

ŞİRKET AKTİFİNDE KAYITLI ARSANIN KAT KARŞILIĞI MÜTEAHHİDE VERİLMESİ

ŞİRKET AKTİFİNDE KAYITLI ARSANIN KAT KARŞILIĞI MÜTEAHHİDE VERİLMESİ

Güray ÖĞREDİK

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
Mazars&Denge Denetim YMM A.Ş.

www.muhasibetr.com (29.07.2007)

1- GİRİŞ

Çalışmamızda, şirket aktifinde kayıtlı bir arsanın kat karşılığı müteahhide verilmesi durumunda vergi mevzuatı açısından yapılması gerekenler ve muhasebe işlemleri açıklanacaktır.

2- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN YAPILACAKLAR

Bilindiği üzere kat karşılığı inşaatlarda arsa sahibinin arsayı müteahhide teslimi ile müteahhit tarafından inşa edilen gayrimenkulün bağımsız bölümlerinin arsa sahibine tesliminin ayrı ayrı satış işlemi olarak değerlendirilmesi gerekeceği gibi müteahhitlerden kendi namlarına inşa veya arsa karşılığı inşa edilen binadan bağımsız bölümlerin devrinde inşa edilen gayrimenkulün tapuya tescil veya fiilen teslimi satış hükmündedir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/1. maddesiyle Türkiye'de yapılan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesindeki teslim ve hizmetler vergiye tabi tutulmuştur.

Kanunun 2/1. maddesine göre teslim; bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesidir.

Yine Kanunun 2/5 maddesinde **trampanın** iki ayrı teslim olduğu, 4/2. maddesinde, bir hizmetin karşılığının bir mal teslimi veya diğer bir hizmet olması halinde bunların her birinin ayrı işlem olduğu, hizmet veya teslim hükümlerine göre ayrı ayrı vergiye tabi tutulacağı, 10. maddenin (a) fıkrasında, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde malın teslim veya hizmetin yapılması ile (b) fıkrasında malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi halinde bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura ve benzeri belgelerin düzenlenmesi ile vergiyi doğuran olayın meydana geleceği hükme bağlanmıştır.

Ayrıca, 17/07/2002 tarihli ve 2002/4480 sayılı Kararname Eki Karar ile; **Net alanı 150 m²'ye kadar konut** teslimlerinin katma değer vergisi oranı % 1 olarak tespit edilmiştir.(Bkz. KDV Kanuna ekli I sayılı listenin 11.'nci paragrafı) (09.07.2006 tarih ve 2006/10620 sayılı kararname ile de mevcut ibare muhafaza edilmiştir.)

Diğer taraftan, arsa karşılığı yapılan inşaatlarda Katma Değer Vergisinin uygulanmasına ilişkin açıklamalar **30 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Tebliğinde**^[1] yer almaktadır.

Arsa karşılığı inşaat işinde Katma Değer Vergisi uygulaması ile ilgili olarak bu tebliğin yayım tarihinden itibaren aşağıdaki açıklamalara göre işlem yapılması uygun görülmüştür.

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

1-Arsa sahibi tarafından müteahhide arsa teslimi;

Arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması veya sahibinin arsa alım satımını mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi halinde, konut veya iş yeri karşılığı müteahhide yapılan bu arsa teslimi Katma Değer Vergisine tabiidir.

Ancak **arsa sahibinin, gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde, arazi bir faaliyet olarak arsasını daire veya iş yeri karşılığında müteahhide tesliminde vergi uygulanmayacaktır.**

2-Müteahhit tarafından arsa sahibine konut veya iş yeri teslimi:

Katma Değer Vergisi Kanununun Geçici 8. maddesi gereğince, 150 m²'ye kadar **konutların** teslimi 31/12/1997 tarihine kadar Katma Değer Vergisinden istisna edilmiştir. Söz konusu istisna uygulaması ile ilgili olarak 9 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde[2] gerekli açıklamalar yapılmıştır. 01.01.1998'den itibaren ise 150 m²'ye kadar **konut** teslimleri artık KDV'ne tabi olmaya başlamıştır ve KDV oranı da yukarıda açıklandığı gibi %1 olarak tespit edilmiştir. Konu hakkında 66 seri numaralı KDV Genel Tebliğinde[3] açıklamalar yapılmıştır.

Buna göre, müteahhit tarafından arsa sahibine; arsanın karşılığı olarak yapılan 150 m²'ye kadar **konut** teslimlerine %1 KDV oranı uygulanacaktır. Müteahhit tarafından arsa sahibine yapılan **iş yeri** veya **150 m²'den büyük konut** teslimlerinde ise emsal bedeli üzerinden %18 KDV uygulanacaktır.

Buna göre;

1-Şirket aktifinde kayıtlı arsanın kat karşılığı inşaat yapılmak üzere müteahhide teslimi genel oranda (% 18) KDV'ne tabi olacaktır.

Arsanın başlangıçta müteahhide verilerek bağımsız bölümlere isabet eden kısmının tapu siciline müteahhit adına tescil edilmesi durumunda tescilin yapıldığı tarihte, tescil yapılmaksızın arsanın müteahhide verilmesi durumunda arsanın inşaaata başlanmak üzere fiili teslim tarihinde vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir. Bu nedenle, arsanın tesliminin vuku bulunduğu tarihteki emsal bedeli üzerinden KDV hesaplanması ve beyan edilmesi gerekmektedir.

2-Şirkete müteahhitçe arsa karşılığında yapılacak daire teslimlerinde 150 m²'nin altında konut teslimleri % 1, 150 m²'nin üzerindeki konutlar ile kaç m² olursa olsun işyeri teslimleri genel oranda (% 18) KDV'ne tabi olacaktır.

3- VERGİ USUL KANUNU AÇISINDAN YAPILACAKLAR

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 229'ncü maddesinde fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika olarak tanımlanmıştır.

Aynı Kanunun 231'nci maddesinin 5'nci fıkrasında ise faturanın malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenleneceği, bu süre içinde düzenlenmeyen faturaların hiç düzenlenmemiş sayılacağı hükmü yer almaktadır.

Bu durumda; şirket aktifinde kayıtlı arsanın kat karşılığı müteahhide teslimi ile müteahhit tarafından inşa edilen gayrimenkulün bağımsız bölümlerinin şirkete teslimi ayrı ayrı satış hükmünde olduğundan; arsanın müteahhide verilerek bağımsız bölümlere isabet eden kısmın tapu siciline müteahhit adına tescil edilmesi durumunda tescilin yapıldığı tarihte, tescil yapılmaksızın arsanın müteahhide verilmesi durumunda arsanın inşaaata başlanmak üzere fiili teslim tarihinden itibaren yedi gün içinde **emsal değer** üzerinden şirketin fatura düzenlemesi gerekmektedir. Müteahhit firma tarafından ise kat karşılığı yapılan inşaatın bitiminde şirkete düşen daireler için, tapuya tescil edildiği tarihte veya tapuya tescilinden önce kullanıma tahsis edilmesi durumunda kullanıma tahsis edildiği tarihten itibaren şirkete yedi gün içinde **maliyet bedeli** üzerinden fatura düzenlenmesi gerekmektedir. [4]

4- MUHASEBE KAYITLARI

Örneğin; şirket aktifinde (250 Arsa ve Araziler Hs.) 100.000 YTL maliyet bedelli olarak kayıtlı olan arsanın kat karşılığı inşaat için müteahhide tesliminde emsal değeri üzerinden fatura düzenlenecektir. Şirketlere önerimiz bu gibi karşılıklı teslimde dayalı işlemlerde eleştiriye maruz kalmamak için emsal bedeli mutlak olarak bağımsız bir uzmana tespit ettirmeleridir. Mesela, gayrimenkul değerlendirme uzmanının hazırladığı rapora göre emsal bedel 150.000 YTL olarak tespit edilmiş olsun. Şirket tarafından düzenlenecek fatura,

----- / -----	
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	177.000,00.-
Kat Karşılığı Teslim Edilen Arsa	
250 ARSA VE ARAZİLER	100.000,00.-
391 HESAPLANAN KDV	27.000,00.-
679 DİĞER OLAĞAN DIŞI GELİR VE KÂRLAR	50.000,00.-
----- / -----	

şeklinde kayıtlara alınacaktır.

İnşaat tamamlandığında ise müteahhit firma maliyet bedeli üzerinden fatura düzenleyecektir. Maliyetin 300.000 YTL olduğunu varsayalım. Şirket tarafından yapılacak kayıt,

----- / -----	
252 BİNALAR	300.000,00.-
191 İNDİRİLECEK KDV	54.000,00.-
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR	177.000,00.-
336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR	177.000,00.-
----- / -----	

Tabii burada biz 136 hesabın inşaat teslimine kadar müteahhitten tahsil edilmediğini ve daire teslimi sonucunda oluşacak bedelden mahsup edileceğini kabul ettik. Ancak, bugün ortalama bir inşaat işinin dahi en az bir yıla yakın vakit alacağı düşünülecek olursa, burada iki taraf arasında yapılacak anlaşma önemli olacaktır. Sonuçta şirket kayıtlarında atıl bir durumda duran arsanın inşaat karşılığı bir müteahhide teslimi karşılığında

düzenlenen fatura bedelinin hemen tahsil edilmeyerek, inşaat sonucunda oluşan maliyet bedelinden mahsubu çok da eleştirilmeyebilir düşüncesindeyiz. Ama ilk olarak şirketin düzenlediği faturada elbette finansman yükü oluşturmaması açısından en azından KDV'nin tahsili kabul edilebilir iki taraf arasında.

Müteahhit tarafından kesilen faturada KDV'nin %18 olduğunu, çünkü teslim alınan dairenin iş yeri olarak kullanılacağı kabul edilmiştir.

Müteahhit işletme tarafından yapılacak muhasebe kayıtları ise;

Arsa teslim alındığında,

----- / -----		
150 İLK MADDE VE MALZEME	150.000,00.-	
Kat karşılığı alınan arsa		
191 İNDİRİLECEK KDV		27.000,00.-
336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR		177.000,00.-
----- / -----		

İnşaat sırasında yapılan masraflar

----- / -----		
150, 720, 730, 770, 780...v.b.	xxx	
191		xxx
100, 102,300, 320...v.b.		xxx
----- / -----		

Arsa karşılığı verilecek katın maliyet oluşumu

----- / -----		
151 YARI MAMULLER – ÜRETİM	300.000,00.-	
Arsa karşılığı daire maliyeti		
711 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ YANSITMA HESABI		xxx
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA HESABI		xxx

731 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ
YANSITMA HESABI

xxx

----- / -----
152 MAMULLER 300.000,00.-
Arsa karşılığı verilecek daire

151 YARI MAMULLER – ÜRETİM 300.000,00.-
Arsa karşılığı daire maliyeti

----- / -----
Arsa karşılığı inşaatı tamamlanan dairenin teslimi,

----- / -----
620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ 300.000,00.-

336 DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR 177.000,00.-

136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR 177.000,00.-

152 MAMULLER 300.000,00.-
Arsa karşılığı verilecek daire

600 YURT İÇİ SATIŞLAR 300.000,00.-

391 HESAPLANAN KDV 54.000,00.-

....numaralı fatura ilse arsa karşılığı inşa edilen
dairensin teslimi

----- / -----
5- DEĞERLENDİRME, SONUÇ VE ÖNERİLERİMİZ

Yukarıda yapılan açıklamalardan görüldüğü gibi, Maliye İdaresi, şirket aktifinde kayıtlı arsanın müteahhide kat karşılığı verilmesini ve müteahhidin de inşaat sonunda anlaşmalarına göre daireyi veya binayı şirkete vermesini iki ayrı teslim ve dolayısıyla iki ayrı KDV doğrucu olay olarak görmektedir.

Maliye konuyu vergisel açıdan değerlendirmiştir. Ancak, bize göre hem vergisel açıdan yanlış bir değerlendirme ve hem de muhasebe yönün hiç düşünülmemiş bir değerlendirme söz konusudur.

Öncelikle, genel tebliğde ve emsal mukteza da yapılan açıklamalara göre muhasebe kayıtlarını yaptığımızda, sonuçta şirket müteahhide karşı borçlu, müteahhit de alacaklı kalmaktadır. **Peki bu iki hesap nasıl kapatılacaktır?**

Ayrıca, **bize göre ortada KDV'ni doğrucu bir teslim söz konusu değildir.** Bilindiği üzere benzer durumlarda gerçek kişiler açısından Maliye İdaresi, gayrimenkul satışında, değer artış kazancı istisnasından faydalanmak için gerekli olan 5 (beş) yıllık elde tutma süresini (GVK Mükerrer Madde 80/6), arsanın ilk iktisap süresi değil, arsa karşılığı daire veya binanın elde edildiği tarihten itibaren başlatmakta, ancak, konu yargıya intikal ettiğinde bir çok yargı kararında, **arsa karşılığı bina veya daire edinilmesinin yeni bir servet edinimi değil, mevcut servetin şekil değiştirmesi olduğu** ve bu nedenle değer artış kazancı istisnasına girebilmek için dikkate alınacak sürenin arsanın ilk iktisap tarihinden itibaren başlatılması gerektiği hükmü verilmektedir.

Bize göre, şirketler açısından da değerlendirme bu şekilde yapılmalıdır. Diğer bir söyleyişle, **şirketlerinde arsalarını kat karşılığı müteahhide vermeleri ticari anlamda bir teslim değildir. Orta**

da satış veya teslim yoktur. Sahip olunan bir değer, servet, şekil değiştirmesi (üzerine inşaat yapılması) için geçici olarak müteahhede verilmekte, müteahhitte bu arsa üzerinde inşaatını gerçekleştirmektedir. Bu suretle şirketler hiç maliyete girmeden ellerindeki atıl arsalarını iyi bir şekilde değerlendirmekte, hem de müteahhitler de ayrıca bir nakit harcamadan ve daha az maliyetle inşaatlarını tamamlamaktadır.

Kat karşılığı arsa verilmesi, KDV Kanunu madde (2) ve (3)'de yer verilen "teslim" kavramı açıklamasına uymamaktadır. Burada bir mal üzerindeki tasarruf hakkının devri söz konusu değildir. Ayrıca KDV Kanunu madde 2/5'de yer verilen "trampa"da söz konusu değildir. Çünkü iki tarafta ellerindeki malları değiş tokuş etmek suretiyle aliş-veriş, ticaret veya modern adıyla "barter" işlemi yapmamaktadır.

Bize göre bu işlemdede KDV aranılmamalıdır. İnşaat sonunda daire teslimi sonrası şirketin yapacağı tek kayıt, 250-Arsalar hesabınının 252-Binalar hesabına devri olacaktır.

Bu noktada řu hususlarda açıklamak isteriz ki; bu şekilde kat karşılığı arsa verilmesi işlemlerinde KVK Madde 5/1-e bendinde yer alan gayrimenkul satış kazancı istisnası ve/veya KDV Kanunu Madde 17/4-r bendinde yer alan gayrimenkul tesliminde KDV istisnası hükümleri uygulanması söz konusu değildir. Çünkü, ortada ticari anlamda bir satış, teslim yoktur. Aksi takdirde yukarıda savunduğumuzun aksine kat karşılığı arsa teslimi ve sonrasında daire alınması iki ayrı KDV doğrusu bir işlem olarak değerlendirilmesi gerekir ki, bize göre bu da hatalı bir tespittir.

Eğer, genel tebliğ ve mukteza da yer verilen görüşlerde ısrarcı olunacaksa, bu durumda yapılması gereken muhasebe kayıtları da mükelleflere yol gösterici olması açısından açıklanmalıdır.

Son olarak ise, yapacağı işlemlerde yukarıda yer verdiğimiz açıklamaları mantıklı bulmakla birlikte yine de şüpheleri olan ya da açıklamalarımıza katılmayan mükellef ya da meslektaşlarımız olursa, önerimiz; işlem tesisinden önce Maliye İdaresi'nden işlemlerin ne şekilde muhasebeleştirileceğini, bakiyelerin nasıl kapatılacağını ve gelir hesaplarının ne şekilde dikkate alınacağını açıklayan ayrıntılı mukteza talep etmeleridir.

[1] 16.12.1988 tarih ve 20021 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

[2] 31.12.1984 tarih ve 18622 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

[3] 03.03.1998 tarih ve 23275 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

[4] T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü, Usul Müdürlüğü tarafından verilen, B.07.1.GİB.4.34.19.02/VUK-1-229-12196 sayılı ve 25.05.2006-3885 tarihli mukteza.