

N AAT VE GAYR MENKUL SEKTÖRÜNÜN VERGİLENDİRİLMESİ VE UYGULAMADA KARŞILAŞILAN SORUNLAR



TALHA APAK
YEMİNLİ MAL MÜAVİR

11 MAYIS 2015

TÜRKİYE MUHASEBE UZMANLARI DERNEĞİ
ELTE WORLD OTEL –TAKSİM/ STANBUL

KONU DİZİNİ

I. NİHAAT VE GAYR MENKUL SEKTÖRÜNÜN VERGİLENDİRİLMESİ

A. GELİR/KURUMLAR VERGİSİ YÖNÜNDEN

- a) Ticari Kazanç Veya Kurum Kazancının Doğusu
- b) Gelir Vergisi Yönünden
- c) Kurumlar Vergisi Yönünden
- d) Nihaat Devam Etmekteken Satı
- e) Yıllara Sarı Nihaat leri

B. KDV YÖNÜNDEN

- a) Kapsam
- b) Teslim
- c) Kentsel Dönüşüm Kapsamında Yapılan Nihaatlarda KDV
- d) İndirimli Orana Tabi KDV İadesi İlemleri

C. HARÇLAR YÖNÜNDEN

- a) Tapu Harcı

II. UYGULAMADA KARŞILAŞILAN SORUNLAR

A. GELİR/KURUMLAR VERGİSİ YÖNÜNDEN

- a) Satı veya devir bedellerinin düğük gösterilmesinde yaşanan sorunlar

B. KDV YÖNÜNDEN

- a) Teslimde Kriter
- b) Nihaat Sınıfında Kriter
- c) Net Alan Hesabında Kriter
- d) Satı Fiyatının Düğükü veya Maliyet Hesabının KDV İadesine Etkisi

C. HARÇLAR YÖNÜNDEN

- a) Tapu Harcı

III. DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

- a) Değerlendirme
- b) Sonuç



I. N AAT VE GAYR MENKUL SEKTÖRÜNÜN VERGİLENDİRMESİ

İn aat; imal ve in a sonucu elde edilen yapılar veya binalardır. Son yıllarda ekonominin lokomotifi olarak öne çıkan önemli bir sektör olmuştur.

Gayrimenkul; sabit olan, bir yeri bir yere taşınaması mümkün olmayan eşya veya maldır. Türk Medeni Kanunu'na göre gayrimenkul mallar üç gruba ayrılmıştır. Bunlar; araziler, tapu siciline kayıtlı taşınmaz yapılar ve madenler olarak sıralanmıştır.

İn aat ve gayrimenkul sektörü; katma değer yaratan çok fonksiyonlu, çok özellikli ve çok vergili bir sektördür.

Öyle ki;

Sektörün vergilendirilmesi iki şekilde yapılmaktadır. Birincisi; gayrimenkul alım/satımı işlemleriyle ilgili olarak vergilendirme. İkincisi, in aat sektöründe imal ve in a sonucu elde edilen yapıların imali in a ve satım aşamalarındaki vergilendirme işlemidir.

Sektör, aşağıda sayılan vergilerin muhatabıdır;

- Gelir Vergisi,
- Kurumlar vergisi,
- Katma Değer Vergisi,
- Harçlar



A. GELİR/KURUMLAR VERGİSİ YÖNÜNDEN

a) Ticari Kazanç Veya Kurum Kazancının Doğuşu:

Gelir Vergisi veya Kurumlar Vergisi kanununa göre ticari veya kurum kazancı iki şekilde doğmaktadır. Ticari kazancın tespitinde önem arz eden iki unsur; tahakkuk ve dönemsellik ilkesidir.

Gayrimenkul satışlarında mülkiyetin devri esas itibarıyla gayrimenkulün tapuda alıcı adına tescil edilmesi ile gerçekleşmektedir.

Buna göre, bağımsız birimlerin devrine kadar geçen süre hasılatın henüz belli olmadığı süre olduğu için bağımsız bölümlerin devrinin gerçekleştiği dönemde kazanç tahakkuk etmektedir.

Müteahhide verilecek arsa üzerine yapılan dairelerin inşaatı tamamen bitmedikçe, müteahhit açısından maliyet kesinlik kazanmayacaktır. Arsanın müteahhide devri ve müteahhidin inşaat maliyetini yansımasıyla emsal bedel üzerinden inşaatı tamamlanmış olacaktır. İnşaatın devamı süresinde alınan bedeller avans niteliğinde değerlendirilecektir. Bağımsız birimlerin üçüncü kişilere devri ile hasılat tevkül edecektir.

b) Gelir Vergisi Yönünden:

Gelir Vergisi Kanunu (GVK) mükerrer madde 80'e göre, bir gayrimenkul, edinim (iktisap) tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılırsa oluşan kazanç "değer artı kazancı" olarak vergiye tabi olacaktır. Beş yıl geçtikten sonra satılan bir gayrimenkulden elde edilen kazanç ise tutarı ne olursa olsun vergiye tabi olmayacaktır. Değer artı kazancının hesabında iktisap bedeli, söz konusu gayrimenkulün iktisap edildiği dönem ile elden çıkarıldığı dönem arasındaki ÜFE endeksindeki artışa göre arttırılarak tespit edilecektir. Bu artırımın yapılabilmesi için söz konusu endeksin en az %10 ve üzerinde olması zorunludur.

Bu maddede geçen "elden çıkarma" deyimini, yukarıda yazılı mal ve hakların satılması, bir evaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletle tirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade eder.

Gerçek ki ilerce bir takvim yılı içinden birden fazla gayrimenkul alım satım işlemi yapılması Maliye bakanlığı tarafından ticari faaliyet olarak, elde edilen kazançlar ticari kazanç olarak değerlendirilebilmektedir. Burada tartışılmalı olan husus "ticari organizasyon", "sermaye" ve "devamlılık" unsurlarının tespitidir. Bu hususlar tartışılmalı olsa da, uygulamada bir takvim yılı içinden birden fazla (bilhassa 3-4 defadan fazla) gayrimenkul satımı yapılması ticari kazanç elde edildiği eleştirilebilir. Hatta takvim yılı içinde bir kez olsa dahi, birbirini takip eden yıllarda gayrimenkul satımları varsa ticari faaliyet yapıldığı eleştirisi ile vergileme yapılabilmektedir. Söz konusu birden fazla gayrimenkulün; * Aynı ki iye farklı tarihlerde, * Farklı ki ilere aynı tarihlerde, * Birbirini izleyen yıllarda, Satılması, devamlı olarak gayrimenkul alım-satım işlemi olarak kabulüne karar verilmektedir. Ticari kazanç olarak değerlendirilmesi gerekir. Bu durumda, söz konusu satımları nedeniyle gerçek ki i (gelir, kdv) mükellefiyeti doğacaktır.

Çok yaygın olan, **arsa karşılığında inşaat işlerinde**, müteahhitten inşaat bittikten sonra alınan dairelerin aynı yıl içinde topluca satılması, aynı yıl içinden birden fazla daire satılması ya da birbirini izleyen yıllarda dairelerin satılmalarının yapılması yukarıda ilgili bölümde de izah ettiğimiz üzere kazanç sağlamak amacıyla devamlılık arz edecek şekilde ticari faaliyet yapıldığı yorumu ile Maliye bakanlığı tarafından ticari kazanç kapsamında vergilendirme yapılması sonucunu doğurabilecektir. Ayrıca, arsa karşılığında elde edilen gayrimenkullerin elden çıkarılmasında GVK mükerrer madde 80'deki beş yıllık sürenin hesabı arsanın iktisap tarihinden değil, müteahhitten dairenin teslim alındığı tarihten itibaren başlatılmaktadır.

c) Kurumlar Vergisi Yönünden:

Kurumların, gayrimenkul satışlarından elde ettikleri kazançlar esas itibariyle ticari kazançlarına dahil olacaktır. Ancak, Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) madde 5/1-(e) gereği, kurumların en az iki tam yıl (730 gün) süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazların satışından doğan kazancın %75'lik kısmı, bu kazancın satışta izleyen beşinci yılın sonuna kadar bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında tutulmasıyla kurumlar vergisinden istisna olacaktır. Aynı zamanda kurumların aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan taşınmazların satışta Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunu madde 17/4-(r) gereği KDV'nden istisna olacaktır. Gayrimenkul ticareti yapan kurumlar bu istisnalardan yararlanamazlar.

Devir, tam ve kısmi bölünmede, devir veya bölünme suretiyle devralınan taşınmazların iktisap tarihi, devir alınan veya bölünen kurumdaki iktisap tarihidir. İktisap tarihi devir devam eden gayrimenkullerde süre, arsa için anlam ifade eder. İktisap tarihi tamamlanmadıkça istisna söz konusu değildir. İktisap edilen binalarda 2 tam yıl içinde devir tamamlanıp tapuya tescil edildiği tarihten itibaren hesaplanır.

İktisap tarihi yıllık istisna ile ilgili aşağıdaki özellikli durumlar sıralanabilir;

- Bedelin satışta yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır
- Kazancın satışta yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulması gerekir. Sadece istisnadan yararlanan kazanç (%75 veya daha az) kısmının söz konusu fon hesabına alınabilir.
- Satışta kazancının isteğe bağlı olarak sermayeye eklenmesi mümkün.
- Gayrimenkul ticareti ile uğraşanlar istisnadan yararlanamaz.
- Yapı kooperatifleri istisnadan yararlanabilir.
- Gayrimenkullerin bedelsiz devri, temlik, trampa gibi işlemler istisnadan yararlandırılmaz.
- Grup şirketleri arasındaki gayrimenkul satış işlemleri istisnadan yararlanabilir



d) İnşaat Devam Etmekte İken Satı ın Bedeli :

İnşaat devam etmekte iken satı ın bedeli olarak tahsil edilen bedeller kar ılı ında fatura düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır. Bedellerin kayıtlara avans olarak intikal ettirilmesi gerekir. Tapunun tescil ettirildi i tarih veya tapuya tescilinden önce dairelerin hak sahiplerinin kullanımına tahsis edildi i tarihten itibaren yedi gün içerisinde gerçek satı ın bedeli üzerinden fatura düzenlemeleri gerekmekte olup bilahare ek bir bedel alınması halinde ek fatura kesilmesi gerekir.



e) Yıllara Sari in aat i leri:

Yıllara sari in aat i leri özel vergilendirme rejimine tabi olup, asgari a a ıdaki üç ko ulu ta ıması gereklidir.

- Faaliyetin konusu in aat (dekapaj dahil) veya onarma i i olmalıdır.
- , ba kasının nam ve hesabına ve taahhüde ba lı olarak yapılmalıdır.
- , birden fazla takvim yılına sirayet etmelidir.

in aat sektöründe çok yaygın olan arsa veya kat kar ılı ı in aat i leri bu kapsamda de ildir. Yıllara sari in aat ve onarım i inden söz edebilmek için gerekli bir di er husus ise in aat ve onarım i inin ba kası hesabına, bir taahhüt gere i yapılmasıdır. Bir kimsenin satmak üzere kendi nam ve hesabına yaptı ı özel in aatlar da taahhüt niteli i ta ımadı ından bu kapsama girmez..

in aat ve onarım i inin birden fazla takvim yılına sirayet etmesi gerekir. in aat veya onarım kapsamındaki bir i , taahhüt gere i olarak da yapılırsa ba ladı ı takvim yılı içinde bitiyorsa bu kapsama girmeyecektir.

Yıllara sari in aat i lerinde bir hesap döneminden anla ılması gerekenin, 12 aylık bir süreç olmadığıdır. Örne in, 20 Haziran 2013 de ba layıp 20 Nisan 2014 tarihinde biten bir i on ayda bitmi olmasına kar ın birden fazla takvim yılına sirayet etti inden, yıllara yaygın in aat ve onarım i idir ve elde edilen gelir 2014 yılının geliri olarak beyan edilecektir. Bir di er durum ise ba langıçta yıllara sari in aat i i olarak ba layan fakat bir di er yıla sirayet etmeden nihayete eren i lerdir. Bu durumda, i in niteli i yıllara sari i olmaktan çıktı ından dolayı normal ticari kazançlar gibi vergilendirilecektir. Ters durumda, sözle mede i in biti tarihi di er yıla sirayet etmiyor olsa bile fiilen i bir sonraki takvim yılında bitmi se i nitelik olarak yıllara sari in aat i i olarak de erlendirilecektir.



B. KDV YÖNÜNDEN

a) Kapsam:

Katma Değer Vergisi Kanunu'na ekli (1) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler %1 oranında KDV'ye tabidir. Bu listenin 11. Sırasında, net alanı **150m²** 'ye kadar **konut** teslimleri yer almaktadır.

15 Haziran 2012 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan **6322** Sayılı Kanun'un 22. Maddesi ile, KDV Kanunu'nun Bakanlar Kuruluna KDV oranlarını belirleme konusunda yetki veren 28. Maddesinde de iklilik yapılmı tır. Buna göre Bakanlar Kuruluna, in aatın yapıldı ı arsanın veya konutun vergi de eri ve bulundu u yeri esas alarak konut teslimleri için 28.maddedeki sınırlar içerisinde yeni oran belirleme yetkisi verilmi tır.

Bakanlar Kurulu; yukarıda yer verilen yetkisini, **1 Ocak 2013** tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan **2012/4116** sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile kullanılmı tır.

Buna göre (I) sayılı listenin 11. Sırasında yer alan net alan **150 m²**,ye kadar konutlardan; 5216 sayılı Büyük şehir Belediyesi Kanunu kapsamındaki **büyük şehirlerde** (6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönü türülmesi Hakkında Kanun kapsamında rezerv yapı alanı ve riskli alan olarak belirlenen yerler ile riskli yapıların bulundu u yerler hariç) **lüks veya birinci sınıf in aat** olarak yapılan ve ruhsatın sonradan revize edilip in aatın kalitesinin yükseltilmesi hali de dahil olmak üzere, yapı ruhsatının alındı ı tarihte üzerine yapıldı ı arsanın Emlak Vergisi Kanunu'nun 29. Maddesine istinaden tespit edilen **arsa birim m² vergi de eri;**

- **500 TL** ye kadar olan konutların tesliminde **%1**,
- **500 TL** ile **1.000 TL** (1.000 TL hariç) arasında olan konutların tesliminde **%8**,
- **1000 TL** ve üzerinde olan konutların tesliminde **%18**,

oranında KDV hesaplanacaktır.

Yukarıdaki hükümden de anlaşılacağı üzere, BKK'daki artları (büyük ehil belediyesi, lüks veya birinci sınıf inaat ya da birim m² de eri gibi) ta imayan net alanı **150 m²** 'den küçük konutlar için **%1** oranlı KDV uygulaması devam etmektedir. Buna göre örneğin, büyük ehil belediye sınırları dışında, net alanı **150 m²** 'den küçük bir konutun, inaat türüne veya arsa birim metrekaire de erine bakılmaksızın tesliminde **%1** oranında KDV hesaplanacaktır. Aynı şekilde büyük ehil belediyesinde olmakta birlikte lüks veya birinci sınıf inaat olarak yapılmamış olan **150 m²** 'den küçük konutlarda **%1** oranında KDV'ye tabi olacaktır.

Bütün bunların dışında, BKK ile yapılan düzenleme sadece 150 m² 'den küçük konutlar için geçerli oldu undan, eskiden olduğu gibi, net alanı 150 m² 'den büyük konutlar ile metrekaresine bakılmaksızın tüm iyeri teslimlerinde KDV oranı %18 olarak uygulanmaya devam edilecektir.

2012/4116 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile getirilen yeni oranlar; yapı ruhsatı **1 Ocak 2013** tarihinden itibaren alınan konut inaat projeleri için geçerli olacaktır. Aynı şekilde kamu kurum ve kuruluşları ile bunların iştirakleri tarafından ihalesi bu tarihten itibaren yapılacak konut inaat projelerine ilişkin konut teslimlerinde de yukarıdaki BKK'da belirtilen oranlar uygulanacaktır.



b) Teslim:

Genel olarak vergiyi doğuran olay, gayrimenkulün tapuya tescili veya alıcının kullanımına sunulmuş vaziyette teslimidir.

Arsa karlılığının satılışlarında vergiyi doğuran olay ise, müteahhidin arsa karlılığı konut, işyeri gibi bağımsız birimleri arsa sahibine teslimiyle gerçekleşir. Arsanın bir iktisadi faaliyete dâhil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi durumunda, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarihte, müteahhide yapılan bu arsa teslimi nedeniyle düzenlenecek faturada arsa karlılığı alınan bağımsız birimlerin emsal bedeli üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir. Arsa sahibinin, gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde arazi faaliyet olarak arsasını bağımsız birimler karlılığında müteahhide tesliminde ise KDV uygulanmaz.

Arsa karlılığının satılışlarında iki ayrı teslim söz konusu olmaktadır. Birincisi; arsa sahibi veya sahipleri tarafından yapılan arsanın teslimi, ikincisi ise; müteahhit tarafından yapılan arsaya karlılık verilen konut veya işyeri teslimidir.

1) Arsanın müteahhitte tesliminde KDV olu abilmesi için; arsa sahibinin bir irket olması veya arsa sahibi gerçek ki i bir vatanda ise sürekli halde kat kar ılı ı in aat i lerini yapıyor olması gereklidir. Bu kapsamda vatanda lar için arsalarını konut ve i yeri yapmak için müteahhitte kat kar ılı ı teslim etmeleri halinde KDV olu mamaktadır.

2) Müteahhit tarafından arsa sahibine arsanın kar ılı ı olarak yapılan konut veya i yeri teslimlerinde ise KDV uygulanacak olup bu KDV miktarı emsal bedel üzerinden yapılacaktır. Müteahhit tarafından herhangi bir bedel alınmaksızın kat kar ılı ı in aat sözleşmesi kapsamında konut veya i yeri tesliminde belediyelerin belirlemi oldu u emsal bedel üzerinden KDV hesaplanacaktır.

Hasılat payla ımı yöntemi ile in aat i ler; ki i ya da kurumların arsalarını, müteahhit firmalara arsa üzerine in a edilecek ba ımsız bölümlerin satı bedellerinin belirli bir yüzdesi kar ılı ı devretmeleri olarak tanımlanmaktadır. Bu ekinde, in aatın ba ımsız bölümlerinin satılarak hasılatın payla ılması amaçlanmaktadır. Böylelikle müteahhit tarafında arsa için finans çıkı ı olmamı ve finansal gücünü in aat yapımına yo unla tırımı olur.

Arsa sahibi ile müteahhit arasında i e ba lama sözleşmesiyle ba layan i , in aatı yapacak müteahhit tarafından ba ımsız bölümlerin teslimiyle son bulur. in tamamlanması ile, arsa sahibi in aatı yapan firmaya arsa bedelini, in aatı yapan firma ise arsa sahibine sözleşme öngörülen oranda in aat bedelini fatura etmektedir.

Hasılat payla ımlı in aat i i sözleşmelerinde, ba ımsız bölümler arsa sahibi ile müteahhit arasında payla ılmayıp, her bir bölümün satı bedeli üzerinden sözleşme belirlenen oran nispetinde kazanç elde etmek eklindedir.

Buna göre;

- Ba ımsız birimlerin üçüncü ahıslara satı ında, vergiyi do uran olayın vuku buldu u tarihte sadece müteahhit tarafından üçüncü ahıslara fatura düzenlenecek, faturada gösterilen toplam bedel üzerinden ba ımsız birimin niteli ine göre % 1 veya % 18 oranında KDV hesaplanarak beyan edilecektir.
- Arsanın bir iktisadi i letmeye dahil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi halinde, vergiyi do uran olayın vuku buldu u tarih itibariyle hasılatın kendisine kalan pay için müteahhide arsa satı faturası düzenleyecek, fatura bedeli üzerinden genel esaslara göre KDV hesaplayarak beyan edecektir. Arsa tesliminin, KDV'nin konusuna girmemesi veya KDV'den istisna edilmi olması halinde bu teslimde KDV hesaplanmayacaktır.”



c) Kentsel Dönüm Kapsamında Yapılan İnşaatlarda KDV:

6306 sayılı Kanun kapsamında riskli yapı belirlemesi yapılmı ta inmazın yıkılması sonrasında, arsa sahipleri ile müteahhit arasında yapılmı inşaat sözleşmesi uyarınca inşa edilecek bağımsız bölümlerin arsa sahiplerine veya üçüncü şahıslara tesliminde; Bağımsız bölümlerden net alanı **150 m² ye kadar olan konutların** arsa sahibine veya üçüncü şahıslara tesliminde arsa birim m² vergi de erine ve Büyük ehir Belediyesi Kanunu kapsamındaki büyük ehirlerde bulunup bulunmadıklarına bakılmaksızın **%1 oranında KDV** uygulanacaktır.

yeri ve arazi teslimleri ile net alanı 150 m² nin üzerinde olan konut teslimlerinde ise %18 oranında KDV hesaplanacaktır.

1 Ocak 2013 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan **2012/4116** sayılı Bakanlar Kurulu Kararına göre; (I) sayılı listenin 11. Sırasında yer alan net alan **150 m²'ye** kadar konutlardan; **5216** sayılı Büyük ehir Belediyesi Kanunu kapsamındaki **büyük ehirlerde** (6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönü türülmesi Hakkında Kanun kapsamında rezerv yapı alanı ve riskli alan olarak belirlenen yerler ile riskli yapıların bulunduğu yerler hariç) olmak üzere kademeli KDV oran uygulamasına geçilmi bulunmaktadır. Yani kentsel dönüm kapsamındaki inşaatlarında %1 oranı devam etmektedir.

01.01.2013 tarihli düzenleme ile **6306** sayılı **kentsel dönüm** yasası kapsamında riskli alan veya riskli yapılarda yapılacak konutlar için **net alanı 150 m² altında** olması halinde **KDV** oranı **%1** olarak belirlenmiştir. **Net alanı 150 m² ve üzeri** riskli alan veya riskli yapılarda yapılacak konutlarla, ticari alanların tamamında **KDV** oranı **%18** olarak belirlenmiştir.

Ayrıca, kentsel dönüm kapsamında, arsanın müteahhide teslimi ile müteahhidin binaları arsa sahibine tesliminde tapu ve benzeri harç muafiyeti de bulunmaktadır.



d) ndirimli Orana Tabi KDV adesi lemleri:

Katma De er Vergisi Kanununun 29/2. maddesi uyarınca;

ndirimli orana tabi i lemler dolayısıyla yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV tutarlarının Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı a an kısmının yılı içinde vergilendirme dönemleri itibariyle mahsuben, yılı içinde mahsuben iade edilemeyen tutarların da izleyen yıl içinde mükellefin iste ine ba lı olarak nakden ya da mahsuben iadesi mümkündür.

Net alanı **150 m²'ye kadar konut** teslimleri **% 1, %8, %18** oranında Katma De er Vergisi'ne tabidir. Dolayısıyla, net alanı **150 m²'ye kadar konut teslimleri** indirimli oran olan **% 1 ve %8** e tabi satı i lemlerinde teslim edilen konutlar nedeniyle yüklenilip indirilemeyen K.D.V.'nin **ade Tutarının Hesaplanması**" a a ıdaki eilde olacaktır;

Müteahhitler; net alanı **150 m²'ye kadar** olan konut teslimleri nedeniyle yüklendikleri ve indirim yolu ile gideremedikleri KDV tutarlarını,

- ya yıl içerisinde mahsup yoluyla,
- ya da ertesi yıl nakit ve/veya mahsup yoluyla,

iadesini isteyebilirler. Yıl içerisindeki iade talepleri sadece mahsuben olabilir, nakden iade talebi yasal olarak mümkün de ildir.



C. HARÇLAR YÖNÜNDEN

Tapu Harcı:

Tapu harçları 492 sayılı Kanuna ekli (4) sayılı tarifenin (I) numaralı bölümünde 20 madde halinde düzenlenmiştir. Harcın ölçüsü devir eden ve devir alan için ayrı ayrı olmak üzere devir bedeli üzerinden **binde 20**'dir. Buna göre gayrimenkul devir ve iktisaplarında tapu harcı, emlak vergisi de erinden az olmamak üzere, beyan edilen gerçek devir ve iktisap bedeli üzerinden devir eden ve devir alan için **ayrı ayrı binde 20** oranında hesaplanır ve ödenir.

Gayrimenkullerin satışı ancak tapu siciline tescille geçerlilik kazanır. Bu nedenle işlemi lemin yapılacağı Tapu Müdürlüğü tarafından;

- Arsa sahibinin, müteahhide arsa payının devrinde,
- Müteahhidin arsa sahibine daire ve/veya iş yeri devrinde
- Müteahhidin üçüncü kişilerle daire ve/veya iş yeri satışında,

emlak de erinden az olmamak üzere, satış veya devir bedeli üzerinden alıcı ve satıcıdan ayrı ayrı olmak üzere binde 20 (binde yirmi) oranında tapu harcı hesaplanacak ve bu harç söz konusu kişiler tarafından ödendikten sonra tapuda devir ve tescil işlemleri yapılacaktır.

Tapuda yapılan işlemden sonra, emlak vergisi de erinden daha düşük bir bedel üzerinden harç ödendiğinin veya beyan edilen devir ve iktisap bedelinin gerçek durumu yansıtmadığının (bir diğer ifadeyle harcın gerçek devir bedelinden daha düşük bir bedel üzerinden ödendiğinin) tespit edilmesi halinde, aradaki fark üzerinden hesaplanan harç ikmalen veya re'sen tarh edilerek hem gayrimenkulü devreden hem de devir alandan tahsil edilir. Ayrıca, bu suretle tarh edilecek tapu harcı için, devreden ve devralan için **ayrı ayrı harcın % 25'i** oranında **vergi ziyai cezası** kesilir.



II. UYGULAMADA KAR İLA İLAN SORUNLAR

A. GELİR/KURUMLAR VERGİSİ YÖNÜNDEN

a) Satış veya devir bedellerinin düşük gösterilmesinde yaşanan sorunlar:

Gerek gayri menkul alım/satımında ve gerekse imal/inşa sonucu satılan gayrimenkullerin satış bedellerinin düşük gösterilmesinin gelir/kurumlar vergisi yönünden ciddi vergi kayıplarına ve buna bağlı olarak incelemeler sonucu mükelleflere ciddi cezalar kesilmektedir.

Gerçek kişi veya kurumlarca ticari olarak yapılan teslimlerde satış bedellerinin düşük gösterilmesinin yanı sıra, istisna kapsamında yapılan satış işlemlerinde benzer sıkıntılar ile karşılaşmaktadır. Böylece; geçmiş yıllerdeki gibi 5 (beş) yıllık süre veya kurumlarca 2 (iki) yıllık süre hesabında yapılan hatalı işlemler sonucu da incelemeler sonucu ciddi cezalar ile karşılaşmaktadır.

Gayrimenkul alım/satımında yapılan bir diler yanlı işlemlerde, kredili satış işlemlerinde kredi kullanılması halinde, kredi miktarından daha düşük bedel ile satıcı tarafından satış yapılması sonucu meydana gelen gelir/kurumlar vergi kayıpları ve kar ilanı cezalarıdır.

Bu sorunlar aynı zamanda aşağıdaki sonuçları da doğurmaktadır.

- Gelir/Kurumlar Vergisi Düzeltme Beyannamelerine Etkisi
- YMM Gelir/Kurumlar Vergisi Tasdik Raporlarına Etkisi

b) Emsal bedel belirlenmesindeki sorunlar:

Bazı durumlarda emsal bedelin belirlenmesi bu kadar kolay olmayabilir. Örneğin, hem arsa sahibi, hem müteahhit katkarılı inşaatini, inşa olan gayrimenkülü satmak amacıyla değil, kendi hisselerine düşecek bölümleri kiraya vererek, gayrimenkul sermaye iradı geliri elde etmek veya kendilerinin kullanımını için de tutabilirler.

Bu durumda; ortada bir satış işlemi olmadı için emsal bedel belirlenmesinde farklı görüşler ve uygulamalar söz konusudur.



B. KDV YÖNÜNDEN

a) Teslimde Kriter:

İndirimli orana tabi konut teslimlerinden kaynaklanan iade taleplerinde fiili teslimin gerçekleştiğinin tereddüde yol açmayacak şekilde gerekli bilgi ve belgelerle ortaya konulması gerekmektedir.

- **Vadeli Senet Düzenlenmek Suretiyle Tapu Tescili Yapılmadan Fiilen Teslim Edilen Konutlara İlişkin KDV İade Hakkı:**

Vadeli senet düzenlenmek suretiyle satışı gerçekleştirilen konutların tapuya tescil işleminden önce alıcının fiili kullanımına sunulması ve alıcı tarafından malik gibi kullanılmaya başlanması halinde, konutların alıcıların fiili kullanımına bırakıldığı anda vergiyi doğuran olay meydana gelecek ve bu işlem gerçeğe tescil vergilendirme döneminde de net alanı 150 m²'nin altındaki konut teslimlerine ilişkin olarak iade hakkı doğacaktır.

- **Kat İrtifaklı Gayrimenkul Teslimlerinde İndirimli Oran KDV İade Dönemi:**

İnşaat tamamlanmadığı halde fatura düzenlenmiş ve alıcı adına tapuda tescil yapılmış olsa dahi, fiilen konut teslimi söz konusu olmadıktan bu işlemle ilişkin olarak en erken konutların fiilen teslim edildiği vergilendirme döneminde iade talebinde bulunulabilecektir.



b) n aat Sınıfında Kriter:

Bina in aat sınıflarının tespitinde 14 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebli inde belirlenen açıklamaların dikkate alınması gerekmektedir. Dolayısıyla, bina in aat sınıfının tespiti 15.12.1982 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanmı Bina n aat Sınıflarının Tespitine Dair Cetvel’e göre yapılacaktır.

c) Net Alan Hesabında Kriter:

Danı tay Dördüncü Dairesinin 10/12/2014 tarih ve Esas No:2014/4835 sayılı Kararı ile KDV Genel Uygulama Tebli inin "indirimli oran uygulamasında net alan belirlenmesine” ili kin yürütmesinin durdurulmasına karar verilmi tir.

Bu çerçevede, yargı yolunun tüketilmesi sonucu söz konusu Tebli in ilgili bölümlerinin yürürlü ünün devam etmesi halinde KDV Genel Uygulama Tebli ine göre i lem tesis edilecektir.

Di er taraftan, nihai yargı kararı neticesinde anılan Tebli in ilgili bölümlerinin iptali halinde, net alan hesabına ili kin dikkate alınacak kriterler ve yapılacak hesaplamalar yeni düzenlenecek mevzuat ile belirlenecektir.

10/12/2014 tarihli Karar öncesine kadar tesis edilen i lemler açısından tereddüt bulunmamaktadır. Bununla birlikte, 10/12/2014 tarihi ve sonrasında tesis edilecek i lemler açısından esas alınacak hususlarda tereddütler söz konusudur.

d) Satı Fiyatının Dü üklü ü veya Maliyet Hesabının KDV adesine Etkisi:

n at sektöründe sıkça rastlanan dü ük bedel ile satı ve devir i lemleri ile maliyetlerin yüksek çıkması hallerinde indirimli orana tabi KDV i lemlerinden de ciddi sıkıntılara ve vergi kaybına yol açmaktadır.

Bu sorunlar aynı zamanda a a ıdaki sonuçları da do urmaktadır.

- KDV Düzeltme beyanlarına Etkisi
- YMM KDV ade Raporlarına Ektisi



C. HARÇLAR YÖNÜNDEN

a) Tapu Harcı

Gerek gayri menkul alım/satımında ve gerekse imal/in a sonucu satılan gayrimenkullerin satışı bedellerinin düşük gösterilmesinin, alım/satı tapu harçları yönünden de gelir/kurumlar vergisinde olduğu gibi ciddi vergi kayıplarına ve buna bağlı olarak incelemeler sonucu mükelleflere ciddi cezalar kesilmektedir.

Tapuda yapılan işlemden sonra, emlak vergisi de erinden daha düşük bir bedel üzerinden harç ödendiğinin veya beyan edilen devir ve iktisap bedelinin gerçek durumu yansıtmadığının (bir diğer ifadeyle harcın gerçek devir bedelinden daha düşük bir bedel üzerinden ödendiğinin) tespit edilmesi halinde, aradaki fark üzerinden hesaplanan harç ikmalen veya re'sen tarh edilerek hem gayrimenkulü devreden hem de devir alandan tahsil edilir. Ayrıca, bu suretle tarh edilecek tapu harcı için, devreden ve devralan için **ayrı ayrı harcın % 25'i** oranında **vergi ziyai cezası** kesilir.



III. DE ERLENDİRME VE SONUÇ

Değerlendirme:

1. **01.01.2013** tarihli düzenleme ile **150 m²** nin altındaki konutlarda KDV uygulaması, asgari m² birim fiyatının emsal bedeli üzerinden kademeli (**%1, %8, %18**) sistem getirilmiştir.
2. **01.01.2013** tarihli düzenleme ile **6306** sayılı **kentsel dönüşüm** yasası kapsamında riskli alan veya riskli yapılarda yapılacak konutlar için **net alanı 150 m² altında** olması halinde **KDV oranı %1** olarak belirlenmiştir. **Net alanı 150 m² ve üzeri** riskli alan veya riskli yapılarda yapılacak konutlarla, ticari alanların tamamında **KDV oranı %18** olarak belirlenmiştir. Bina sahiplerinin, binalarını **6306** sayılı Kentsel Dönüşüm Kanunu kapsamında kat karlı inaat sözleşmesi ile yaptırırken bu hususlara dikkat etmesi çok önemlidir. Aksi halde sonradan ortaya çıkan vergilendirme (özellikle KDV açısından) ciddi sıkıntı veya yanlış uygulamalara yol açabilecektir.
3. inaat ve gayrimenkul sektörünün katma değer yaratan çok fonksiyonlu, çok özellikli ve çok vergili bir sektördür.

Ancak;

- Mevzuatının dağınıklığı ve karmaşıklığı,
- Vergi yükünün ağırlığı,
- Piyasa koşulları,
- Kurumsal yapının oluşturulamaması,
- Muhasebe sistemi ve belge disiplini eksikliği,
- Sektörel denetimin yeterli veya sağlıklı işlememesi,
- Kayıtdışı işin devam etmesi,

Nedenlerinden dolayı, ba ta Yeminli Mali Mü avirlerin **tam tasdik denetimi** ve **indirimli orana tabi KDV iade raporlarında** da ciddi sıkıntılar ya anmaktadır. dare tarafından yapılan denetimlerinde bu sektörde çok dü ük olmasının yanı sıra, yapılan denetimlerde de ciddi miktarda olumsuz tespitler sonucu cezalar kesilmektedir. Hazinenin kaybı ve adaletsiz bir gelir da ılımı da dikkatte alındı nda, sektörün disipline edilmesi için gerekli yasal düzenlemelerin ivedi bir ekilde yapılmasında fayda görölmektedir.

Öte yandan, Kurumlar Vergisi ve Gelir Vergisi Kanunu'nda önemli sayılabilecek yeni taslak düzenlemeler de meclis gündeminde beklemekte olup, konumuz ile ilgili getirilmek istenen yeni düzenlemeleri a a ıdaki gibi özetleyebiliriz.

5520 sayılı kurumlar vergisi ile **193** sayılı gelir vergisi kanununu birle tirmek üzere hazırlanan yeni gelir vergisi tasarısı 14. Maddesinde;

- Taahhüt niteli i bulunsun ya da bulunmasın ba kasının arsası üzerinde ta ınmaz in a etme faaliyeti ticari kazanç hükümlerine tabii olaca ı,
- ktisap ekli ve tarihi ne olursa olsun, kendi arsası üzerine in aat yapan veya kat kar ılı ı in aat i leri dâhil yaptıranların bu in aat faaliyetlerinden do an kazançları, in aat faaliyetinin arsa sahibinin ticari i letmesi bünyesinde gerçekleştiğinde ticari kazanç hükümlerine tabi oldu u,
- Kat kar ılı ı in aat i leri dâhil ba kasına yaptırılan in aatlarda, hasılatın müteahhit ile payla ılmasının kararla tırılmı olması, faaliyetin arsa sahibi yönünden de ticari faaliyet oldu u, ifade edilmektedir.

Yeni GVK tasarısında istisna uygulamasına sınırlandırma getirilmesi öngörülmektedir. Söz konusu tasarı aynen yasala ırsa gayrimenkulün elde tutulma süresine göre istisna oranı de i ecektir. Buna göre gayrimenkul **iki tam yıl elde tutulmu sa kazancın %40'ı, üç tam yılda %50'si, dört tam yılda %60'ı, be tam yıl elde tutulmu ise kazancın %75'i vergiden istisna olacaktır.** Böylece gayrimenkul satı larından olu an kazançların belli bir oranda da olsa mutlaka vergilenmesi öngörülmektedir. Benzer kademeli uygulama kurumların ta ınmaz satı larında uygulanan kurumlar vergisi istisnası açısından da öngörülmektedir.

Tasarıya ili kin Önerimiz;

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na ili kin taslak çalı maların yanı sıra **KDV** uygulamalarında ya anan sorunla dikkatte alınarak bazı yeni düzenlemeler ihtiyaç bulunmaktadır.

öyleki;

Kentlerin modern bir yapıya kavu ması ve ekonomik imkanları olmayan eski ev sahiplerinin sosyal boyutunu da göz önüne alarak, yapılacak yeni bir düzenlemede, kentsel dönü üm kapsamında yenilenen konutlarda yapılan kat kar ılı ı in aat sözleşmelerinde **150 m2 üzeri konutlar için de,** indirimli KDV oranı uygulanmalıdır.

Sonuç:

Ekonominin lokomotifi olan inaat ve gayrimenkul sektöründe; Hazinesinin ciddi vergi kaybı ve adaletsiz bir gelir dağılımı da dikkate alındığında, sektörün disipline edilmesi için gerekli yasal düzenlemelerin ivedi bir şekilde yapılmasında fayda görülmektedir.

