

# DENET VERGİ DUYURU



Duyuru Tarihi : 05.09.2019  
Duyuru No : 2019/076  
Yayımlandığı Yer : LEBİB YALKIN DERGİSİ -  
Eylül 2019 Sayı : 189

Mehmet MAÇ  
Yeminli Mali Müşavir

## İNŞAAT HALİNDEKİ ( NATAMAM ) KONUT VEYA İŞYERİ SATIŞLARINDA KDV ORANI, KURUMLAR VERGİSİ VE KDV İSTİSNALARI İLE BU TAŞINMAZLARIN KISMİ BÖLÜNMEYE KONU EDİLMESİ AÇISINDAN DURUM

### I. GİRİŞ:

Bilindiği üzere işyeri ve konut satışları,

- %50 oranında kurumlar vergisi istisnasına (KVK Md. 5/1-e)
- KDV istisnalarına (KDV Kanunu Md. 17/4-r ve 13/i) ve
- İndirimli KDV oranına

konu olabilmektedir.

Bu vergisel imkanlardan yararlanabilmek için satışı yapılan malın “işyeri” veya “konut” niteliğini taşıması gerekmektedir.

İnşaat ruhsatına göre konut veya işyeri olarak kullanılmak üzere inşa edilmekte olan ( natamam ) yapıların veya bu yapılardaki bağımsız bölümlerin satışında söz konusu vergisel imkanların geçerli olup olmadığı hakkında sorular ortaya çıkabilmektedir.

### 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

*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 soruların cevabı, tamamlanmamış halde bulunan konut veya işyeri satışında,

- Satışa konu bina veya bağımsız bölümü tamamlayarak teslim edeceği vaaadinin mevcudiyeti ve bu vaaadin yerine getirilmiş olması,
- Satıcının inşaatı tamamlanmamış hali ile teslim etmesi ve satışın inşaatı tamamlama vaaadini içermemesi,

alternatiflerine göre değişim gösterebilmektedir.

Üzerinde tamamlanmamış inşaat bulunan arsaların kısmi bölünmeye konu edilemeyeceği yönünde idari görüş mevcut olup, bu görüşe katılmıyoruz.

## II. SATIŞ İŞLEMİ İNŞAAT DEVAM EDERKEN YAPILMAKLA BERABER, ALICIYA TESLİMATIN TAMAMLANMIŞ (konut veya işyeri olarak kullanıma hazır hale getirilmiş) ŞEKİLDE YAPILACAĞI YÖNÜNDE SATIŞ ŞARTININ MEVCUT OLMASI VE BU ŞARTIN YERİNE GETİRİLMESİ HALİ :

Satış şartlarının başlıkta belirtildiği şekilde olması halinde satılan şey “konut” veya “işyeri” niteliği taşımakta ve konut yahut işyeri satışlarına ilişkin indirimli KDV oranı uygulanması mümkün olmaktadır. <sup>1</sup>

Bilindiği üzere, Kurumlar Vergisi Kanunu 5/1-e maddesine göre 2 yıldan fazla süre ile aktifte kalmış olan ve diğer şartları da sağlayan taşınmaz satışlarından elde edilen kazancın %50’si kurumlar vergisinden müstesnadır. 5 no.lu dipnotta belirttiğimiz tebliğ hükmüne göre Maliye İdaresi, tamamlandıktan sonra satılan binalarla ilgili olarak, şayet satış binanın aktifte alınmasından ve kurum adına tapuda bina tescili yapılmasından önce gerçekleşmişse, diğer şartların varlığı halinde sadece arsaya tekabül eden kazanç kısmı için istisna uygulamakta, tapuda kurum adına cins tashihi ve binanın kayıtlarda aktifleştirilmesinden sonra satılması halinde arsa için dahi istisna uygulamamakta, söz konusu binaya dönüşüm tarihinden itibaren iki yıl geçmesi ve diğer şartların da sağlanması halinde satış kazancının tümü (bina) için istisna uygulamaktadır.

KDV Kanunu’nun 17/4-r maddesi uyarınca tatbik edilen KDV istisnası bakımından da yukarıdaki uygulamanın geçerli olduğunu anlamaktayız.

KDV Kanunu’nun 13/i maddesinde Türkiye’de mukim olmayanlara, KDV istisnalı olarak konut veya işyeri satılması öngörülmektedir. Bu istisnanın tatbiki için

<sup>1</sup> Yaklaşım Dergisi’nin Haziran 2019 sayısında yayımlanmış olan “KONUT, İŞYERİ VE ARSA TESLİMLERİNDE KDV’NİN NE ZAMAN DOĞACAĞI, KDV ORANI VE ORAN İNDİRİMİNDEN HANGİ TARAFIN YARARLANACAĞI KONUSUNDAKİ İHTİLAFLAR” başlıklı yazımızda, taşınmazlarda KDV oranları hakkında açıklamalar mevcuttur.  
( [www.denet.com.tr/yayinlarimiz/makalelerimiz/Mehmet MAC/2019](http://www.denet.com.tr/yayinlarimiz/makalelerimiz/Mehmet_MAC/2019) )

Kanun uyarınca, satılan şeyin konut veya işyeri niteliği taşıyor olması gerekmektedir.<sup>2</sup>

Bu nedenlerle natamam haldeki bina inşaatlarının satışında, söz konusu vergisel hakları kaybetmemek için binanın tamamlanma işleminin satıcı tarafından yapılması ve satış bedeline inşaatı tamamlama hizmetinin de dahil edilmesi uygun olacaktır. Tamamlama işleminin yapılmasında teknik detaylar ve taşeron seçimi hakkında alıcının söz hakkının bulunduğu tabiidir.

Devam eden inşaatların satışında, tamamlama vaadi söz konusu ise, arsa tapusunun verilmesi fatura kesilmesini gerektirmemektedir.

İnşaatın tamamlanmış hali ile teslim edildiği tarihe kadar herhangi bir zamanda fatura düzenlenmesi mümkündür.

Tamamlama şartı ile yapılan inşaat satışlarında faturanın inşaatın bitiminden önce düzenlenmesi, erken fatura kesilmesi anlamındadır. Faturanın erken kesilmesi hakkındaki görüş ve açıklamalarımız bir yazımızda<sup>3</sup> yer almaktadır.

Faturanın erken düzenlenmesi fatura düzenleme tarihi itibarıyla geçerli KDV oranına tabi olmayı gerektirmektedir. Örnek vermek gerekirse, 1 no.lu dipnotta bahsi geçen yazımızda belirttiğimiz gibi konutlar ve işyerleri için geçici süre ile getirilmiş olan KDV indiriminden, erken fatura kesmek suretiyle yararlanabilmek mümkündür.

Devam eden inşaat, tamamlama vaadi olmaksızın mevcut haliyle satılırsa ortaya çıkacak vergisel durum aşağıdaki bölümde açıklanmıştır:

### III. TAMAMLANMAMIŞ HALİYLE VE TAMAMLAMA İŞLEMİNİ KAPSAMASIZIN YAPILAN ( NATAMAM ) KONUT VEYA İŞYERİ SATIŞLARI :

#### A. MALİYE İDARESİ'NİN GÖRÜŞÜ :

Devam etmekte olan inşaat mevcut haliyle satılıp teslim edildiğinde, arsanın teslimi, üzerindeki natamam inşaatında teslimini gerektirmektedir.

Üzerinde natamam inşaat bulunan arsanın satışı, konut satışı veya işyeri satışı için öngörülmüş bulunan hükümlere tabi tutulmamaktadır.

<sup>2</sup> KDV Genel Uygulama Tebliği'nin 12 no.lu tebliğle eklenen II/B-12.1.1 no.lu bölümü.

<sup>3</sup> Mükellefin Dergisi'nin Aralık 2004 sayısında yayımlanan "MAL TESLİM EDİLMEYEN VEYA HİZMET TAMAMLANMADAN ÖNCE FATURA KESİLEBİLİR Mİ ?" başlıklı yazımız. ( [www.denet.com.tr/yayinlarimiz/makalelerimiz/Mehmet MAÇ/2004](http://www.denet.com.tr/yayinlarimiz/makalelerimiz/Mehmet_MAÇ/2004) )

Maliye İdaresi'nin yorumuna göre natamam inşaat satışı, aşağıdaki sonuçları doğurmaktadır :

- Tamamlanmamış haliyle inşaat satışında konut veya işyeri niteliği henüz oluşmadığı için, konutlara veya işyerlerine yönelik indirimli KDV oranlarının uygulanması mümkün olmamaktadır. <sup>4</sup>
- KDV Kanunu'nun 17/4-r maddesi kapsamındaki istisna, bu istisnaya ilişkin şartların mevcut olması şartıyla sadece satış bedelinin arsaya tekabül eden kısmı itibariyle uygulanabilmekte 13/i maddesindeki istisnanın uygulanması hiç mümkün olmamaktadır.
- %50 kurumlar vergisi istisnası uygulanmasında istisna şartlarının yerine getirilmiş olması kaydıyla, satış bedelinin sadece arsaya tekabül eden kısmı dikkate alınmaktadır. <sup>5</sup>

Konu ile ilgili bir özelgenin<sup>6</sup> aşağıdaki bölümleri Maliye İdaresinin görüşünü yansıtmaktadır :

*"İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, firmanızın kaba inşaatı bitmiş KULLANIMA HAZIR OLMAYAN İNŞAAT arsası alımında katma değer vergisi (KDV) hesaplanıp hesaplanmayacağı sorulmaktadır.*

#### **Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden:**

.....

<sup>4</sup> Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.09.2013 tarih ve 1033 sayılı özelgesinde, üzerinde natamam inşaat bulunan arsanın satışının konut veya işyeri satışı sayılmayacağı, böyle bir malın 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ekindeki I ve II sayılı listelerde bulunmadığı için genel oranda ( %18 ) oranında KDV'ye tabi olduğu belirtilmiştir.

<sup>5</sup> 1 no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 5.6.2.3.1.3. no.lu bölümündeki konuya ilişkin açıklama şöyledir :

**"5.6.2.3.1.3. İnşa halindeki binalarda 2 yıllık sürenin tespiti**  
*Kurumlar tarafından, inşaatı henüz tamamlanmayan, fiilen kullanma imkanı da bulunmayan binaların satılması halinde; kurum aktifinde iki tam yıl kayıtlı olması koşuluyla, sadece binanın arsasının satış kazancına tekabül eden kısmı kurumlar vergisinden istisna olacaktır.*

*Ancak, arsa üzerinde inşa edilen ve aktife kaydedilen binanın, kurum adına tapuya tescil edilerek satılması halinde, satılan binanın iki yıllık aktifte bulundurulma süresinin başlangıç tarihi olarak, inşaatın tamamlandığı ve bina olarak kullanılmaya başlandığı tarih esas alınacaktır."*

<sup>6</sup> İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 30.01.2012 tarih ve 337 sayılı özelgesi.

..... kaba inşaatı bitmiş HENÜZ KULLANILMAYA HAZIR OLMAYAN BİNAYI firmanıza satan mükellef kurumun yukarıda belirtilen şartları yerine getirmesi durumunda, SADECE BİNANIN ARSASININ SATIŞ KAZANCINA TEKABÜL EDEN KISMI İÇİN İSTİSNA HÜKMÜNDEN YARARLANABİLMESİ MÜMKÜN BULUNMAKTADIR.

#### **Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden:**

..... KULLANIMA HAZIR OLMAYAN İNŞAATIN bulunduğu arsayı satan firmanın arsayı ticaretini yapmak amacıyla aktifinde bulundurmaması ve arsanın aktifinde en az iki tam yıl süreyle yer almış olması halinde bu ARSANIN şirketiniz tarafından satın alınması KDV Kanununun 17/4-r maddesi kapsamında KDV den istisna olacaktır. Aksi halde bu işlem genel hükümlere göre KDV ye tabi tutulacaktır.”

#### **B. BİZİM GÖRÜŞÜMÜZ :**

Üzerinde tamamlanmamış inşaat bulunan arsaların mevcut halleriyle satışlarında, konutlara veya işyerlerine yönelik olarak belirlenmiş indirimli KDV oranlarının geçerli olmadığı, bu satışların genel oranda KDV'ye tabi tutulması gerektiği yönündeki idari görüşe katılıyoruz. Çünkü bir arsa üzerinde devam eden inşaatın ruhsatında, yapılacak olan binanın konut veya işyeri olarak kullanılacağı yazılı olmakla beraber, inşaat henüz tamamlanmamış olduğu için henüz “konut” veya “işyeri” vasfı kazanmamıştır.

Yukarıdaki bölümde belirttiğimiz gibi Maliye İdaresi, üzerinde tamamlanmamış inşaat bulunan arsaların satışında satış bedelinin arsaya tekabül eden kısmı ile inşaata tekabül eden kısmının ayrıştırılmasını ve vergi istisnalarının sadece arsaya tekabül eden hasılat veya kazanç kısmı itibarıyla uygulanmasını öngörmektedir.

Biz bu İdari yoruma katılmakta tereddüt ediyoruz :

Çünkü Türk Medeni Kanunu'nun 684 üncü maddesinde, bütünleyici parçaların arsa mülkiyetine dahil unsurlar olduğu hükme bağlanmış, bütünleyici parça ise zarara uğratılmadıkça veya yapısı değiştirilmedikçe ana maldan ayrılmasına olanak bulunmayan parça olduğu şeklinde tanımlanmıştır. Bu konuda verilmiş olan bir Yargıtay Kararı'ndaki <sup>7</sup> ;

“.....Başkasının taşınmazına; temelli ve kalıcı nitelikte yapı yapılması durumunda, Medeni Kanunun 684 ve 718 maddelerinin hükümleri gereğince yapı, üzerinde veya altında bulunduğu taşınmazın tamamlayıcı parçası (mütemmim cüzü) haline geleceğinden ana TAŞINMAZIN MÜLKİYETİNE TABİ OLUR....”

<sup>7</sup> YHGK'nın 21.06.2006 tarih ve E:2006/1-362, K:2006/454 sayılı kararı.

Görüldüğü gibi, arsaların üzerindeki duvar, kuyu, iç yollar şeklindeki yer üstü düzeneklerinde olduğu gibi tamamlanmamış durumda bulunan inşaat da arsa kavramına dahil bir unsurdur. İnşaat bitinceye kadar bu taşınmaz arsa vasfını korumakta, sadece inşaat harcamaları nedeniyle arsanın maliyetinde büyüme meydana gelmektedir.

Medeni Kanun açısından durum böyle olmakla beraber arsa ve tamamlanmamış haldeki üst yapının ayrıştırılması ve bunlara farklı işlemler yapılması yönündeki idari görüş tamamen mesnetsiz değildir. Medeni Kanun hükümlerinin vergi uygulamaları açısından bağlayıcı olmadığı anlayışına dayanan bu bakış açısı uyarınca, bağımsız bölüm satışlarına ilişkin arsa payı devirlerinde KDV ve kazanç vergisi aranmaması (vergilerin bağımsız bölüm teslimi sonucu doğması) genel kabul görmektedir.<sup>8</sup>

Maliye İdaresi'nin yukarıda belirttiğimiz görüşünün isabetli olduğu kabul edilse bile, bu görüşün inşaatın devam etmekte olduğu durumda yapılan satışları kastettiği anlaşılmaktadır.

Devam etmekte olan inşaat faaliyeti durdurulmuş ve bu duruş hiçbir inşaa faaliyet olmaksızın 2 yıldan fazla sürmüş, daha sonra satış gerçekleşmişse, bundan sonra söz konusu natamam inşaatın satışında ne satış hasılatının (KDV yönünden) ne de satış karının (kurumlar vergisi yönünden) arsa ve üst yapı şeklinde ayrıştırılmasına gerek olmadığını düşünüyoruz. Böyle bir durumda satış bedelinin tamamı KDV istisnalı olması gerektiği gibi bu satıştan doğan kazancın tamamının yarısı kadar kurumlar vergisi istisnası hakkı doğmuş olacaktır. Çünkü yukarıda belirttiğimiz gibi arsaya eklenen ve tahribat olmaksızın sökülemeyen unsurlar arsa maliyetinin parçası haline gelmektedir. Her iki istisna hükmünde de “taşınmaz” tabiri mevcut olup, üzerinde natamam inşaat olsun olmasın tüm arsalar “taşınmaz” kavramına dahildir.

#### IV. ÜZERİNDE TAMAMLANMAMIŞ İNŞAAT BULUNAN ARSALARIN KISMİ BÖLÜNME KARŞISINDAKİ DURUMU :

Maliye İdaresi'nin verdiği bir özelgede<sup>9</sup> şu görüşlere yer verilmiştir.

*“Bu hükme göre, kısmi bölünme işlemine taşınmazlar, iştirak hisseleri, üretim veya hizmet işletmeleri konu edilebilmektedir. Dolayısıyla ...'ta bulunan henüz tamamlanmamış ve hizmete geçmemiş otelinizin üretim veya hizmet işletmesi olarak mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine aynı sermaye olarak Kurumlar Vergisi Kanununun 19. maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendi kapsamında devri mümkün bulunmamaktadır.”*

<sup>8</sup> KDV Genel Uygulama Tebliği'nin I/Ç-1 nolu bölümü

<sup>9</sup> Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 16.11.2012 tarih ve 453 sayılı özelgesi.

Bu özelge deki tamamlanmamış otel inşaatının otel işletmesi sayılamayacağı, dolayısıyla işletme devri kapsamında kısmi bölünmeye konu edilemeyeceği görüşüne katılıyoruz.

Ancak geçmişte hazırlanan 13 no.lu Kurumlar Vergisi Tebliği taslağının 2. Maddesindeki aşağıda metni yer alan 4 no.lu örneğe katılmamız mümkün değildir.

***“Örnek 4: (R) A.Ş. inşaatı devam eden ve henüz tamamlanmamış olan otel yatırımını başka bir sermaye şirketine aynı sermaye olarak koymak istemektedir. Ancak, tamamlanmamış durumda bulunan otel inşaatı henüz üretim veya hizmet işletmesi niteliği taşımadığı gibi bu haliyle bina olarak da değerlendirilemeyeceğinden kısmi bölünmeye konu edilemeyecektir.”***

Dikkat edilirse bu örnekte üzerinde inşaat başlatılmış olan arsanın kısmi bölünmeye konu edilemeyeceği ileri sürülmektedir.

Bu görüş Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19 uncu maddesine aykırıdır. Çünkü bu maddede “TAŞINMAZLAR” kısmi bölünmeye konu edilebilecek mallar arasında sayılmış olup, bir taşınmaz türü olan arsanın üzerinde inşaat başlatılmış olması o arsanın “taşınmaz” olma niteliğini ortadan kaldırmamaktadır.

Nitekim, Tebliğ taslağındaki 4 no.lu örneğin yasaya aykırılığı bir görüş yazısında<sup>10</sup> şöyle ifade edilmiştir :

*“.....Tebliğ taslağının 2. Maddesinde yer alan 4 no.lu örnekte, natamam inşaat bulunsa da, kısmi bölünmeye konu gayrimenkul vasfında arsa olarak bölünebilmeli ve üzerinde yapılmış yatırımlar ise arsanın mütemim cüzi olduğundan yine bölünmeye konu edilebilmelidir.”*

Üzerinde inşaat bulunan arsanın kısmi bölünmeye konu edileceğinin kabulü durumunda kısmi bölünme projesine sadece arsanın kayıtlı değerinin mi, yoksa tamamlanmamış haldeki inşaatın maliyeti ile arsa maliyetinin toplamının mı konu edileceği ayrı bir tartışma konusudur. Yukarıda belirttiğimiz gibi bizim görüşümüz arsa üzerine sabitlenmiş unsurlar arsa kavramına dahil olup, kısmi bölünmenin inşaat maliyetini de kapsayacak şekilde yapılabilmesi gerekir. Nitekim, 10 no.lu dipnotta belirttiğimiz görüş ve 7 no.lu dipnotta belirttiğimiz Yargıtay kararı da bizim görüşümüze paraleldir. Ancak Maliye İdaresinin bu görüşü benimsemediği anlaşılmaktadır.

<sup>10</sup> TUSİAD'ın 29 Mayıs 2017 tarih ve TS/EKO/VÇG/17-07 sayılı görüş belgesi.

## V. SONUÇ :

Yukarıda açıkladığımız nedenlerle ;

- Üzerinde tamamlanmamış inşaat bulunan arsa niteliği itibariyle yine arsadır. Dolayısıyla inşaatın ruhsatında konut olacağı veya işyeri olacağı yazılı olsa bile inşaat tamamlanıncaya kadar arsa vasfını korumaktadır.
- Tamamlanmamış bir inşaatın konut veya işyeri gözüyle bakılamayacağı için, inşaatın bu haliyle satışında veya aynı sermaye olarak konulmasında konutlar veya işyerleri için öngörülmuş indirimli KDV oranı uygulanamaz. Ancak satış işlemi inşaatın tamamlanmasını da kapsayacak şekilde yapılırsa ve bu işlem satıcı tarafından yerine getirilirse, konut veya işyeri satışına ilişkin hükümler uygulanabilmelidir.
- Üzerinde inşaat bulunan arsaların, inşaatın bitirilme şartı olmaksızın satışı, KDV Kanunu'nun 13-i maddesindeki istisnanın kapsamına girmemektedir.
- Üzerinde tamamlanmamış inşaat bulunan arsa satıldığında Maliye İdaresi, satış bedelinin arsaya ve inşaatın tekabül eden kısımlarının ayrıştırılması gerektiği, kazancın veya bedelin arsaya isabet eden kısmı için istisna şartları mevcut olmak kaydıyla, KVK'nun 5/1-e ve KDV Kanunu'nun 17/4-r maddesindeki istisna hükümlerinin uygulanabileceği görüşündedir. Bizim görüşümüz ise, bu istisnalara inşaat maliyetinin de dahil olması gerektiği yönündedir.
- Maliye İdaresi'nin, üzerinde tamamlanmamış inşaat bulunan arsanın hiç kısmi bölünmeye konu edilemeyeceği yönünde bir görüşü vardır. (Bu görüş bir Tebliğ taslağında ifade edilmiştir. Bu nedenle söz konusu görüşün halen devam edip etmediğini bilemiyoruz.) Bizim görüşümüz ise, üzerinde inşaat olsun olmasın hiçbir arsa için kısmi bölünme yasağı getirilemeyeceği ve kısmi bölünmenin arsanın üzerindeki tamamlanmamış inşaatı da kapsayacak şekilde yapılabilmesi gerektiği yönündedir.