidir.

2.2.2. İşyeri Faturası Erken Düzenlenirse KDV'de Erken Doğar ve Fatura Düzenleme Tarihindeki Oran Geçerli Olur :

Yukarıdaki 1.2. nolu bölümde belirttiğimiz gibi işyeri teslimlerinde de normal KDV doğuş zamanı olan fiili teslimden önce işyeri faturası düzenlenirse, fatura kesimine bağlı olarak (erken) KDV doğacaktır.

KDV oranı KDV'nin doğduğu tarih itibari ile geçerli oran olup, erken fatura düzenlenmek suretiyle KDV'nin fatura kesim tarihindeki oran üzerinden doğması sağlanabilmektedir. Yani satışı yapılan fakat 31.12.2019 itibariyle teslimi mümkün olmayan işyerlerinin faturası 2019 bitiminden önce düzenlenerek %8 KDV oranından yararlanılması mümkündür.

İşyeri teslimine ilişkin KDV, erken düzenlenen fatura tarihi itibariyle doğmakla ve bu tarihin içinde bulunduğu aya ait KDV beyannamesinde beyan edilmesi gerekmektedir. İndirimli oranla teslim nedeniyle KDV iadesi talep edebilmek için işyerinin tamamlanıp fiilen alıcısına teslim edilmesi gerekmektedir.

3. ARSA ve ARAZİ TESLİMLERİNDE KDV'NİN ORANI VE DOĞUŞ ZAMANI:

3.1. Arsa ve Arazi Teslimlerinde KDV Oranı:

KDV kapsamında bulunan arsa ve arazilerin tesliminde öteden beri genel (%18) oranda KDV uygulanmaktadır. Çünkü KDV oranlarını belirleyen 2017/13033 sayılı ana Kararnamede %1 veya %8 oranda KDV'ye tabi işlemler listelerinde arsalar ve arazilere yer verilmemiştir.

3.2. Arsa ve Arazi Teslimlerinde KDV Doğuş Zamanı :

3.2.1. Normal Olarak KDV'nin Arsa ve Arazi Teslimlerinde Ne Zaman Doğacağı ve KDV Oranının Ne Olduğu :

Yukarıdaki 1.2. bölümünde konutlar için geçerli olduğunu belirttiğimiz kurallar, arsa ve arazi teslimlerinde normal KDV doğuş zamanı açısından da geçerlidir. Dolayısıyla erken fatura düzenleme halleri hariç arsa ve arazi teslimlerinde de KDV doğuran olay fiili teslimdir.

Ancak açık alan olması nedeniyle arsa ve arazi teslimlerinde tapu verme tarihi KDV doğuşu açısından konutlara ve işyerlerine göre daha ön plandadır. Başka bir anlatımla, arsa veya arazi tapusu verilmiş ise bu arsa veya arazinin henüz teslim edilmediğine dair kuvvetli bir kanıt ortaya konulmadığı takdirde KDV'nin doğduğu tarih tapunun verilme tarihi olarak algılanacaktır.

3.2.2. Arsa veya Arazi Faturası Erken Düzenlenirse KDV'de Erken Doğar ve Fatura Düzenleme Tarihindeki Oran Geçerli Olur :

Yukarıdaki 1.2.2. nolu bölümde belirttiğimiz gibi arsa ve arazi teslimlerinde de normal KDV doğuş zamanı olan fiili teslimden önce fatura düzenlenirse, fatura kesimine bağlı olarak (erken) KDV doğacaktır.

4. GAYRİMENKUL SATIŞ VAADİ SÖZLEŞMESİ YAPILMASININ KDV ÜZERİNDEKİ ETKİSİ :

Borçlar Kanunu'nun 237/2 'inci Tapu Kanunu'nun 26/4 'üncü ve Noterlik Kanunu'nun 60/3'üncü maddelerinde bahsi geçen gayrimenkul satış vaadi sözleşmesi, satış sözleşmesi olmayıp satış niyetini ifade eden sözleşmedir.

Gayrimenkul satış vaadi sözleşmesinin düzenlenmesi hatta bu sözleşmenin ilgili tapuya şerh ettirilmesi tek başına KDV doğurucu etki yapmaz. KDV sadece ilgili taşınmazın alıcıya fiilen teslimi veya faturasının kesilmesi suretiyle doğar.

Hal böyle olmakla beraber gayrimenkul satış vaadi sözleşmesinin varlığı sözleşmedeki alıcı edimlerinin yerine getirilmiş olması, alıcıya malik gibi tasarruf imkanı verdiği için özellikle arsa ve arazi satışlarında bu sözleşmenin varlığı ve alıcı edimlerinin yerine gelmiş olması, KDV'nin doğduğuna dair karene olarak değerlendirilebilir.

5. SATIŞIN KDV İSTİSNASI KAPSAMINDA OLMASI :

Türkiye siyasi sınırları dışında bulunan taşınmazların teslimi KDV Kanunu'nun kapsamı dışındadır. Örnek olarak bir Türk şirketi Almanya'da taşınmaz satın alsa, bu alıma ilişkin Alman KDV'sini indiremez. Almanya'daki bu taşınmaz daha sonra satılırsa Türk KDV'si uygulanmaz ve satışın yapıldığı aya ait KDV beyannamesinde bu satış gösterilmez.

Türkiye siyasi sınırları içinde olduğu ve ticari, sınai, zirai kazanç veya serbest meslek kazancı çerçevesinde teslim edildiği için KDV kapsamında bulunan gayrimenkuller istisna kapsamında ise, bu istisna nedeniyle KDV hesaplanmaması gerekir.

Örnek vermek gerekirse, KDV Kanunu'nun 17/4-r maddesi kapsamındaki taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen teslimler, yine KDV Kanunu'nun 13/i maddesi kapsamında yurtdışında mukim kişilere döviz getirme şartıyla yapılan konut veya işyeri teslimleri KDV'den istisna edilmiştir.⁵

6. KONUT veya İŞYERİ SATIŞ FATURASINDA KDV'NİN OLMASI GEREKEN ORANDAN DAHA YÜKSEK ORANLA HESAPLANMASI :

KDV hesaplamasının ilgili işleme ait KDV'nin doğduğu gün için geçerli olan KDV oranı ile yapılması gerekmektedir.

Bu hesaplamada kullanılan oran olması gerekenden düşük ise, satıcının tarihyata uğrama riski doğar. Sözleşme şartları müsait ise satıcı eksik hesapladığı KDV tutarını müşterisinden talep edebilir.

Konut veya işyeri satışlarında KDV oranı,

- %1 yerine %8 veya %18,
- %8 yerine %18

şeklinde, olması gerekenden daha yüksek oranla hesaplandığında, satıcı hesapladığı KDV'yi bu hataya rağmen KDV beyannamesinde göstermek zorundadır. Alıcı yine hatalı da olsa söz konusu KDV'yi indirebilmektedir.

Hatalı olarak yüksek oranla hesaplanmış KDV alıcının iade talebine konu olmuşsa söz konusu hatanın giderilme şekli ve iadenin nasıl yapılacağı KDV Kanunu'nun 8 inci maddesinde şöyle hükme bağlanmıştır :

“Vergiye tabi bir işlem sözkonusu olmadığı veya katma değer vergisini fatura veya benzeri vesikalarda göstermeye hakkı bulunmadığı halde;

⁵ Söz konusu KDV istisnaları hakkında detaylı bilgi için KDV-6 isimli elektronik kitabımızın 17 nci maddeye ilişkin 5.19 no.lu bölümüne, 13 üncü maddeye ilişkin 11 no.lu bölüme bakınız.

düzenlediği bu tür vesikalarda katma değer vergisi gösterenler, bu vergiyi ödemekle mükelleftirler. Bu husus kanuna göre borçlu oldukları vergi tutarından daha yüksek bir meblağı gösteren mükellefler için de geçerlidir. (7104 sayılı Kanun'un 2 nci maddesi ile değiştirilen hüküm. Yürürlük: 06.04.2018) Bu gibi sebeplerle fazla veya yersiz hesaplanan ve Hazineye ödenen vergi, Maliye Bakanlığının belirleyeceği usul ve esaslara göre işlemi yapan mükellefe iade edilir.

(7104 sayılı Kanun'un 2 nci maddesi ile eklenen bend.) Şu kadar ki söz konusu iadenin yapılabilmesi için işlemle ilgili beyanların düzeltilmesi ve fazla veya yersiz hesaplanan verginin satıcı tarafından alıcıya geri verilmesi şarttır."

KDV Genel Uygulama Tebliği'nin 18 no.lu Tebliğ ile bu hükümlere göre uyarlanan, I/C-1.1.1. ve I/C-1.1.2. no.lu bölümlerinde yazılı olan açıklamalar ve görüşlerimiz KDV-6 isimli e-kitabımızın 8 inci maddeye ilişkin 3 no.lu bölümünde yer almaktadır.

7. TAŞINMAZ TESLİM EDİLDİĞİ HALDE TAPUSUNUN VERİLMEMESİ DURUMUNUN ALICIYI CİDDİ RİSKE MARUZ BIRAKMASI VE KDV YÖNÜ :

Yukarıdaki 1.2. bölümünde açıkladığımız gibi, taşınmazlarda mülkiyetin intikali için tapu devri şarttır.

Fakat KDV doğuşu açısından tapu fiili teslimden önce veya sonra verilse hatta hiç verilirse bile fiili teslim, tapudan bağımsız olarak KDV'nin doğmasını sağlamaktadır. Bunun kanuni dayanağı KDV Kanun'un 3/c maddesi olabilir. Söz konusu madde mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışlarda zilyedliğin devredilmesinin teslim sayılacağını, dolayısıyla bu teslimin KDV doğurucu etki yaratacağını hükme bağlamaktadır. (Mülkiyetin muhafaza kaydıyla satış hükmü eski Medeni Kanun'un 688'inci maddesinde menkuller için düzenlenmişti.) Yeni Medeni Kanun'un 764'üncü maddesinde bu kavram mülkiyetin saklı tutulması başlığı ile düzenlenmiş olup taşınmazları da kapsar hale getirilmiştir. Bu maddeye göre mülkiyeti muhafaza kaydıyla satış işleminin söz konusu maddeye uygunluğu devralanın yerleşim yeri noterliğinde özel sicile kayıt suretiyle sağlanmakla beraber, KDV Kanun'un 3/c maddesinin taşınmazın teslim edildiği ve teslim günü itibariyle tapunun verilmemiş olduğu tüm durumlar için uygulanabileceği anlaşılmaktadır.

Özellikle konut projelerinde sözleşme ile bağımsız bölüm satışı yapılmakta fakat satıcılar yahut arsa sahipleri, ilgili bağımsız bölümün arsa payı tapusunu veya kat mülkiyeti tapusunu geç verebilmekte veya vermekten kaçınabilmektedirler.

Bu durum alıcıların ağır riske girmesine sebebiyet vermektedir. Çünkü alıcıya intikal etmemiş olan arsa payı üzerine ipotek veya haciz konulabilir veya

arsa sahibi, ihtilafları nedeniyle yahut kötü niyetle tapuyu vermekten kaçınabilir.

8. KONUT VE İŞYERİ SATIŞLARINDA KDV İNDİRİMİ AVANTAJININ KİME AİT OLDUĞU KONUSUNDAKİ İHTİLAFLAR :

Yukarıdaki 1.1. ve 2.1. no.lu bölümlerde belirttiğimiz gibi KDV oranı normalde %18 olan konutlar ve işyerleri bir süredir ve geçici olarak (31.12.2019 akşamına kadar) %8 orana tabi hale getirilmiştir.

Söz konusu oran indirimi yapılmadan önce düzenlenen konut veya işyeri satış sözleşmelerinde fiyatın KDV dahil olarak belirtildiği hallerde, sonradan ortaya çıkan bu oran indirimi şeklindeki avantajın işyeri ve konut alıcılarına mı, yoksa bunları satan müteahhit veya satıcıya mı ait olduğu yönünde ihtilaflar çıktığı görülmektedir.

Örnek vermek gerekirse; KDV oranı %18 iken, 150 m²'nin üzerinde net alanı bulunan inşa halindeki konutu sözleşme ile satın alan ve %18 KDV dahil tüm bedeli ödeyen bir gerçek kişi, inşaat bittiğinde kendisine verilen faturada KDV'nin indirim nedeniyle %8 olarak gösterildiğini fakat faturanın KDV dahil tutarının yaptığı ödemeye eşit olduğunu gören bir gerçek kişi %18 ile %8 arasındaki KDV oran farkı kadar kendisine geri ödeme yapılması gerektiği iddiasıyla dava açmıştır.

İnşaatçı firma sözleşme hükümleri uyarınca KDV oranının alıcıyı ilgilendirmediğini bu avantajın kendisine ait olduğunu iddia ederek savunmasını yapmıştır.

Bu ihtilaf için tayin edilen bilirkişi alıcının haklı olduğu yönünde rapor düzenlemiştir. Halbuki aynı inşaatçı firmaya, aynı nedenle dava açan başka alıcılar ile ilgili davalarda aksi yönde bilirkişi raporları da ortaya çıkmıştır.

Böyle olaylarda **hangi tarafın haklı olduğu sözleşme hükümlerine bakılarak belirlenmektedir**. Başka bir anlatımla, KDV indirim avantajının satıcıya veya alıcıya aidiyeti şeklinde bir kural veya hüküm yoktur.⁶

KDV konusundaki ihtilafların peşinen önlenmesi için, sözleşmelerde KDV'nin bedele dahil olup olmadığı, KDV oran değişikliklerinde nasıl hareket

⁶ Örneğimizdeki olay ve benzeri olaylar da hangi tarafın haklı olduğu konusunda detaylı bilgi için Mükellefin Dergisinde (Ağustos 2001 sayısında) yayınlanan KDV'nin "**BEDELE DAHİL OLUP OLMADIĞI KONUSUNDAKİ İHTİLAFLAR**" başlıklı yazımıza bakılabilir. (www.denet.com.tr/yayınlarımız/makaleler/Mehmet_Maç/2001) Bu yazı 2000 yılında kaleme alınmış olduğundan daha sonra gelişen Yargıtay içtihadının ayrıca dikkate alınması gerekir.

edileceği, yoruma gerek bırakmayacak şekilde açık ve net ifadelerle belirtilmelidir.

9. SONUÇ :

Bütün mal teslimlerinde olduğu gibi taşınmaz teslimlerinde de KDV doğuran olay ilgili taşınmazın alıcıya fiilen teslim edilmesidir. Fiili teslimden önce fatura kesilmesi halinde KDV fatura düzenlenmesine bağlı olarak daha erken doğmaktadır.

Yine diğer mal teslimlerinde olduğu gibi taşınmaz teslimlerinde de KDV oranı KDV'yi doğuran olayın meydana geldiği gün itibariyle, teslim konu gayrimenkul için geçerli olan orandır.

Yukarıdaki bölümlerde taşınmaz teslimlerinde KDV'nin ne zaman doğduğu hakkında özet bilgiler verilmiş ve bu yazımızın kaleme alındığı gün itibariyle geçerli taşınmaz KDV oranları açıklanmıştır.

Teslim edilen gayrimenkul KDV kapsamı dışında kalıyorsa veya KDV'den istisna edilmişse KDV hesaplanmayacağı tabiidir.

Taşınmazın sözleşme ile satın alınması, alıcı edimlerinin kısmen veya tamamen yerine getirilmesi fakat arsa tapusunun veya arsa payı tapusunun alıcıya geçmemesi alıcı için ciddi risk oluşturmaktadır.

Gayrimenkul satış vaadi senedi düzenlenmesi tek başına KDV doğurucu işlem olmamakla beraber duruma göre KDV'nin doğduğuna dair karine olarak dikkate alınabilir.

KDV oran değişiklikleri zaman zaman alıcı yerine satıcı arasında oran indiriminin yarattığı avantajdan hangi tarafın yararlanacağı veya oran artışının getirdiği külfete hangi tarafın katlanacağı konusunda ihtilaflar doğmasına yol açabilmektedir. Gerek bu tür ihtilafların gerekse KDV'nin bedele dahil olup olmadığı şeklindeki ihtilafların yaşanmaması için satış sözleşmelerinde KDV ile ilgili olarak yoruma ihtiyaç bırakmayacak şekilde net ifadeler bulunması gerekmektedir.