

TOPRAKTAN (MAKETTEN) KONUT/İŞYERİ SATIŞLARININ KDV KARŞISINDAKİ DURUMU ve MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

CASE AND ACCOUNTING OF SALES OF DWELLINGS AND OFFICES IN THE FORM
OF MODEL WITHIN THE SCOPE OF VALUE ADDED TAX LAW LEGISLATION



Murat Kerim ERDÜZEN*



Halime Büşra ERDÜZEN**

ÖZ

Vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun temkemmülü ile doğar. Müteahhit firma tarafından konut veya iş yeri teslimlerinde vergiyi doğuran olay konutun veya işyerinin tasarruf hakkının alıcıya devredilmesidir. Gayrimenkuller üzerinde tasarruf hakkı tapuya tescil işlemi ile doğar. Konut ya da iş yeri tesliminden önce alıcı adına tapuya tescil işlemi yapılırsa KDV açısından vergiyi doğuran olay gerçekleşir. Fakat müteahhit firmalar tarafından proje aşamasındayken yapılan gayrimenkul satışları verginin ne zaman doğduğunu tartışmalı hale getirmektedir.

Anahtar Kelimeler: Konut, İşyeri, Muhasebe

ABSTRACT

As stated in the Tax Procedure (TP) Law , tax is levied on the basis of the actual or legal state of the event for which the tax laws are assessed. It is the delivery of disposition right on dwellings and offices by the contractor to the buyer that leads to taxation. The disposition right on the real estates arises with the land registration. If the land registration is done before the delivery of the dwelling or offices , the taxable arises in terms of VAT. However, real estate sales made by contracting firms during the project phase make it controversial when the taxation arises.

Keywords: Dwelling, office, accounting

* Vergi Müfettişi

** Araş.Gör., Avrasya Üniversitesi, İİBF

M.G.T.: 05.04.2017 / M.K.T.: 25.04.2017

1- GİRİŞ

İnşaat sektörü ülkemizde ve diğer gelişmekte olan ülkelerinde de olduğu gibi ekonominin lokomotif sektörlerindedir. Devlet destekli kentsel dönüşümünde artması bu süreci hızlandırmıştır. Bu sektör doğrudan ve dolaylı olarak birçok sektörü etkilemektedir. Son yıllarda inşaat sektöründeki gelişmelere bağlı olarak konut piyasasında ilk ve ikincil satış olarak konut satışları yüksek rakamlara ulaşmıştır. Türkiye’de 2013, 2014 ve 2015 yıllarında yapılan konut satışlarına ilişkin rakamlar aşağıdaki gibidir.¹

	2013	2014	2015
İlk Satış	529.129	541.554	598.667
İkinci El Satış	628.061	623.827	690.653
TOPLAM	1.157.190	1.165.381	1.289.320

Bu çalışmamızda, proje aşamasındaki konut teslimleri özelinde inşaat sektörünün Katma Değer Vergisi karşısındaki durumunu ve özellikli durumları incelemeye çalışacağız.

2- TOPRAKTAN (MAKETTEN) KONUT/İŞYERİ SATIŞLARININ AÇIKLANMASI

2.1- Topraktan (Maketten) Konut/İşyeri Satışları

Bir eşya hukuku terimi olan *gayrimenkul*, genellikle ekonomik bir terim olarak kullanılmaktadır. Arsa, arazi, bina, apartman, işyeri, konut, villa, fabrika ve benzeri değerlerin genel adı olarak kullanılışı oldukça yaygındır.² İnşaat alanında konutun ya da iş yerinin tam anlamıyla eksiksiz olarak tamamlanması işin doğası gereği uzun sürmekte, teslim edilmesi birkaç yıl sürebilmektedir. Mütahhit firmaların bina yapımında katlandıkları maliyetlerin çok yüksek olması nedeniyle daha proje aşamasındayken satış yapıp maliyetlerin bir kısmını finanse etmektedirler.

Gelir Vergisi Kanunu’nun 37. maddesinin 7. fıkrasında “Gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden” elde edilen kazançlar ticari kazanç sayıldığı belirtilmiştir. Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 1. maddesinin 2. fıkrasında “Kurum kazancı, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşur.” hükmü bulunmaktadır. Bu hüküm gereğince gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden” elde edilen kazançlar da kurumlar vergisinin konusuna girmektedir.

VUK’un 19. maddesinde, “Vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar” hükmü yer almaktadır. Hem gelir hem kurumlar vergisinde verginin konusu gelir veya kazanç, vergiyi doğuran olay da gelir veya kazancın elde edilmesidir. Ticari kazancın hesabında bir hasılatın vergi matrahına girmesi için tahakkuk etmesi gerekli ve yeterlidir (Tahsil edilip edilmediğine bakılmaz). Dolayısıyla, ticari kazanç hesaplanırken tahakkuk etmiş hasılat, elde edilmiş sayılır.³

¹ <https://biruni.tuik.gov.tr/medas/?kn=73&locale=tr>, Erişim Tarihi: 10 Mart 2017

² <https://tr.wikipedia.org/wiki/Gayrimenkul>, Erişim Tarihi: 10 Mart 2017

³ <http://www.vergi.tc/makaleDetay/MehmetMac/TOPRAKTAN-KONUT-YA-DA-IS-YERI-SATISLARINDA-VERGIYI-DOGURAN-OLAY-VE-MATRAH-/08a598fb-f32e-46d9-9759-98122c47edb3>, Erişim Tarihi: 10 Mart 2017

2.1.1- Konut/İşyeri Satışlarının Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun (KDVK) 1. maddesinin 1. fıkrasına göre Türkiye'de "Ticarî, sınaî, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler" KDV'nin konusuna girmektedir. KDVK'nın (1/3-d) maddesine göre, cebri icra, izale-i şüyu, ipoteğin paraya çevrilmesi, tasfiye gibi nedenlerle yapılan açık artırma, pazarlık ve diğer şekillerdeki satışlar da dâhil olmak üzere, müzayede mahallerinde yapılan her türlü satışlar KDV'ye tabidir. Bu kapsamda yapılan konut veya işyeri satışları da KDV'ye tabidir.⁴

KDVK'nın 2. maddesine göre, "Teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesidir. Bir malın alıcı veya onun adına hareket edenlerin gösterdiği yere veya kişilere tevdi teslim hükmündedir. Bir mal üzerindeki tasarruf hakkının iki veya daha fazla kimse tarafından zincirleme âkit yapılmak suretiyle, malın bu arada el değiştirmeden doğrudan sonuncu kişiye devredilmesi halinde, aradaki safhaların her biri ayrı bir teslimdir." Dolayısıyla müteahhit firma tarafından konut veya iş yeri teslimlerinde vergiyi doğuran olay konutun veya işyerinin tasarruf hakkının alıcıya devredilmesidir. Fakat müteahhit firmalar tarafından daha proje aşamasındayken yapılan gayrimenkul satışları verginin ne zaman doğduğunu tartışılmalı hale getirmektedir.

2.1.2- Konut/İşyeri Satışlarında Uygulanacak Katma Değer Vergisi Oranı

İş yeri teslimlerinde "iş yerinin cinsine, büyüklüğüne, inşaat kalitesine" bakılmaksızın %18 KDV oranı uygulanır.

01.01.2013 tarihinde Resmi Gazete'de yayınlanan 2012/4116 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı konut teslimlerinde uygulanacak KDV oranları aşağıdaki şekilde belirlenmiştir.

5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu kapsamındaki büyükşehirlerde inşa edilen 150 m²'ye kadarki konutlarda;

- Lüks veya birinci sınıf inşaat olarak yapılan
- **01.01.2013** tarihinden itibaren, Yapı Ruhsatının alındığı tarihte; üzerine yapıldığı arsanın Emlak Vergisi Kanunu'nun 29'uncu maddesine istinaden tespit edilen arsa birim m² vergi değeri;
 - 1 TL ile 500 TL arasında **%1**,
 - 500 TL ile 1.000 TL arasında **%8**,
 - 1.000 TL ve üzerinde olan konutların tesliminde **%18** vergi oranı uygulanacaktır.

Yapı ruhsatı 31.12.2012 tarihinden önce (bu tarih dahil) alınan konut inşaatı projelerine ilişkin net alanı 150 m²'ye kadar konut teslimleri eski mevzuat hükümlerine tabi olacak ve teslimlerinde % 1 oranında KDV hesaplanacaktır. 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu kapsamında olmayan illerdeki net alanı 150 m²'ye kadar olan konut teslimlerinde eski mevzuat hükümlerine göre inşaatın sınıfına ve arsasının emlak vergisi değerine bakılmaksızın % 1 KDV oranı uygulanmasına devam olunacaktır.

08.09.2016 tarihli ve 29825 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2016/9153 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 08.09.2016-31/3/2017 tarihleri arasında %18 KDV oranına tabi konut satışlarında vergi oranı düşürülerek %8 olarak belirlenmiştir. 31/03/2017 tarihinde de sona erecek olan bu süre,

⁴ 26 Nisan 2014 tarih ve 28983 sayılı RG, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği, B. Verginin Konusu ile İlgili Çeşitli Hususlar, 6. madde

03/02/2017 tarihli ve 29968 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2017/9759 Bakanlar Kurulu Kararı ile % 8 oranlı KDV uygulama süresi 30/09/2017 tarihine kadar uzatılmıştır. Söz konusu Bakanlar Kurulu Kararı'na göre konut teslimlerinde uygulanacak olan KDV oranları aşağıdaki şekilde olacaktır;

- a) 08/09/2016 ve 30/09/2017 tarihleri arasında teslimi gerçekleştirilecek net kullanım alanı 150 metrekare üzerinde olan KONUT teslimlerinde KDV oranı %8 olarak uygulanacaktır.
- b) Yapı ruhsatı, 01/01/2013 - 31/12/2016 tarihleri arasında alınan konutların tesliminde; Büyük-şehir Belediyelerindeki lüks veya Birinci Sınıf İnşaatların Net alanı 150 m²'ye kadar olan KONUTLARIN tesliminde; binanın üzerine yapıldığı arsanın 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 29. maddesine istinaden tespit edilen arsa birim m² vergi değeri;
 - 500 TL ile 1.000 TL (1.000 TL hariç) arasında olan konutların tesliminde uygulanacak KDV oranı %8'dir.
 - 1.000.-TL ve üzerinde olan konutların tesliminde uygulanacak KDV oranı % 18 2017/9759 sayılı BKK ile **(08/09/2016-31/09/2017)** tarihleri arasındaki teslimler için KDV oranı % 8'dir.
- c) Yapı ruhsatı 01/01/2017 tarihinden (bu tarih dahil) sonra alınan konut inşaatı projeleri ile kamu kurum ve kuruluşları ile bunların iştirakleri tarafından ihalesi 01/01/2017 tarihinden itibaren yapılacak konut inşaatı projelerinde;
 - 1.000 Türk Lirası ile 2.000 Türk Lirası (iki bin Türk Lirası dahil) arasında olan konutların tesliminde uygulanacak KDV oranı, %8
 - 2.000 Türk Lirası'nın üzerinde olan konutların tesliminde uygulanacak KDV oranı, %18 uygulanır. 2017/9759 sayılı BKK ile, **(01/01/2017-31/09/2017)** tarihleri arasındaki teslimler için KDV oranı % 8⁵

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.

2.1.3- Toprakten Konut Satışında KDV Açısından Vergiyi Doğuran Olay

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin a, b, c fıkralarına göre vergiyi doğuran olayın aşağıdaki şekilde gerçekleşeceği açıklanmıştır;

- a) Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması,
- b) Malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi,
- c) Kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması, anında gerçekleşir.

⁵ http://archive.ismmmo.org.tr/Mansetler/MEVZUAT/Duyuru/GAYRIMENKUL_TESLIM_KDV_ORANI.pdf_762.pdf, Erişim Tarihi: 29 Mart 2017

Müteahhit firma tarafından konut veya iş yeri teslimlerinde vergiyi doğuran olay konutun veya iş yerinin tasarruf hakkının alıcıya devredilmesidir. Gayrimenkuller üzerinde tasarruf hakkı tapuya tescil işlemi ile doğar. Müteahhit firma tarafından satış yapılan gayrimenkulü alan adına tapuya tescil işlemi yapıldığında Katma Değer Vergisi doğar. Ancak, vergiyi doğuran olay açısından gayrimenkulün tapuya tescil tarihinden önce sahibinin fiilen kullanımına bırakıldığı durumda iktisap tarihi olarak tapuya tescil tarihi yerine fiilen kullanıma bırakılma tarihinin kabul edilmesi gerekir.⁶

Müteahhit firmalar tarafından daha proje aşamasındayken ya da inşaat devam ederken yapılan konut satışlarına ilişkin alınan bedeller tek düzen muhasebe sistemine göre avans olarak kaydedilmelidir. Proje aşamasındayken ya da inşaat devam ederken yapılan konut satışları genellikle gayrimenkul satış vaadi sözleşmesi ya da kat irtifakı tapusu ile yapılır. 634 sayılı Kat Mülkiyet Kanuna göre; “Bir arsa üzerinde ileride kat mülkiyetine konu olmak üzere yapılacak veya yapılmakta olan bir veya birden çok yapının bağımsız bölümleri için o arsanın maliki veya ortak malikleri tarafından bu Kanun hükümlerine göre kurulan irtifak hakkına **kat irtifakı**” denir. Proje aşamasındayken ya da inşaat devam ederken kat irtifakı tapusu ile yapılan konut satışlarında fiili teslim yapılmadığı için KDV açısından vergiyi doğuran olay gerçekleşmez. 3194 sayılı İmar Kanununun 31. maddesine göre “İnşaatın bitme günü, kullanma izninin verildiği tarihtir” hükmü bulunmaktadır. Yapı kullanım izin belgesi (iskan ruhsatı) alındığında kat mülkiyeti tapusuna ait konutlar için yapılan satışlarda fiili kullanıma bırakılıp bırakılmadığına bakılmaksızın KDV doğar.

Müteahhit firma tarafından proje aşamasındayken ya da inşaat devam ederken yapılan konut satışlarına ilişkin alınan bedeller her ne kadar avans olarak kaydedilse de eğer konutun tesliminden önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi durumunda vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olacaktır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 10/4-r maddesine göre “Kurumların aktifinde veya belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde, en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile 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 teslimleri” KDV'den istisnadır.

İstisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundukları ve iştirak hisselerinin teslimleri istisna kapsamı dışındadır. İstisna kapsamında teslim edilen kıymetlerin iktisabında yüklenilen ve teslimin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergisi, teslimin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınır.

2.1.4- Topraktan Konut Satışında Fatura Düzenleme Zamanı

Vergi Usul Kanunu'nun 229. maddesinde faturanın tanımı şu şekilde yapılmıştır; “Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır.”

Konutlar fiilen tamamlanmadan önce kat mülkiyetine geçilmesi halinde mülkiyetin devri tapuda tescil suretiyle gerçekleştiğinden satışa ilişkin faturanın tapuya tescil tarihinden itibaren yedi gün için-

⁶ 26 Nisan 2014 tarih ve 28983 sayılı RG, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği, 2.1. Konut Teslimleri ve İnşaat Taahhüt İşleri, 2.1.1. Uygulanacak KDV Oranı

de düzenlenmesi; konutların fiilen kullanılmaya başlanması durumunda ise, fiilen kullanıma başlandığı tarihten itibaren yedi gün içinde satış bedeli üzerinden faturanın düzenlenmesi gerekmektedir.⁷

2.1.5- Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde KDV

Kat karşılığı inşaat işlerinin durumu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde aşağıdaki şekilde açıklanmıştır.

“8. Arsa Karşılığı İnşaat İşleri

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 işyeri teslimidir. Karşılıklı olarak gerçekleşen bu teslimlerin her birinin KDV karşısındaki durumu aşağıda açıklanmıştır.

8.1. Arsa Sahibi Tarafından Müteahhide Arsa Teslimi

Arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi halinde, konut veya işyeri karşılığı müteahhide yapılan bu arsa teslimi KDV'ye tabidir.

Ancak arsa sahibinin, gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde, arızı bir faaliyet olarak arsasını daire veya işyeri karşılığında müteahhide tesliminde vergi uygulanmaz.

8.2. Müteahhit Tarafından Arsa Sahibine Konut veya İşyeri Teslimi

Müteahhit tarafından arsa sahibine arsanın karşılığı olarak yapılan teslimlerde, emsal bedel üzerinden KDV uygulanır.”⁸

2.2- Konut Satışlarının Muhasebeleştirilmesi ve Örnek Uygulamalar

Bu bölümde konut satışlarının muhasebeleştirilmesine ve Gelir İdaresi Başkanlığının konu ile ilgili vermiş olduğu özelgelere yer verilecektir.

Örnek 1: 20.03.2008 tarihinde, bir kamu kurumuna karşı üstlenilen yıllara yaygın olmayan (B) inşaatı ile ilgili olarak 50.000 TL avans alınmış olup avans ödemesi çekle yapılmıştır (avans ödemesinden binde 7,5 damga vergisi kesintisi yapılmıştır). 05.04.2008 tarihinde ise, tahakkuk eden 200.000 TL tutarındaki hakedişten (istihkaktan) bu avansın tamamı mahsup edilmiş, kesintilerden sonar kalan hakediş tutarı için çek alınmıştır.⁹

⁷ 06/06/2014 tarih ve 84974990-130[1-2012-34]-571 sayılı özelge, <http://www.gib.gov.tr/node/90585/pdf> (Erişim Tarihi: 29 Mart 2017)

⁸ 26 Nisan 2014 tarih ve 28983 sayılı RG, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği, B. Verginin Konusu İle İlgili Çeşitli Hususlar, 8. madde

⁹ Şükrü Kızılot, İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuat ve Asgari İşçilik, sayfa 1047, Yaklaşım Yayıncılık, 2008

Çözüm 1:

20.03.2008	
101 ALINAN ÇEKLER	49.625,00
101,01 Portföydeki Çekler	49.625,00
101,01,03Mart Vadeli Çekler	49.625,00
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	375,00
740,02 (B) İnşaatı	375,00
740,02,05 Vergi Resim Harçlar	375,00
740,02,05,01 Damga Vergisi	375,00
340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI	50.000,00
340.02 (B) İnşaatı Avansları	50.000,00
(B) İnşaatı ile ilgili olarak alınan inşaat avansı	

Alınan avansın tahakkuk eden hak edişten mahsup edilerek, kesintilerden sonra kalan hak ediş tahsilatının kaydı

05.04.2008	
101 ALINAN ÇEKLER	178.375,00
101.01 Portföydeki çekler	178.375,00
101.01.04 Nisan Vadeli Çekler	178.375,00
340. ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI	50.000,00
340.02 (B) İnşaatı Avansları	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	1.125,00
740.02. (B) İnşaatı	1.125,00
740.02.05 Vergi resim ve Harçlar	1.125,00
740.02.05.01 Damga Vegisi	
391 HESAPLANAN KDV	30.000,00
391.01 Mal ve Hizmet Teslimi.	
İlişkin KDV	30.000,00
391.01.03 % 15 hesap. KDV	30.000,00
600 YURTIÇİ SATIŞLAR	200.000,00
600.03 Yıllara Yaygın Olmay.	
İnşaat Hakedişleri	200.000,00
600.03.02 (B) İnşaatı Hakedişleri	200.000,00
(B) İnşaatı ile ilgili Hakediş Tahsilatı	

Yapımı üstlenilen inşaat ve onarım işinin yıllara yaygın olması halinde, işveren kuruluşça avans ödemesi yapılırken, müteahhit firmanın mükellefiyet durumuna göre 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94/3 veya 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15/1-a maddesine istinaden vergi kesintisi yapılacaktır.

Örnek 2: 20.02.2008 tarihinde başlanılan ve sözleşmesine göre 16.04.2009 tarihinde bitirilecek olan (A) inşaatı ile ilgili olarak 22.02.2008 tarihinde 200.000 TL avans alınmış olup, avans ödemesi

çekle yapılmıştır (avans ödemesinden yüzde 3 gelir (kurumlar) vergisi,binde 7,5 damga vergisi kesintisi yapılmıştır).¹⁰

Çözüm 2:

Avans alındığında yapılacak kayıt

22.02.2008	
101 ALINAN ÇEKLER	192.500,00
101.01 Portföydeki Çekler	192.500,00
101.01.02 Şubat Vadeli Çekler	192.500,00
295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR	6.000,00
295.01 Kesinti Yoluyla Ödenen	6.000,00
Hakediş Stopajları	
295.01.01 (A) İnşaat Stopajları	6.000,00
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	1.500,00
740.01 (A) İnşaatı	1.500,00
740.01.05 Vergi Resim Ve Harçlar	1.500,00
740.01.05.01 Damla Vergisi	1.500,00
340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI	200.000,00
340.01 (A) İnşaatı Avansları	200.000,00
(A) İnşaatı ile ilgili olarak alınan inşaat avansı	

Alınan inşaat avansları, gerçekleştirilen imalatlar karşılığında düzenlenen hak ediş tahakkuk ettiğinde, tahakkuk eden hak edişten kısmen veya tamamen mahsup edilmektedir.

Örnek 3: (A) İnşaatı ile ilgili olarak 01.03.2008 tarihinde tahakkuk eden hak ediş (istihkak) tutarı 1.800,00 TL'dir. Bu hak edişten, 03.02.2008 tarihinde ödenen avansın 300.000 TL'si, gerekli gelir (stopaj vergisi ve damga vergisi kesintisi yapıldıktan sonra, kalan tutar için (hak edişin KDV sini kapsayan), Ziraat Bankası Çeki verilmiş, alınan çek 02.03.2008 tarihinde tahsil için Vakıflar Bankası GOP Şubesine verilmiştir. Çek tutarı 03.03.2008 tarihinde banka tarafından tahsil edilerek, firmanın hesabına geçirilmiştir.¹¹

¹⁰ Şükrü Kızılot, İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuat ve Asgari İşçilik, sayfa 1048, Yaklaşım Yayıncılık, 2008

¹¹ Şükrü Kızılot, a.g.e., sayfa 1049, Yaklaşım Yayıncılık, 2008

Çözüm 3:

01.03.2008	
101 ALINAN ÇEKLER	1.713.750,00
101.01 Portföydeki çekler	1.713.750,00
295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR	45.000,00
295.01 Kesinti Yoluyla Ödenen	45.000,00
Hakediş Stopajları	
295.01.01 (A) inşaatı Stopajları	45.000,00
340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI	300.000,00
340.01 (A) İnşaatı Avansları	300.000,00
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	11.250,00
740.02. (A) İnşaatı	11.250,00
740.02.05 Vergi resim ve Harçlar	11.250,00
740.02.05.01 Damga Vergisi	11.250,00
391 HESAPLANAN KDV	270.000,00
391.01 Mal ve Hizmet Teslimi.	270.000,00
İlişkin KDV	
391.01.03 % 15 Hesapl. KDV	270.000,00
350 (A) YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ	1.800.000,00
350.01 Hakediş Bedelleri	1.800.000,00
(A) İnşaatı ile ilgili Hakediş Tahsilatı	
/	
02.03.2008	
101 ALINAN ÇEKLER	1.713.750,00
101.02 Tahsile Verilen Çekler	1.713.750,00
101.02.01 Vakıfbank GOP Şubesi	1.713.750,00
101 ALINAN ÇEKLER	1.713.750,00
101.01 Portföydeki Çekler	1.713.750,00
Vakıfbank GOP Şubesine Tahsile verilen çek	
/	
03.03.2008	
102 BANKALAR	1.713.750,00
102.01 Ticari Mevduat Hesabı	1.713.750,00
102.01.01 Vakıfbank GOP Şubesi	1.713.750,00
101 ALINAN ÇEKLER	1.713.750,00
101.02 Tahsile Veri. Çekler	1.713.750,00
101.02.01 Vakıfbank Şb.	1.713.750,00
Tahsile verilen çekin tahsili	
/	

Örnek 4: Konut üretim-satışı yapmakta olan işletme, en geç altı ay sonra teslim edeceği 155 m²'lik konutlardan birinin 190.000 TL +KDV karşılığında satışı için açıcı ile 15/08/2009 tarihinde anlaşmış ve bu tarihte bu tarihte satış bedeline karşılık olarak 30.000 TL avans almıştır. Konutun teslimi/

satışı 10/07/2010 tarihinde yapılmıştır. Alıcı bu tarihte avans sonrası kalan satış bedelini işletmenin banka hesabına yatırmıştır.¹²

Çözüm 4:

15/08/2009	
102-Bankalar	30.000
340-Alınan Sipariş Avansları	30.000
Konut satışı için alınan avans...	
/	
10/07/2010	
102-Bankalar	194.200
340-Alınan Sipariş Avansları	30.000
391-Hesaplanan Kdv	34.200
(190.000x %18)	
600- Yurtiçi Satışlar	190.000
Konut satış faturası ve alınan sipariş avansının kapatılması...	
/	

Örnek 5: Yıllara yaygın biçimde inşaat taahhüt işi yapan işletme, bu işle ilgili olarak 50.000TL avans almıştır. İşin bitiminde 160.000 TL + KDV tutarında hak ediş faturası düzenlenmiş ve avans sonrası kalan alacağını banka hesabı yoluyla tahsil etmiştir.

Yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerinde, avans ödemeleri dahil, her türlü ödeme üzerinden ödemeyi yapan tarafından %3 vergi tevkifatı (Stopaj) yapılır. Bu stopaj tutarı, ödemeyi alan işletme açısından peşin ödenen vergi mahiyetindedir.¹³

/	
102- Bankalar	48.500
193-Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar	1.500
(50.000x % 3)	
340- Alınan Sipariş Avansları	50.000
/	

İşin bitiminde düzenlenen hak ediş faturası:

İnşaat Taahhüt işi hizmet bedeli	160.000
(+) % 18 KDV	28.800
(-) % 3 Stopaj	3.300
(160.000 – 50.000 : 110.000 x %3)	
Net Fatura Toplamı	185.500
Önceden Alınan Avans (-)	50.000
Net Tahsil Edilecek Tutar	135.500

¹² Recep Selimoğlu, İnşaat Muhasebesi ve Vergi Uygulamaları Rehberi, sayfa 542, Hipotez Yayınları, Haziran 2011

¹³ Recep Selimoğlu, a.g.e., sayfa 543, Hipotez Yayınları, Haziran 2011

102-Bankalar	135.500
193-Peşin Ödenen Vergi Ve Fonlar	3.300
340-Alınan Sipariş Avansları	50.000
391-Hesaplanan Kdv	28.800
350- Yıllara Yaygın İnşaat ve onarım Hakediş Bedelleri	160.000
Hakediş Faturası / alınan sipariş avansının kapatılarak tahsili...	

2.3- Gelir İdaresi Başkanlığının Vermiş Olduğu Konuya İlişkin Özelgeler

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının vermiş olduğu, 18/02/2013 tarih ve 39044742- KDV.21-221 sayılı özelgesinde belirtildiği üzere bitmemiş inşaatla ait konut satışında uygulanacak KDV oranı hakkındaki görüşü şöyledir: “İnşaat henüz tamamlanmadan arsa payı veya kat irtifakı üzerinden yapılan satışlar dolayısıyla teslimden önce fatura düzenlenmesi durumunda, faturanın düzenlendiği tarihte geçerli olan oran esas alınmak suretiyle katma değer vergisi hesaplanması gerekmektedir.” şeklinde belirtilmiştir.¹⁴

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Katma Değer Vergisi Grup Müdürlüğünün vermiş olduğu 02/06/2014 tarih ve 39044742-KDV.2-1550 sayılı özelgede Kat karşılığı inşaat işlerinde bağımsız birimlerin tesliminden önce arsanın veya arsa payının müteahhide devri ve konut KDV oranından bahsedilmiştir. Özelgeye göre: “Henüz inşaat başlamadan veya inşaat devam ederken bağımsız birimlerin müteahhit tarafından teslim edilmesinden önce arsanın veya sözleşmedeki paylaşım oranına göre arsa paylarının müteahhit adına tapuda devri halinde, arsa teslimi bakımından vergiyi doğuran olay tapuya tescil anında gerçekleşecektir. arsa payının inşaat tamamlandıktan sonra bağımsız birimlerin arsa sahibine teslimi ile eş zamanlı olarak arsa sahibi tarafından tapu siciline müteahhide devrinde vergiyi doğuran olay karşılıklı olarak vuku bulmakta ve tapuya tescil anında gerçekleşmektedir. Diğer taraftan, müteahhit tarafından arsaya karşılık olarak arsa sahibine yapılacak net alanı 150 m²den küçük konut teslimlerinde emsal bedel üzerinden (%1), net alanı 150 m²den büyük konut teslimleri ile işyeri teslimlerinde ise emsal bedel üzerinden (%18) oranında KDV uygulanacağı tabiidir.” şeklinde belirtilmiştir.¹⁵

GİB İstanbul vergi Dairesi Başkanlığı İstanbul vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğünün vermiş olduğu 05/08/2013 tarih ve 11395140-019.01-1179 sayılı özelgesinde; Müteahhit firma tarafından kat karşılığı olmak üzere kurumunuza bırakılan daire veya işyerleri için, söz konusu dairelerin teslim edilmesinden (inşaatın tamamlanarak mülkiyetin alıcıya geçmesinden veya tescilden önce dairelerin alıcıların kullanımına terk edilmesinden) itibaren yedi gün içerisinde kurumunuz adına Vergi Usul Kanunu'nun 267'nci maddesine göre tespit edilen emsal bedel üzerinden fatura düzenlenmesi gerekmektedir.” şeklinde belirtilmiştir.¹⁶

3- SONUÇ

Konutun ya da iş yerinin tam anlamıyla tamamlanması için doğası gereği uzun sürmekte ve müteahhit firmaların konut ya da işyeri yapımında katlandıklarının maliyetlerin çok yüksek olması ne-

¹⁴ 18/02/2013 tarih ve 39044742- KDV.21-221 sayılı özelge, <http://www.gib.gov.tr/node/97135/pdf> (Erişim Tarihi:29 Mart 2017)

¹⁵ 02/06/2014 tarih ve 39044742-KDV.2-1550 sayılı özelge, <http://www.gib.gov.tr/node/94625/pdf> (Erişim Tarihi: 29 Mart 2017)

¹⁶ 05/08/2013 tarih ve 11395140-019.01-1179 sayılı özelge, <http://www.gib.gov.tr/node/96548/pdf>(Erişim Tarihi:29 Mart 2017)

deniyle daha proje aşamasındayken söz konusu bağımsız bölümlerin satışının yapıp maliyetlerinin bir kısmını finanse etme ihtiyacı doğmaktadır. Müteahhit firma tarafından proje aşamasındayken ya da inşaat devam ederken yapılan konut ya da iş yeri satışlarına ilişkin alınan bedeller avans olarak kaydedilmelidir. Eğer konutun tesliminden önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi durumunda vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olacaktır. Gayrimenkuller üzerinde tasarruf hakkı tapuya tescil işlemi ile doğması nedeniyle, konut ya da iş yeri tesliminden önce alıcı adına tapuya tescil işlemi yapılırsa KDV açısından vergiyi doğuran olay konutun veya işyerinin tasarruf hakkının alıcıya devredilmesi ile gerçekleşir. Ancak, vergiyi doğuran olay açısından gayrimenkulün tapuya tescil tarihinden önce sahibinin fiilen kullanımına bırakıldığı durumda iktisap tarihi olarak tapuya tescil tarihi yerine fiilen kullanıma bırakılma tarihinin kabul edilmesi gerekmektedir.

Kaynakça

- 26 Nisan 2014 tarih ve 28983 sayılı RG, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği, B. Verginin Konusu İle İlgili Çeşitli Hususlar, 6. Madde
- 26 Nisan 2014 tarih ve 28983 sayılı RG, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği, 2.1. Konut Teslimleri ve İnşaat Taahhüt İşleri, 2.1.1. Uygulanacak KDV Oranı
- 06/06/2014 tarih ve 84974990-130[1-2012-34]-571 sayılı özelge, <http://www.gib.gov.tr/node/90585/pdf> (Erişim Tarihi: 29 Aralık 2016)
- 26 Nisan 2014 tarih ve 28983 sayılı RG, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği, B. Verginin Konusu İle İlgili Çeşitli Hususlar, 8. Madde
- 18/02/2013 tarih ve 39044742- KDV.21-221 sayılı özelge, <http://www.gib.gov.tr/node/97135/pdf> (Erişim Tarihi:29 Mart 2017)
- 02/06/2014 tarih ve 39044742-KDV.2-1550 sayılı özelge, <http://www.gib.gov.tr/node/94625/pdf> (Erişim Tarihi:29 Mart 2017)
- 05/08/2013 tarih ve 11395140-019.01-1179 sayılı özelge, <http://www.gib.gov.tr/node/96548/pdf>(Erişim Tarihi:29 Mart 2017)
- KIZILLOT, Ş. İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuat ve Asgari İşçilik, sayfa 1047, Yaklaşım Yayıncılık, 2008
- KIZILLOT, Ş. İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuat ve Asgari İşçilik, sayfa 1048, Yaklaşım Yayıncılık, 2008
- KIZILLOT, Ş. İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuat ve Asgari İşçilik, sayfa 1049, Yaklaşım Yayıncılık, 2008
- SELİMOĞLU, R. İnşaat Muhasebesi ve Vergi Uygulamaları Rehberi, sayfa 542, Hipotez Yayınları, Haziran 2011
- SELİMOĞLU, R. İnşaat Muhasebesi ve Vergi Uygulamaları Rehberi, sayfa 543, Hipotez Yayınları, Haziran 2011
- <https://biruni.tuik.gov.tr/medas/?kn=73&locale=tr>
- <https://tr.wikipedia.org/wiki/Gayrimenkul>
- <http://www.vergi.tc/makaleDetay/MehmetMac/TOPRAKTAN-KONUT-YA-DA-IS-YERI-SATISLARINDA-VERGIYI-DOGURAN-OLAY-VE-MATRAH-/08a598fb-f32e-46d9-9759-98122c47edb3> (Erişim Tarihi: 29 Mart 2017)
- http://archive.ismmmo.org.tr/Mansetler/MEVZUAT/Duyuru/GAYRIMENKUL_TESLIM_KDV_ORANI.pdf_762.pdf